

---

**THE FLAWS OF THE SYSTEM OF ACCOUNTING FOR THE VALUE-ADDED TAX  
LIABILITIES AND RECEIVABLES, AND RECOMMENDATIONS FOR  
OVERCOMING THEM**

**Nada Petrusheva**

FON University – Skopje, Republic of Macedonia nada.petrusheva@fon.edu.mk

**Darko Iliov**

FON University – Skopje, Republic of Macedonia darko.iliov@fon.mk

**Abstract:** Value-added tax (VAT) is a consumption tax, meaning that it is a tax on the purchase of a product or a service. It is a form of taxation that focuses on how much an individual consumes opposed to how much that individual contributes to the economy (income tax).

Value-added tax is paid by residents of any country in the European Union. Both consumers and businesses are liable to pay VAT when purchasing products or services. When a manufacturer creates a product, it is liable to pay value-added tax on the components purchased in order to create goods. When the product is sold, the tax burden is transferred onto the buyer, who pays the whole VAT amount, from which the manufacturer pays the government the difference between the whole VAT amount and the VAT amount that has already been paid when the components were purchased.

Value-added taxation rates are set by the member states individually. The minimum rate of VAT as directed by the European Union is 15%. There is no maximum limit on value-added taxation. Member states are also at liberty to choose certain products and services to be subject to a reduced rate of VAT or to be exempt altogether.

The system of accounting for the VAT liabilities and receivables in the Republic of Macedonia has certain issues which are presented in this paper. This paper also presents recommendations that are aimed towards overcoming these issues.

**Keywords:** VAT, VAT liabilities, VAT receivables, system issues, tax burden, tax incidence

**НЕДОСТАТОЦИТЕ НА СИСТЕМОТ НА ПРЕСМЕТКА НА ОБВРСКИТЕ И  
ПОБАРУВАЊАТА ПО ОСНОВ НА ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ И  
ПРЕПОРАКИ ЗА НИВНО НАДМИНУВАЊЕ**

**Нада Петрушева**

ФОН Универзитет – Скопје, Република Македонија nada.petrusheva@fon.edu.mk

**Дарко Илиов**

ФОН Универзитет – Скопје, Република Македонија darko.iliov@fon.mk

**Резиме:** Данокот на додадена вредност е данок на потрошувачка, што значи дека истиот претставува давачка којашто се плаќа при купување на добра и/или услуги. Овој данок се фокусира на она што поединецот го конзумира, а не на неговиот придонес за економијата, нешто на коешто се фокусираат директните даноци од типот на данокот на доход.

Во Европската Унија ДДВ се плаќа од страна на резидентите во секоја од земјите членки. Потрошувачите и компаниите се должни да го платат данокот на додадена вредност при набавката на стоки и услуги. Кога производителот создава производ, тој го плаќа данокот на додадена вредност на суровините и материјалите коишто се користат во процесот на производството. Во моментот кога производот ќе биде продаден, даночниот товар се пренесува врз купувачот, којшто го плаќа целиот износ на ДДВ, од кој производителот кон државата го доплаќа делот од данокот кој се однесува на додадената вредност.

Секоја од земјите членки на ЕУ самостојно ја одредува стапката на ДДВ. Минималната стапка којашто е воведена од страна на ЕУ е 15%. Не постои горна граница до која може да се движи оваа стапка. Земјите членки имаат слобода да одберат одредени добра и услуги кои ќе се оданочуваат по намалена стапка на ДДВ или воопшто нема да се оданочуваат со овој данок.

Системот на пресметка на обврските и побарувањата по основ на данокот на додадена вредност во Република Македонија се соочува со одредени недостатоци. Во овој труд пошироко се објаснети овие

недостатоци, а истовремено се презентирани и предлог-мерки кои можат да се преземат со цел отстранување или намалување на недостатоците.

**Клучни зборови:** ДДВ, обврски за ДДВ, побарувања за ДДВ, системски недостатоци, даночен товар, даночна инциденца

### 1. ВОВЕД

Данокот на додадена вредност е општ данок на потрошувачка и истиот се пресметува и плаќа во сите фази на производството и размената, но и во целиот услужен сектор. Поради тоа што овој данок се пресметува во сите фази на поизводството и трговијата, тој важи за сефазен данок на промет кај кој предмет на оданочување претставува додадената вредност. Предмет на оданочување на данок на додадена вредност е прометот на добра и услуги, којшто се врши со надоместок во земјата од страна на даночен обврзник регистриран за данок на додадена вредност и увозот на добра. Исклучок од предметот на оданочување е прометот на стоки и услуги, како и увозот на добра коишто се ослободени од плаќање на ДДВ. Овој данок функционира на начин што даночниот товар, преку механизмот на даночната инциденца, се пренесува од продавачот врз купувачот во секоја од фазите на размената, така што крајниот потрошувач е оној којшто де facto го плаќа данокот, па оттука станува јасно зошто овој данок спаѓа во групата на даноци на потрошувачката. За да се објасни начинот на пренесување на даночниот товар од продавачот врз купувачот, прво треба да се објасни процесот на формирање на продажната цена кај даночните обврзници. При утврдување на продажната цена на производителите/стоките секогаш се тргнува од цената на чинење на производот (доколку се работи за производ), односно од набавната цена на стоката од која е исклучен данокот на додадена вредност (доколку се работи за стока). На цената на чинење/набавната цена се додава посакуваната маржа и на добиената вредност се додава соодветниот износ на данокот на додадена вредност, при што се добива продажната цена. Математички прикажан, процесот на формирање на продажна цена изгледа вака:

Цена на чинење/Набавна цена без ДДВ	
+ Разлика во цени (маржа)	
= Продажна цена без ДДВ	
+ ДДВ	
= Продажна цена	

Без разлика дали станува збор за производ, стока или услуга, важно е да се знае дека во процесот на формирање на продажната цена, данокот на додадена вредност секогаш се пресметува и додава на самиот крај.

### 2. ДАНОЧЕН ОБВРЗНИК

Даночен обврзник е лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од целите и резултатите на оваа дејност.<sup>152</sup> Секој даночен обврзник чиј промет во текот на претходната календарска година надминал износ од 1.000.000 денари или чиј вкупен промет се предвидува на почетокот од вршењето на стопанската дејност дека ќе го надмине износот од 1.000.000 денари или во текот на годината го надмине овој износ, обврзан е за регистрација за данокот на додадена вредност.<sup>153</sup>

Даночен период за пресметка на обврските/побарувањата по основ на данокот на додадена вредност е секое тримесечје во годината, а за оние даночни обврзници чиј вкупен промет во претходната календарска година го надминал износот од 25.000.000 денари или во тековната година го надмине овој износ, изнесува еден месец.

### 3. НАЧИН НА ПРЕНЕСУВАЊЕ НА ДАНОЧНИОТ ТОВАР ОД ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ

Во оној момент кога настанува продажбата, кај купувачот се јавува обврска кон продавачот да ја плати продажната цена, а во истиот момент кај продавачот настанува обврска кон државата да го плати износот на ДДВ, вклучен во продажната цена. Може да се забележи дека во процесот на собирање на даночните приходи од ДДВ, продавачот е само посредник помеѓу државата и купувачот, со тоа што тој го собира данокот од купувачот и го дава на државата. Но, што ако купувачот не е краен потрошувач, туку само уште една алка во синцирот на размената? Доколку е ова случај и доколку и тој е регистриран обврзник

<sup>152</sup> Член 9 став 1 од ЗДДВ

<sup>153</sup> Член 51 став 1 од ЗДДВ

по основ на ДДВ, тогаш и тој има обврска да го пресмета и да го вгради данокот на додадена вредност во продажната цена. Кога ќе настане продажбата, кај него настанува обврска кон државата да го плати пресметаниот ДДВ, но намален за износот на влезниот ДДВ, односно данокот содржан во набавната цена (поради фактот што износот на влезниот ДДВ е веќе регистриран како обврска кон државата од страна на добавувачот). На овој начин, државата наместо да ги чека приходите од ДДВ сè додека стоката/услугата да стигне до крајниот потрошувач, таа прибира дел од овие приходи после секој чекор во процесот на размена на стоки и услуги.

Ова може да се објасни со пример. Да замислиме дека претпријатието А, коешто е регистриран ДДВ обврзник, произведува телевизори. Продажната цена на секој од телевизорите е 11.800 денари со вклучен ДДВ од 18%, односно 1.800 денари. Ова претпријатие продава еден телевизор на претпријатието Б, коешто исто така е регистриран ДДВ обврзник, а претпријатието Б го продава истиот телевизор на даночниот обврзник В за цена од 23.600 денари со вклучен ДДВ од 18%, односно 3.600 денари. Претпријатието В го продава телевизорот на крајниот купувач Горан за цена од 41.300 денари со вклучен ДДВ од 18%, односно 6.300 денари.

Обврските/побарувањата по основ на ДДВ за секое од претпријатијата А, Б и В се пресметуваат по пат на одземање на износот на влезниот ДДВ од износот на излезниот ДДВ, односно:

Износ на ДДВ во издадени документи

- Износ на ДДВ во влезни документи

= **Обврски/побарувања за ДДВ**

при што доколку износот на ДДВ во издадените документи е повисок од износот на ДДВ во влезните документи, претпријатието има обврска да ја плати разликата на државата, а доколку износот на ДДВ во влезните документи е повисок од износот на ДДВ во издадените документи, тогаш кај претпријатието се јавува побарување од државата по основ на повеќе платен ДДВ.

Користејќи го овој метод за пресметка на обврските/побарувањата за ДДВ, на крајот на даночниот период, обврските/побарувањата по основ на ДДВ на претпријатијата А, Б и В се следните:

- Обврските на претпријатието А кон државата по основ на ДДВ изнесуваат 1.800 денари (износот на ДДВ содржан во продажната цена).
- Износот на оваа обврска за претпријатието Б исто така е 1.800 денари (разликата помеѓу износот на излезниот ДДВ, којшто е 3.600 денари и износот на влезниот ДДВ, којшто е 1.800 денари и којшто веќе е регистриран како обврска на претпријатието А).
- Обврската за ДДВ на последниот посредник во синџирот на размена, претпријатието В, изнесува 2.700 денари (разликата помеѓу излезниот ДДВ од 6.300 денари и влезниот ДДВ од 3.600 денари, износ кој веќе е регистриран како вкупна обврска на претпријатијата А и Б).

Од примерот се забележува дека износот на ДДВ којшто државата треба да го добие е 6.300 денари, при што 1.800 денари од тој износ треба да ги наплати од претпријатието А, 1.800 денари треба да бидат платени од страна на претпријатието Б, а 2.700 денари од претпријатието В. Иако обврската од 6.300 денари е поделена помеѓу претпријатијата А, Б и В, сепак даночниот товар го поднесува крајниот купувач, Горан, којшто има обврска да ги плати тие 6.300 денари на претпријатието В, како дел од продажната цена на телевизорот.

По завршувањето на даночниот период, доколку стоката/услугата не стигне до крајниот потрошувач, државата има обврска да ги врати средствата собрани во вид на ДДВ од таа стока/услуга на оној даночен обврзник којшто до тој момент бил последен во процесот на размена.

Доколку се послужиме со претходниот пример и замислиме дека претпријатието В не успеало да го продаде телевизорот, тогаш на крајот од даночниот период, кај ова претпријатие ќе се јави побарување од државата за износот на влезниот ДДВ, односно 3.600 денари.

#### **4. НЕДОСТАТОЦИ НА СИСТЕМОТ НА ПРЕСМЕТКА НА ОБВРСКИТЕ И ПОБАРУВАЊАТА ПО ОСНОВ НА ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ**

Според Законот за данокот на додадена вредност, обврските и побарувањата за данокот на додадена вредност даночните обврзници коишто се регистрирани за ДДВ ги евидентираат и искажуваат на пресметковна основа, а не на готовинска. Тоа значи дека излезниот ДДВ се евидентира во сметководството на даночниот обврзник во моментот кога ќе биде издадена фактурата кон купувачот, а не во моментот кога истата ќе биде платена од страна на купувачот. Аналогно на ова, влезниот ДДВ се евидентира во моментот кога кон даночниот обврзник ќе биде издадена фактурата од страна на доверителот, а не во моментот кога таа ќе му биде платена на доверителот. По истекот на пресметковниот период за ДДВ, даночниот обврзник

има рок од 25 дена да поднесе електронска даночна пријава до Управата за јавни приходи, во која ќе бидат искажани обврските/побарувањата по основ на ДДВ за односниот пресметковен период. Доколку во даночната пријава биде искажана обврска за ДДВ, истата мора да биде платена од страна на даночниот обврзник најдоцна до 25-ти во месецот кој следува по оној месец којшто е последен во пресметковниот период.<sup>154</sup> Ова значи дека рокот за исполнување на даночните обврски кон државата по основ на ДДВ не може да биде подолг од 25 дена од денот на нивното утврдување, додека пак, според Законот за финансиска дисциплина „во деловна трансакција меѓу економските оператори од приватниот сектор не може да се договори рок за исполнување на паричните обврски подолг од 60 дена“.<sup>155</sup>

Од сево ова може да се заклучи дека системот на пресметка и плаќање на обврските кон државата по основ на данокот на додадена вредност има видни недостатоци, од кои како позначајни би можеле да се издвојат следните:

1. **Поради фактот што обврските и побарувањата по основ на ДДВ се искажуваат на пресметковна основа, во стопанството честопати доаѓа до ситуација кога даночниот обврзник сè уште ги нема наплатено побарувањата од своите купувачи во целост, а има обврска кон државата да го плати данокот на додадена вредност, при што даночниот обврзник мора да издвои дел од финансиските средства кои биле планирани за други намени и со истите да ги подмири обврските по основ на ДДВ.** Доколку финансиските средства со кои располага даночниот обврзник не се доволни за подмирување на даночните обврски во целост, даночниот обврзник е принуден да бара краткорочни извори на финансирање, со што би се изложил на дополнителни трошоци.
2. **Благодарение на овој систем на пресметка на обврските и побарувањата по основ на данокот на додадена вредност, даночните обврзници кои нередовно ги сервисираат своите обврски кон доверителите се ставени во поповолна положба во однос на даночните обврзници кои важат за „чесни плаќачи“.** Имено, честопати доаѓа до ситуации кога даночниот обврзник ги нема платено своите обврски кон добавувачите во текот на даночниот период, а со самото тоа го нема платено и данокот на додадена вредност којшто е искажан во влезните документи. На овој начин, доколку на крајот на даночниот период даночниот обврзник утврди побарување од државата по основ на ДДВ, може да се случи истиот да го наплати побарувањето од државата, иако реално тој сè уште го нема платено влезниот ДДВ.
3. **Претходнонаведениот недостаток директно ги стимулира даночните обврзници да не ги сервисираат своите обврски кон доверителите од приватниот сектор.** Знаејќи дека износот на данокот на додадена вредност искажан во влезните документи ќе биде одбиен од обврските за ДДВ без разлика на тоа дали обврските кон доверителите се платени или не, а истовремено знаејќи дека процесот на присилна наплата е релативно долг и комплициран, даночните обврзници прибегнуваат кон нередовно плаќање на достасаните обврски. Сето ова директно води кон состојба на општа неликвидност во економијата.
4. **Големата разлика помеѓу рокот за плаќање на достасаните обврски кон партнерите од приватниот сектор, којшто може да изнесува до 60 дена, и рокот за плаќање на обврските кон државата по основ на данокот на додадена вредност, којшто не може да биде подолг од 25 дена, ја става државата во далеку поповолна позиција во однос на доверителите од приватниот сектор, иако за оваа давачка даночните обврзници не добиваат никаква директна противуслуга од страна на државата.**
5. **Праксата покажува дека рокот за поднесување на ДДВ пријавата преку електронскиот систем на Управата за јавни приходи е премногу краток.** Рокот за пресметка и пријавување на обврските/побарувањата за ДДВ најдоцна до 25-ти во месецот кој следи по последниот месец од даночниот период ги преоптоварува сметководителите и смеководствените друштва коишто ја вршат оваа работа за клиентите даночни обврзници, поради фактот што електронскиот систем на УЈП не е подготвен да прими илјадници ДДВ пријави во толку краток временски период, а поради што честопати доаѓа до преоптоварување и целосно нефункционирање на овој систем. Ова пак, има директно влијание врз зголемувањето на нивото на стрес кај сметководителите и нивните клиенти поради стравот дека нема да успеат навреме да ја поднесат ДДВ пријавата до УЈП.

<sup>154</sup> Член 43 став 1 од ЗДДВ

<sup>155</sup> Член 5 став 1 од Законот за финансиска дисциплина

## **5. ПРЕПОРАКИ ЗА ПОДОБРУВАЊЕ НА СИСТЕМОТ НА ПРЕСМЕТКА НА ОБВРСКИТЕ И ПОБАРУВАЊАТА ПО ОСНОВ НА ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ**

Претходнонаведените недостатоци на системот на пресметка на обврските и побарувањата на даночните обврзници по основ на данокот на додадена вредност ја наметнуваат потребата за воведување соодветни мерки кои треба да придонесат за целосно или делумно намалување на овие недостатоци и подобрување на самиот систем. Дел од препораките со кои би се подобрил системот се следните:

- 1. Пресметка на обврските/побарувањата по основ на ДДВ на готовинска основа.** Преку имплементација на оваа мерка даночните обврзници ќе бидат задолжени да ги евидентираат обврските по основ на ДДВ искажан во издадените документи во моментот кога ќе го наплатат побарувањето од должникот, а не во моментот кога ќе ја издадат фактурата. Истовремено, правото на одбивка на влезниот ДДВ ќе биде признаено во моментот на плаќање на обврските кон доверителите. На овој начин, даночните обврзници регистрирани за данокот на додадена вредност ќе бидат сигурни дека во моментот на доспевање на нивните обврски по основ на ДДВ тие ќе ги имаат на располагање финансиските средства потребни за сервисирање на истите. Оваа мерка им оди на прилог на чесните плаќачи, но истата би можела да го одложи прибирањето на даночните средства од страна на државата.
- 2. Признавање на правото на одбивка на влезниот ДДВ само доколку се платени обврските кон доверителите, а настанување на обврските за искажаниот ДДВ во издадените фактури во моментот на издавање на фактурата.** Оваа мерка ги комбинира системот на искажување на обврските и побарувањата на пресметковна основа со системот на искажување на обврските и побарувањата на готовинска основа. Истата го елиминира недостатокот на претходната мерка, со тоа што нејзината примена воопшто не би довела до одложување на прибирањето на даночните средства од страна државата. И оваа мерка, исто како и претходната, им оди во прилог на чесните плаќачи, но истовремено би ги стимулирала и нередовните плаќачи навреме да ги сервисираат обврските кон доверителите, знаејќи дека доколку не го сторат тоа нема да имаат право на одбивка на данокот искажан во влезните документи.
- 3. Зголемување на рокот за поднесување на ДДВ пријава до Управата за јавни приходи и плаќање на обврските по основ на данокот на додадена вредност.** Зголемувањето на овој рок би имало повеќекратни позитивни ефекти, како врз даночните обврзници регистрирани за ДДВ, така и врз нивните сметководители. Ова зголемување на рокот ќе им овозможи да даночните обврзници дополнителен период во кој тие ќе можат да ги наплатат побарувањата од своите должници, па така не би се довеле до ситуација да бидат принудени да прават пренамена на финансиските средства со коишто располагаат и/или да бараат дополнителни извори на краткорочно финансирање како би можеле да ги сервисираат обврските кон државата по основ на ДДВ. Истовремено, зголемувањето на рокот за пресметка и плаќање на данокот на додадена вредност ќе им овозможи на даночните обврзници поголема флексибилност во планирањето на финансиите. Покрај ова, би дошло и до ослободување на даночните обврзници и сметководителите од стресот дека поради нефункционирање на електронскиот систем нема да можат навреме да ја поднесат ДДВ пријавата.
- 4. Оптимизирање и подобрување на перформансите на електронскиот систем на Управата за јавни приходи.** Оптимизирањето на компјутерските сервери на коишто е поставен електронскиот систем на УЈП наменет за поднесување на ДДВ пријавите е можеби скапа операција, но ефектите од истата би биле зголемување на нивната способност истовремено непрекинато да опслужуваат поголем број клиенти кои имаат обврска да поднесат пријава за утврдување на обврските/побарувањата за ДДВ. Ова пак, ќе доведе до зголемена сигурност кај даночните обврзници и сметководителите дека без проблем ќе можат да го испочитуваат рокот за поднесување на оваа пријава.
- 5. Комбинација на две или повеќе од претходнонаведените мерки, освен комбинации во коишто се содржат првите две мерки, со оглед на тоа што истите се заемно исклучиви.**

## **6. ЗАКЛУЧОК**

Приходите коишто државата ги остварува по основ на данокот на додадена вредност заземаат значајно учество во државниот буџет и истите претставуваат половина од вкупните даночни приходи. Како што може да се забележи од табела 1, стапката на учество на приходите од ДДВ во вкупните даночни приходи во буџетот на РМ во периодот од 2012 до 2015 година се движат во интервал од 45,37% до 52,07%, со тоа што

нејзиниот просек за овој период изнесува 49,87%, додека пак, нејзината геометриска средина изнесува 49,80%.

**Табела 1 – Учество на приходите остварени по основ на ДДВ во вкупните даночни приходи во буџетот на РМ во периодот од 2012-2015 год.**

Година	Буџетски приходи по основ на ДДВ (во милиони ден.)	Вкупно даночни приходи во буџетот на РМ (во милиони ден.)	Стапка на учество на приходите од ДДВ во вкупните даночни приходи во буџетот
2012	38.468	75.765	50,77%
2013	39.835	77.686	51,28%
2014	43.859	84.232	52,07%
2015	41.694	91.907	45,37%
<b>Просечна стапка на учество:</b>			<b>49,87%</b>
<b>Геометриска средина на стапката на учество:</b>			<b>49,80%</b>

Извор: сопствена обработка на податоци од Министерството за финансии на РМ

Големите стапки на учество на приходите од ДДВ во вкупните даночни приходи укажуваат на фактот дека правилната поставеност и беспрекорното функционирање на системот на пресметка на обврските и побарувањата по основ на ДДВ треба да биде еден од врвните приоритети на државата во сферата на фискалната политика. Факт е дека никаде во светот не постои нешто што е совршено, па оттука и овој систем, така како што е воспоставен, се соочува со низа недостатоци кои имаат негативно влијание врз целокупната економија.

Со цел отстранување на недостатоците со кои се соочува системот на пресметка на обврските и побарувањата по основ на данокот на додадена вредност, државата може да преземе неколку мерки. Имено, државата може го промени начинот на којшто се врши пресметката на овие обврски и побарувања и да го рedefинира моментот кога ќе се врши признавањето на влезниот ДДВ и моментот кога ќе се искажува обврската за излезниот ДДВ. Истовремено, државата може да го зголеми рокот за поднесување на ДДВ пријавата и рокот за плаќање на обврските по основ на ДДВ со што би им овозможила на даночните обврзници повеќе време за наплата на побарувањата од нивните должници. Како една од најзначајните мерки коишто дефинитивно треба да се најдат на врвот на листата на приоритети на државата е оптимизирањето на електронскиот систем на Управата за јавни приходи преку кој се поднесуваат даночните пријави. Живееме во време во кое современиот свет веќе ја измисли и започна да ја користи вештачката интелигенција како врв на сите достигнувања досега, така што едноставно е недозволиво да се занимаваме со електронски системи чие (не)функционирање предизвикува големи главоболки за учесниците во домашниот и меѓународниот промет.

## ЛИТЕРАТУРА

- [1] Атанасовски Ж., *Јавни финансии*, Скопје: *Економски факултет*, 2004
- [2] Закон за данокот на додадена вредност (Службен весник на РМ, бр. . 44/99, 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 19/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225/15, 23/16, 189/16 и 198 од 31.10.2018)
- [3] Закон за финансиска дисциплина (Службен веснок на РМ, бр. 187/2013, 201/2014 и 215 од 07.12.2015 год.)
- [4] Schenk A., *Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series)*, 2015
- [5] Tait A., *The Value Added Tax: International Practice and Problems*, 1988
- [6] Calisto Pato A., Tavares Marques M., *Fundamentals of VAT: January 2015*, 2015
- [7] Tait A., *Value-added Tax: Administrative and Policy Issues (Occasional Paper, 88)*, 1991