

НОВИНИ ВО ПРИМЕНАТА НА ЗАКОН ЗА ДДВ И НИВНОТО ВЛИЈАНИЕ НА РАБОТАТА НА ГРАЃАНСКИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Дали физичките лица
треба да бидат ДДВ обврзници?

Документ за јавна политика

**НОВИНИ ВО ПРИМЕНАТА
НА ЗАКОН ЗА ДДВ И НИВНОТО
ВЛИЈАНИЕ НА РАБОТАТА НА
ГРАЃАНСКИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ**

Дали физичките лица
треба да бидат ДДВ обврзници?

Наслов:

Новини во примената на Закон за ДДВ и нивното влијание на работата на граѓанските организации

Дали физичките лица треба да бидат ДДВ обврзници?

Издавач:

Центар за правни истражувања и анализи – Скопје

За издавачот:

Лидија Стојкова-Зафировска, претседател на ЦПИА

Автори:

Елена Георгиевска

Гоце Коцевски

Лектура:

Елена Цуцулоска

Ликовно графичко обликување и печат:

Релатив

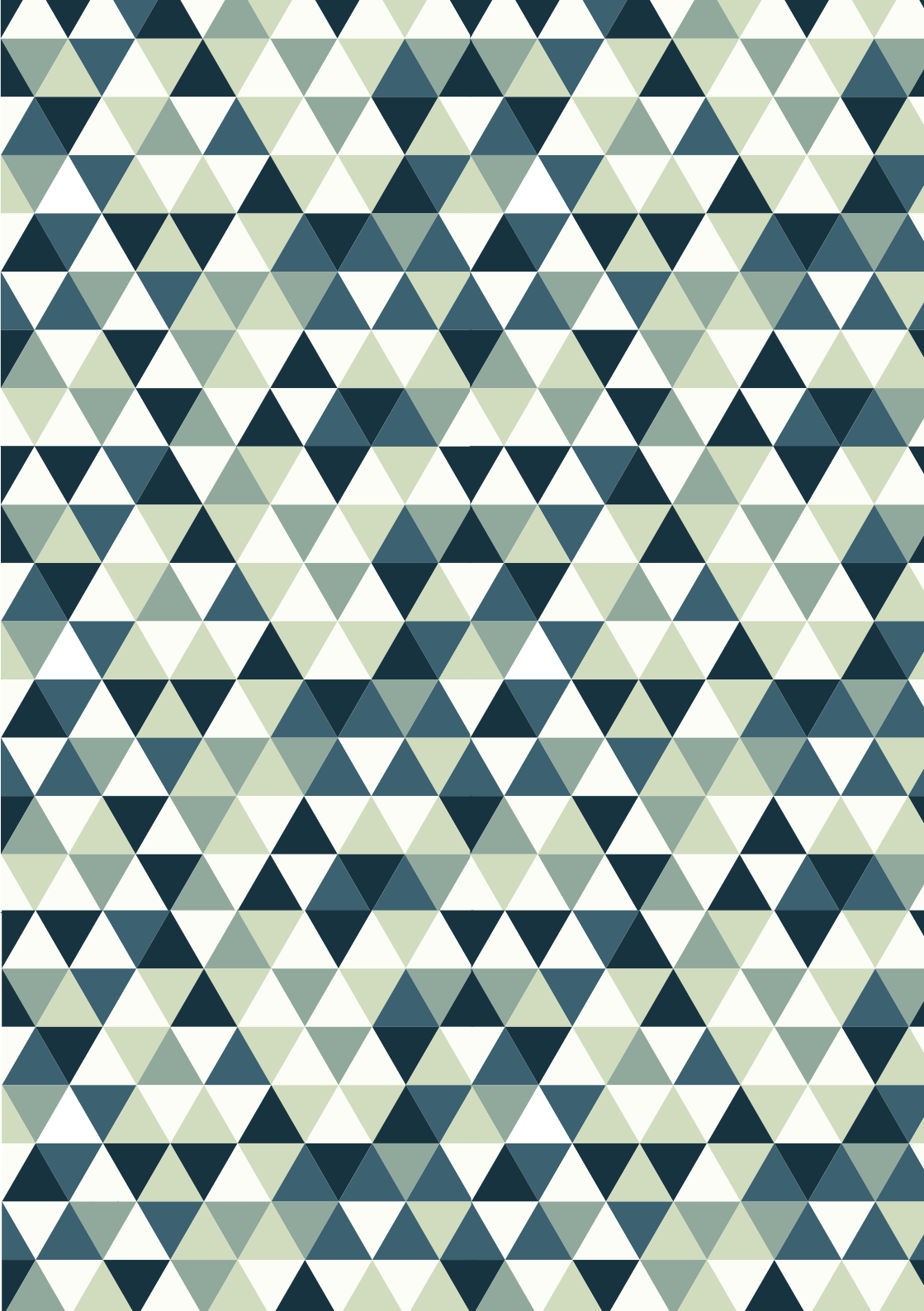
Тираж: 100

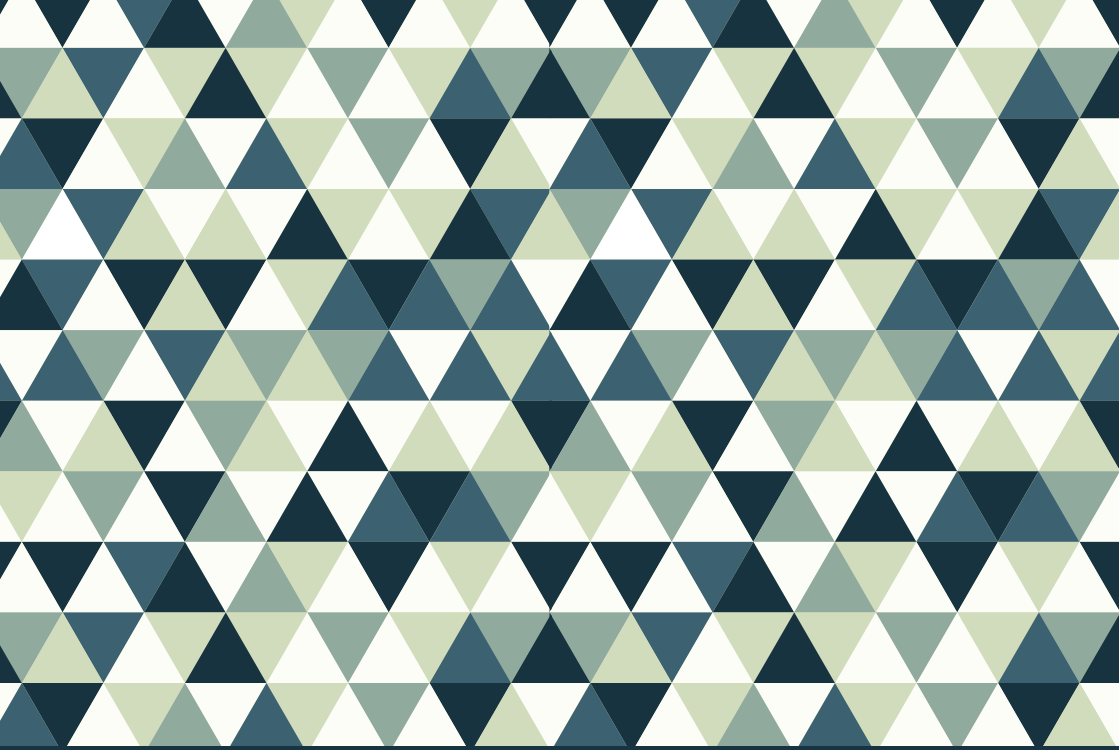
Скопје, октомври 2018

Анализата е дел од програмата за подгрантирање во рамките на проектот Процена на влијанието на регулативата во сенка: Промовирање на креирањето политики базирани врз докази. Проектот е финансиран од Европската Унија. Оваа публикација е изготвена со помош на Европската Унија. Содржината на публикацијата е единствена одговорност на Центар за правни истражувања и анализи (ЦПИА) и на никаков начин не може да се смета дека ги одразува гледиштата на Европската Унија, Институт за демократија “Социетас цивилис” - Скопје (ИДСЦС) и Центар за економски анализи (ЦЕА).

Содржина:

Извршно резиме.....	6
1. Вовед.....	10
2. Користена методологија.....	13
3. Воведни забелешки за процесот на проценка на влијанието на регулативата.....	16
4. Опис на состојбата со данокот на додадена вредност.....	20
4.1 Воспоставувањето на данокот на додадена вредност во РМ.....	21
4.2 Опис на системот на данокот на додадена вредност во РМ.....	22
4.3 Измените и дополнувањата на ЗДДВ и потребата од неговата хармонизација со законодавството на ЕУ.....	23
4.4 Физичките лица како обврзници на данок на додадена вредност.....	25
4.5 Граѓанските организации и данокот за додадена вредност.....	28
4.5.1 Граѓанските организации како купувачи на добра и услуги.....	28
4.5.2 Граѓанските организации како вршители на дејности.....	30
5. Идентификување и анализа на проблем.....	32
5.1 Непрецизна законска и подзаконска рамка во однос на дефинирање на поимите „даноченообврзник“ и „стопанска дејност“.....	34
5.2 Пренизок праг за регистрација за ДДВ.....	37
5.3 Предолг рок во кој даночните обврзници остануваат регистрирани.....	38
5.4 Отсуство на прецизни одредби во однос на правото на одбивка на претходниот данок.....	40
6. Предлози за јавни политики.....	41
7. Завршни заклучоци.....	46
Референци.....	49





ИЗВРШНО РЕЗИМЕ

Во јануари 2018 година Управата за јавни приходи објави информација¹ со која ги повика сите физички лица кои вршат стопанска дејност оданочива за целите на данокот на додадена вредност (ДДВ) и кои во 2017 година оствариле вкупен промет над 1.000.000 денари, да поднесат пријава за регистрација за ДДВ.

Според Управата, во вкупниот промет за регистрација за целите на ДДВ влегуваат приходите остварени врз основа на вршење на стопанска дејност, како што се дејностите на вештаци и стечајни управници, приходите од земјоделска дејност, приходите остварени врз основа на договор на дело, издавање под закуп на деловен простор, авторски договори и права од индустриска сопственост, приходите по основ на членување во надзорен одбор и сл.

Ваквото толкување на одредбите од Законот за додадена вредност кои во однос на ова прашање се во сила и применуваат од далечната 2000 година предизвика значителни реакции помеѓу стручната и научната јавност како и особено во граѓанскиот сектор. Неколку јавни дебати и анализи беа одржани односно изработени во кои се укажа на недостатоците на правната рамка и за последиците од т.н широко толкување на овие одредби. Во суштина, клучен проблем е преширокото значење на помите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“ кое би можело да овозможи арбитрарност во примената и повреда на правната сигурност и владеењето на правото.

Последните случувања од почетокот на оваа година се директно поврзани со намалување на прагот за регистрација на даночните обврзници за данокот на додадена вредност, кој беше извршен преку донесување на Закон за измена и дополнување на Законот за данокот на додадена вредност². Интервенцијата во прагот за регистрација е направена без спроведување на процес за проценка на влијанието на регулативата, што впрочем и ги предизвика бурните реакции во јавноста.

Овој документ за јавни политики³ ја пополнува празнината за спроведување на процесот на проценка на влијанието на регулативата (ПВР), кој Министерството за финансии при измените на законскиот текст во 2014 бил обврзан да го спроведе⁴. Оттука, преку понудените:

1 Управа за јавни приходи, брошура, Регистрација и оданочување со ДДВ на физички лица, 2018

2 Објавен во Службен весник број 130/2014 од 3.9.14

3 Во понатамошниот текст именуван како Документот.

4 Согласно Упатството за начинот на постапување во работата на министерствата во процесот на спроведување на проценка на влијанието на регулативата (Службен весник бр. 106/2013 од 29.07.2013) и Методологијата за проценка на влијанието на регулативата (Службен весник бр. 107/2013 од 30.07.2013 година)

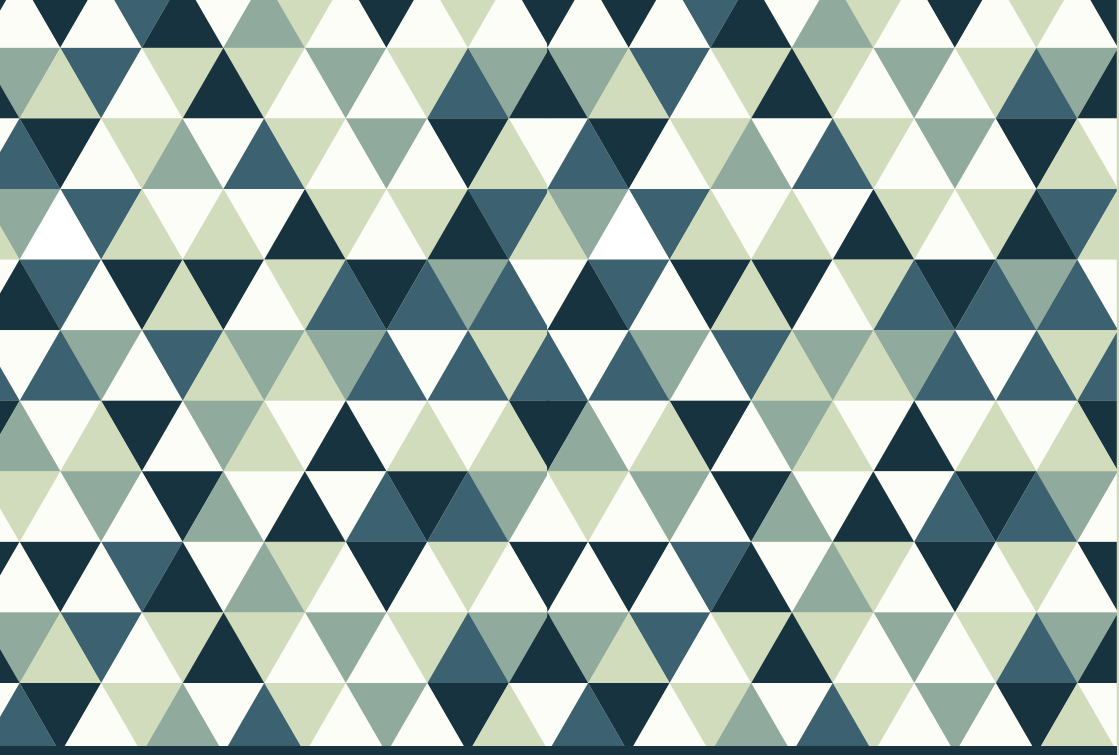
анализа на состојбата (види дел 3), идентификувани и анализирани проблеми со осврт на нивните оштествени импликации (види дел 4) и дадени препораки (види дел 5) се поддржува и охрабрува Министерството за финансии да преземе чекори за целосно и правилно усогласување на законодавството на Македонија во полето на даноци и даночна политика со законодавството на Европска Унија и земјите членки на НАТО. Уште повеќе, документот посочува на потреба од организација и спроведување процес на ПВР во кој ќе бидат вклучени сите засегнати страни а кои ќе можат најмногу да помогнат при давање на најпрактично, функционално и пред се, лесно применливо решение, а во контекст на начелата за добро владеење (транспарентност и отвореност, ефективност и ефикасност, усогласеност и отчетност).

Оттука и обидот кој се прави со овој документ за анализа на проблемот со обврската на физичките лица да се регистрираат како ДДВ обврзници низ призмата на неговите импликации врз работата на граѓанските организации и вршењето на дејностите во јавен интерес. Документот ја анализира правната рамка во однос на обврските кои произлегуваат од данокот за додадена вредност за физичките лица и граѓанските организации и дава препораки за нивно надминување.

Спроведената компаративна анализа како на стандардите на ЕУ содржани во **Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ)** така и во даночните системи на државите од регионот покажа дека физичките лица сами по себе не се издвоени од системот на ДДВ. Сепак, постојат одредени т.н гранични случаи за кои е од особена важност да постои јасна и прецизна правна рамка која ќе утврди дали се или не се исполнети условите за одредено лице да биде обврзник на ДДВ. Такви „гранични случаи“ за жал беа присутни и во споменатото известување на УЈП според кое сите приходи остварени преку авторски договор (независно дали постои пренос или отстапување на правата) како и членувањето во надзорен одбор беше квалификувано како стопанска дејност.

Документот ги идентификува следниве проблеми како клучни и кои треба да бидат адресирани: (1) Непрецизната законска и подзаконска рамка во однос на дефинирање на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“; (2) Пренискиот праг за регистрација за ДДВ; (3) Предолгиот рок во кој даночните обврзници остануваат регистрирани; (4) Отсуството на прецизни одредби во однос на правото на одбивка на претходниот данок.

Надминување на идентификуваните проблеми е можно преку: (1) Усогласување на одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на дефинирање на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“ со Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ); (2) Усогласување на одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на даночните ослободувања без право на одбивка на претходниот данок со Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ) – јавен интерес; (3) Дополнување на Правилникот за спроведување на Законот за данок на додадена вредност со кое ќе бидат разработени одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“; (4) Враќање на прагот за регистрација на даночни обврзници за ДДВ од 1.000.000 на 2.000.000 денари; (5) Намалување на рокот за задолжителна регистрација како ДДВ обврзник од пет на три години.



1. ВОВЕД

Во документот се врши анализа на правната рамка која ја воспоставува и уредува обврската на физичките лица, со исполнувањето на одредени услови, задолжително да се регистрираат како обврзници на данокот на додадена вредност (ДДВ). Покрај законската уреденост документот ја анализира и нејзината досегашна примена од страна на даночните власти⁵ како и импликациите од регистрацијата на физичките лица како ДДВ обврзници во однос на работата на граѓанските организации во контекст на обврските кои произлегуваат од даночните закони за нив.

Намената на овој документ е двојна: 1) да идентификува дали и во која мерка постојната правна рамка и даночна политика која се однесува на физичките лица како ДДВ обврзници е доволно јасна и прецизна за да овозможи предвидливост и правна сигурност од една страна за физичките лица како потенцијални даночни обврзници, ефикасност на даночниот систем и фер услови за вршење на стопанска дејност; и, 2) да ја пополни празнината за спроведување на процесот на проценка на влијанието на регулативата (ПВР), кој Министерството за финансии при измените на законскиот текст во 2014 со намалување на прагот за регистрација бил обврзан да го спроведе и во оваа насока да го охрабри Министерството за отпочне процес на ПВР за усогласување на сегашниот ЗДДВ со законодавството на ЕУ.

Документот е изработен во рамки на проектот „Акција против данок плус“ спроведуван од Центарот за правни истражувања и анализи (ЦПИА) во соработка и поддршка од Институтот за демократија „Социетас Цивилис“ – Скопје, а со финансиска поддршка од Европската Унија. Во фокусот на овој проект е обврската за регистрација на данок на додадена вредност од страна на физичките лица во државата чиј промет во текот на една календарска година надминува 1.000.000 денари. Проектот цели кон давање препораки засновани на докази во насока на намалување на финансиските импликации врз работата на граѓанскиот сектор преку сеопфатна проценка на влијанието на регулатива која директно задира во нормалното функционирање и одржливоста на граѓанскиот сектор.

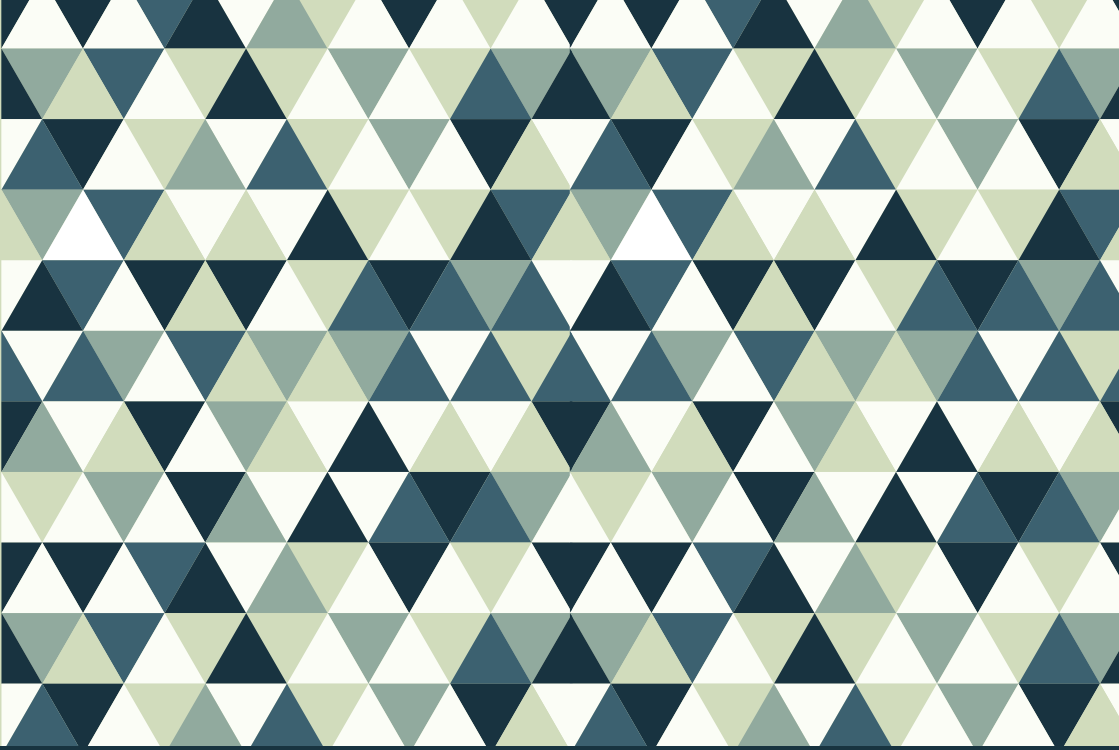
Посебни цели на овој документ се: 1) идентификување на импликациите од оданочувањето на физичките лица со данокот на додадена вредност, 2) уреденоста на законската основа и евентуалните негативни аспекти и последици од практична примена на истата, 3) проценување на степенот на усогласеност на законодавната рамка со регулативите на Европската Унија. Преку идентификацијата на импликациите и евентуалните негативни аспекти, во овој документ се дадени препораки

за надминување на практичните проблеми, базирани на најдобри практики од регионот, а кои во исто време можат да се применат во македонски контекст.

⁵ Управата за јавни приходи

Документот нуди правна анализа на нормите и правилата за регулирање на прашањето поврзано со оданочување на физичките лица чиј промет во текот на една календарска година надминува еден милион денари. Со јасно идентификување на недоречености, недоследности или евентуалните правни празнини - ќе се олесни формулирање на соодветни амандмани (засновани на анализи и истражувања и најдобри компаративни практики) во постојната правна и законодавна рамки, кое крајно ќе резултира со правилен третман на физичките лица во даночниот систем на додадената вредност.

При спроведеното истражување за потребите од изработката на овој документ особено земени се во предвид досегашните анализи и трудови изработени како од страна на научната така и стручната јавност, со посебен фокус на анализите спроведени од страна на граѓанскиот сектор во минатата година кои придонесоа ова прашање да се актуелизира.



2. КОРИСТЕНА МЕТОДОЛОГИЈА

При изработката на овој документ следени се насоките и структурата за изработка на документи за јавна политика предложени во водичот „Како до ефективни јавни политики“⁶. Воедно, следена е и структурата на Извештајот за проценка на влијанието на регулативата со упатство за пополнување⁷ со цел да одговори на потребите на Министерство за финансии при преземање на активности за надминување на идентификуваните проблеми.

За потребите од прибирање на податоци користени се следниве алатки:

- Анализа на прописи и релевантна литература⁸,
- Спроведување на полу-структурирани интервјуа со експерти во областа на даночното право и политика и
- Спроведување на две полу-структурирани фокус групи со претставници на граѓански организации.

При подготовка на овој документ, користен е **дескриптивен метод** преку опишување на моменталната состојба и карактеристики на предметот кој се истражува. При прибирање на податоците, користен е **комбиниран аналитичко-синтетички пристап**, додека за утврдување и идентификување на најдобри практики од регионот беше користен **компаративен метод**. Примената на комбиниран аналитичко – синтетички пристап и компаративен пристап за споредување на податоци и наоди придонесува кон поширока перспектива и подетален увид во законски решенија на други даночни системи, воведени како резултат на специфични потреби на овие земји.

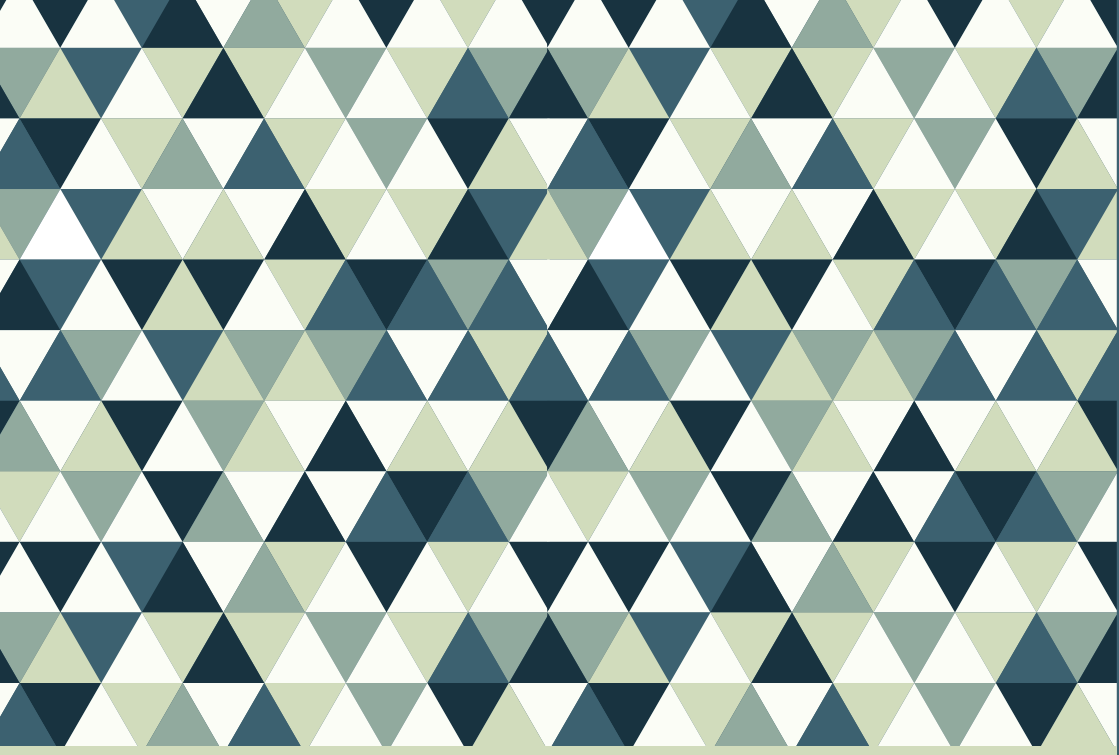
Документот содржи и ставови, перцепции и мислења прибавени преку организирани и спроведени интервјуа, консултативни средби и фокус групи со експерти, практичари и теоретичари во областа на даночното право и политика. Во периодот од јуни до почетокот на август 2018 година беа спроведени вкупно 6 интервјуа со: Професор по економија; Славко Лазовски, експерт за даночни прашања; претставник на Министерство за финансии; Доц. Д-р Елена Нешовска Косева, Правен Факултет Јустинијан Први Скопје, катедра по финансво право; Жарко Хаџи Зафиров, адвокат од Скопје, и Благица Петрова од Асоцијација на економски истражувачи. За целите на спроведување на интервјуата беше изработено полу-структуриран прашалник со однапред дефинирани прашања и теми кои треба да се опфатат заради подобро разбирање

6 Young E. & Quinn L. *Writing Effective Public Policy Papers - A Guide for Policy Advisers in Central and Eastern Europe* © 2002 Open Society Institute. Budapest.

7 Извештајот е достапен на <http://www.mio.gov.mk/?q=mk/node/1484>

8 Преглед на анализираниите прописи и литература е содржана во референците кон овој документ.

на локалниот контекст и предизвиците од правна природа во однос на проблемот со оданочувањето на физичките лица со данокот на додадена вредност. Интервјуата беа спроведени според методологија на прибавување поединечна согласност за учество во истражувањето. Во истиот период, на партиципативен начин беа спроведени и две фокус групи со претставници од граѓански организации. Целта на фокус групите беше да се нотираат сите импликации врз работата на граѓанскиот сектор од предметната област. Учесниците ја задржаа својата анонимност на спроведените фокус групи, а ги претставуваа ставовите на Асоцијација на економски истражувачи, Институт за човекови права, Коалиција сите за правично судење, Младинскиот образовен форум, Институтот за демократија Социетас цивилис – Скопје.



3. ВОВЕДНИ ЗАБЕЛЕШКИ ЗА ПРОЦЕСОТ НА ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО НА РЕГУЛАТИВАТА

ПВР претставува збор на активности, во чиј процес се спроведуваат анализи, се прибираат релевантни податоци врз основа на кои се вршат проценки на можни најдобри решенија на проблемот, се споредуваат можните решенија меѓу себе од аспект на нивните финансиски апликации и од аспект на постигнување на целите кои се поставиле со предлогот на закон, како и задолжително вклучување на консултации со засегнатите страни.

Хронолошки, станува збор за примена на проценката на влијанието на регулативата од 2009 година, со поголеми реформи во оваа област во 2011 година, за да продолжи во 2014 година со подобрување и унапредување на функционирањето на Единствениот национален електронски регистар на прописи (ЕНЕР). ЕНЕР во расположливата литература од областа на ПВР е оценет како најсилна страна на системот за примена на ПВР.⁹

За пропишување на начинот на постапување во работата на министерствата во процесот на спроведување на ПВР, на ден 23.07.2013 година Владата на РМ на седница го донесе истоименото Упатство, во кое ја пропиша и формата и содржината на Извештајот за проценка на влијанието на регулативата кој го изработуваат министерствата како предлагачи на закони. Истиот ден Владата ја донесе и Методологијата за проценка на влијанието на регулативата, која недвосмислено утврди дека квалитетното спроведување на процесот на ПВР придонесува кон ефективно и ефикасно спроведување на законот, а со тоа и остварување на политиките на Владата на Република Македонија.

Извештајот за проценка на влијанието на регулативата содржи определени елементи кои се од значење за исполнување на начелата за добро владеење, особено што овој извештај треба да се објави на ЕНЕР и на веб-страницата на министерството. Така, извештајот содржи¹⁰:

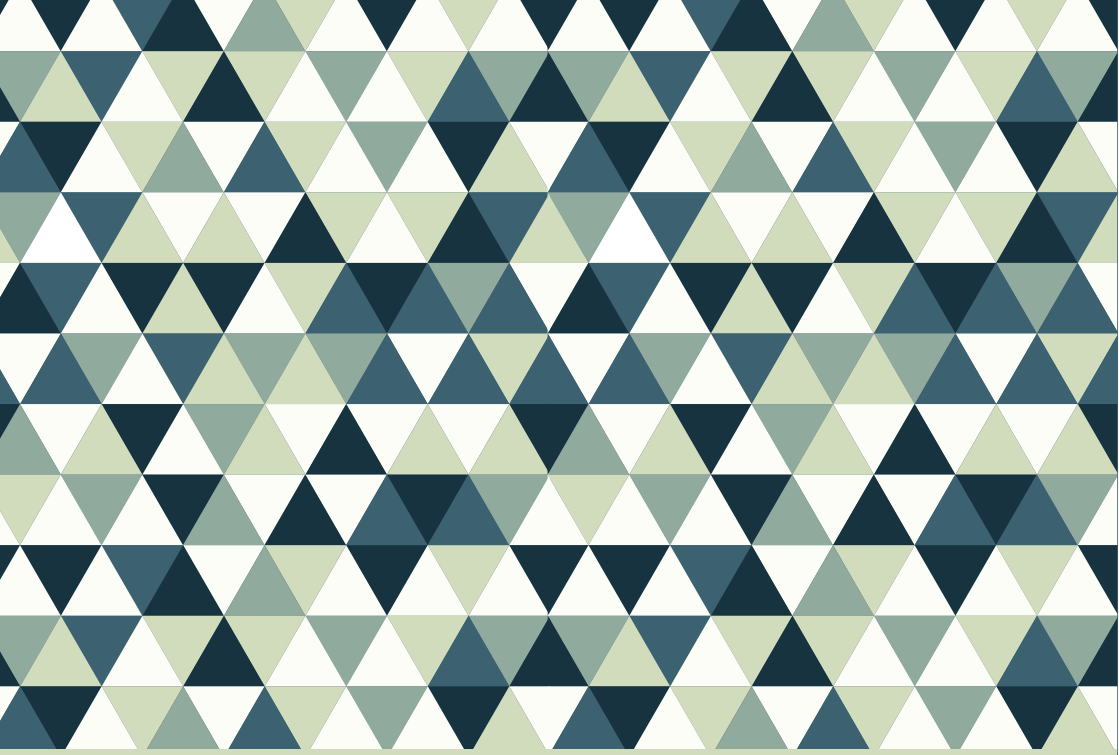
1. Опис на состојбите во областа и дефинирање на проблемот – во овој дел се дава опис на состојбите во областа вклучувајќи ја и важечката регулатива во областа или други поврзани области, како и други програми/проекти на Владата на Република Македонија кои се спроведуваат. Дополнително се објаснуваат и причините за проблемите кои се предмет на разгледување.

⁹ Ibid., Близнаковски, Јован, Документ за јавни политики, април 2017, Компаративни добри практики за примена на ПВР и можности за нивна имплементација во Македонија, достапен на <https://goo.gl/4t9C8Q>

¹⁰ Прилог бр. 1 од Упатството за начинот на постапување во работата на министерствата во процесот на спроведување на проценка на влијанието на регулативата, Службен весник бр. 106/2013 од 29.7.13

2. Цели на предлог регулативата - Се наведуваат очекуваните/посакуваните цели и ефекти кои предлог регулативата треба да ги постигне
3. Можни решенија (опции) – кои треба да бидат најмалку 3, меѓу кои и опцијата „не прави ништо“. За опцијата „не прави ништо“ се дава опис на последиците доколку Владата не интервенира со предлогот на закон или друга мерка. Другите решенија кои биле разгледани во процесот мора да бидат опишани во детали во смисла на опишување на нивната содржина, начинот на нивното спроведување како регулаторни мерки или нерегулаторни мерки или нивна комбинација.
4. Проценка на влијанијата на регулативата – проценката треба да биде извршена детално во смисла на економски, фискални, социјални, влијанија врз животната средина и административни влијанија и трошоци.
5. Консултации со засегнати страни и начин на вклучување со задолжително вклучување на нивните предлози и мислења, како и преглед на мислењата кои не биле земени предвид и причини за истото.
6. Заклучоци и препорачано решение – каде се вклучува споредбен преглед на позитивните и негативните влијанија на можните решенија (опции), како и ризици во спроведувањето и примената на секое од можните решенија (опции), од каде се извлекува оправдување на причините зошто се препорачува избраното решение.
7. Спроведување на препорачаното решение – во овој дел се опишува дали избраното препорачано решение ќе предизвика потреба од менување на закони и подзаконски акти, со нивно идентификување и наведување, како и проценка на рокот за нивно донесување. Освен тоа, во овој дел се наведуваат органите на државната управа, државни органи и други органи кои ќе бидат надлежни за спроведувањето и активности за обезбедување на ефикасно спроведување на предлогот на законот.
8. Следење и евалуација – можеби еден од најклучните делови на Извештајот за проценка на ПВР кој содржи опис на следењето на спроведувањето и постигнувањето на ефектите од регулативата и кои органи на државната управа ќе бидат вклучени во процесот на следење; како и опис на евалуација на ефектите од регулативата и периодот на кој истата ќе се спроведува.

Со оглед на бурните реакции во јавноста од измените и дополнувања на ЗДДВ и постапувањата на даночното тело во последната година, сосема е основан заклучокот дека проценка на влијанието на регулативата за овие измени не била спроведена, што самото по себе наметна низа проблеми, предмет на истражување и утврдување во овој документ.



4. ОПИС НА СОСТОЈБАТА СО ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ

4.1 Воспоставувањето на данокот на додадена вредност во РМ

Собранието на РМ го донесе Законот за данокот на додадена вредност (ЗДДВ) на 14 јули 1999 година со почеток на примена предвиден за 1 јануари 2000 година. Причините за донесувањето на ЗДДВ и замена на дотогашниот монофазен данок на промет на производи и услуги во трговијата на мало со повеќефазниот закон кој ја даночи само додадената вредност која се создава при стопанската дејност, лежат пред се во потребата од унапредување и проширување на пазарите и економските односи меѓу РМ и ЕУ во пресрет на склучувањето на Спогодбата за стабилизација и асоцијација (ССА). ДДВ како вид на данок на промет заради предностите кои ги нуди е прифатен како стандард на ниво на ЕУ дотолку повеќе што унијата прави напори да се хармонизираат националните закони преку т.н ДДВ Директиви. Воведувањето на ДДВ во македонскиот даночен систем претставуваше предизвик за физичките и правните лица обврзници на овој данок, а особен предизвик и за даночните власти¹¹. Предизвикот се огледа со одложувањето на примената на законот за дополнителни три месеци¹².

При креирањето и инкорпорирањето на данокот на додадена вредност во даночниот систем на Република Македонија, македонскиот законодавец ги применувал основните принципи воспоставени со т.н шестата ДДВ Директива на ЕУ¹³, со што денес постои нето сефазен данок на потрошувачка со примена на методот на даночен кредит, целосно компатибилен со европскиот модел на ДДВ. Со воспоставениот модел на ДДВ се оданочуваат сите производи и услуги, со една општа даночна стапка, во сите фази низ кои поминува производот или услугата се до крајниот потрошувач, при што данокот ја товари само додадената (новосоздадена) вредност остварена во секоја фаза од производството, трговијата и земјоделието, или нето - вредноста, што овозможува избегнување на кумулативни ефекти при оданочувањето. Оттука, воведен е систем за оданочување на прометот на добра и услуги, кој се смета за супериорен во даночното законодавство, но бара доследна примена на правилата за негово функционирање.

11 Пендовска В., Нешовска К.Е. *Физичките лица како даночни обврзници кај данокот на додадена вредност во Република Македонија, Правна анализа на измените во законска регулатива: дилеми и предизвици*. Труд за зборник во чест на Проф. Д-р Гале Галев.

12 Закон за изменување и дополнување на Законот за данокот на додадена вредност, Службен весник на РМ број: 86/1999 од 31.12.99

13 Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment

4.2 Опис на системот на данокот на додадена вредност во РМ¹⁴

Данокот на додадена вредност е општ потрошувачки данок кој се пресметува и плаќа во сите фази на производството и трговијата, како и во целокупниот услужен сектор. Предмет на оданочување со данокот на додадена вредност е: 1. Прометот 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 и 2. Увозот на добра. Даночен обврзник е лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од целите и резултатите од оваа дејност. Даночна основа на данокот на додадена вредност е вкупниот износ на надоместокот што е добиен, или што треба да се добие за прометот, во кој не е вклучен данокот на додадена вредност. ДДВ се пресметува според пропорционални даночни стапки и тоа: општа даночна стапка од 18% и повластена даночна стапка од 5%. ЗЗДВ предвидува два вида ослободувања од плаќање на ДДВ за промет во земјата, без и со право на одбивка.

Даночен обврзник за ДДВ се станува со регистрација. Разликуваме задолжителна и доброволна регистрација. Обврска да се регистрираат за целите на данокот на додадена вредност (задолжителна регистрација) имаат даночните обврзници кои: во претходната календарска година оствариле вкупен промет повисок од 1.000.000 денари, во текот на календарската година остварат вкупен промет над 1.000.000 денари или отпочнуваат со вршење на стопанска дејност, доколку предвидуваат дека ќе остварат промет над 1.000.000. Доброволно за целите на данокот на додадена вредност може да се регистрираат даночните обврзници кои: во претходната календарска година оствариле промет помал од 1.000.000 денари на годишно ниво или отпочнуваат да вршат стопанска дејност, но заради висината на претпоставениот промет не се обврзани за регистрација за ДДВ, што значи дека претпоставуваат дека ќе остварат промет помал од 1.000.000 денари.

Статусот даночен обврзник си повлекува свои права и обврски. Даночните обврзници на ДДВ имаат право на одбивка на претходниот ДДВ од нивниот даночен долг. Од друга страна пак тие се должни да издаваат фактури, да го наплаќаат данокот, да поднесуваат редовни даночни пријави и да ја исплатат сумата која што по одбивката ја должат на државата.

¹⁴ Описот се заснова на основниот текст на законот и сите подоцнежни измени и дополнувања.

Спроведувањето на ЗДДВ е уредено со Правилникот за спроведување на законот за данок на додадена вредност меѓутоа овој акт не ги разработува и дефинира основните поими кои определуваат дали одредено лице е или не даночен обврзник на ДДВ, „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“.

4.3 Измените и дополнувањата на ЗДДВ и потребата од неговата хармонизација со законодавството на ЕУ

ЗДДВ се применува цели 18 години, заедно со неговите 26 измени и дополнување и две одлуки на Уставниот суд на РМ со кои се укинуваат одредени одредби од законот. Со измените и дополнувањата главно биле вршени интервенции во однос на даночните стапки, даночните ослободувања и административните правила, но и се изврши повеќекратна промена на даночниот праг за регистрација (во почетокот на примена на законот прагот изнесувал 1.000.000,00 денари, десет месеци подоцна е извршено негово зголемување на 1.300.000,00 денари, потоа по 9 години односно во 2010 повторно е зголемен на 2.000.000,00 денари, за на крај последната промена на прагот да се изврши во 2014 година со негово намалување на 1.000.000,00 денари). Исто така, измените и дополнувањата воведоа посебно одделение во Управата за јавни приходи наменето за големи ДДВ обврзници, календарските периоди за поднесување ДДВ пријави од годишни се изменија на месечни и тромесечни, и слични интервенции. Во научните трудови овие интервенции се оценети како потреба наметната од препораките за хармонизација со законодавството на ЕУ во поглед на ДДВ-то и дека генерално се дел од севкупната економска политика и следствени на тековните измени во ЕУ ДДВ законодавството.

„Главната слабост на овој Закон е што од моментот на неговото стапување на сила до денес има претрпено 26 измени дополнувања, што резултира со тешка примена. Од друга страна, делови од Законот не се доволно јасни и прецизни и ова предизвикува потешкотии во исполнување на законските обврски од страна на даночните обврзници. Ситуацијата дополнително се влошува со честите мислења и толкувања кои ги дава УЈП, што во ниту еден случај не се и не треба да бидат извор на правото при што потребно е што поскоро да се прекине со оваа лоша пракса.“ – Доц. Д-р Елена Нешовска Ќосева, Правен Факултет Јустинијан Први, Скопје, од спроведено интервју на ден 12.07.2018

Во Извештајот за напредокот на РМ во 2014 на Европска Комисија (ЕК)¹⁵ е нотирано дека Законот за данокот на додадена вредност иако приспособуван, се уште содржи простор за понатамошно усогласување, додека во однос на сивата економија и напорите за нејзино намалување се нотирани како предизвик. Заклучокот кој е даден се однесува на потребата од развивање и воспоставување на систем за добра евиденција за следење на исплатата на поврат на ДДВ, како и натамошни напори за борба против даночните измами, даночното затајување и сивата економија. Во Извештајот за напредок на РМ во 2015 на ЕК¹⁶ нотирано е, меѓу другото, дека земјата треба да продолжи да се бори против даночните измами, даночното затајување и неформалната економија, а оваа констатација продолжи да се провлекува и во Извештајот за напредокот на земјата во 2016¹⁷ година. Последната состојба е опишана во Извештајот за напредокот на земјата во 2018¹⁸ година, со особена критика дека земјата не ги следела препораките дадени од 2016 година при што се уште останува обврската за подобрување на капацитетот на даночниот систем на централно и локално ниво преку развој, воспоставување и примена на даночна стратегија за овозможување на модерна даночна услуга насочена кон граѓаните. Дополнително, генералниот заклучок во однос на финансиски и буџетски одредби (Поглавје 33) е дека земјата мора и понатака да ја усогласува својата правна рамка и да го зајакнува административниот капацитет со посебно внимание, меѓу другото и на оданочувањето и статистиката, особено што се тешко расположливи податоци од оваа област.

„Законскиот текст треба да биде дополнително хармонизиран со законодавството на ЕУ со оглед на фактот што на почетокот на примена на ДДВ во РМ имавме европски данок на додадена вредност, но со последните измени постепено се оддалечуваме од европскиот модел на данок на додадена вредност. Во оваа насока, а посебно со акцент на оданочувањето на физичките лица, согласно ДДВ Директивите на ЕУ, потребно е во Законот за ДДВ да биде инкорпорирана дефиниција на поимот стопанска дејност за да се отфрлат сите можности за идни манипулации и да се создаде правна сигурност за даночните обврзници. Во оваа насока, добар законски текст кој може да го земеме за пример при носењето на нова законска регулатива е Законот за данокот на додадена вредност од Хрватска.“ - Доц. Д-р Елена Нешовска Косева, Правен Факултет Јустинија Први, Скопје, од спроведено интервју на ден 12.07.2018

- 15 European Commission. The former Yugoslav Republic of Macedonia – Progress report 2014
- 16 European Commission. The former Yugoslav Republic of Macedonia – Progress report 2015
- 17 European Commission. The former Yugoslav Republic of Macedonia – Progress report 2016
- 18 European Commission. The former Yugoslav Republic of Macedonia – Progress report 2018

4.4 Физичките лица како обврзници на данок на додадена вредност

ЗДДВ не прави разлика меѓу физички и правни лица во однос на нивната обврска да се регистрираат како ДДВ обврзници. Напротив, даночен обврзник на ДДВ е секое **лице** кое трајно или повремено **самостојно** врши **стопанска дејност**, независно од целите и резултатите (чл. 9 ст. 1). Законот прави обид поблиску да го дефинира значењето на поимите **стопанска и самостојна дејност**. Па така под стопанска дејност се подразбира секоја дејност на производителите, трговците и лицата кои извршуваат услуги, која има за цел остварување на приходи, вклучувајќи ги дејностите од областа на рударството, земјоделството и шумарството, како и отстапувањето на материјални и нематеријални добра за нивно користење (чл. 9 ст. 2). Самостојното вршење на дејност ЗДДП го дефинира со примена на „негативна дефиниција“, односно преку набројување што не претставува самостојна дејност. Па така, како самостојна дејност не се смета дејноста на 1. Физичките лица, кои поединечно или здружени се вработени во некое претпријатие и по тој основ примаат плата и се обврзани да се повинуваат на упатствата на работодавачот и 2. Подружниците, филијалите или другите поединечни организациони делови на некое претпријатие (чл. 9 ст. 3).

Вака поставена, без прецизни критериуми како да се толкуваа, оваа одредба е особено широка и овозможува нејзино екстензивно толкување. Физичките лица можат да вршат најразлични видови дејност, некои од нив несомнено од стопанска природа и како такви подлежат на ДДВ (пр. Консултантски, адвокатски, ИТ, ревизорски, сметководителски, продуцентски итн услуги), но за некои е особено дискутабилно и треба да се оценува за секој случај поединечно (научна и уметничка дејност, авторските договори¹⁹, дејности кај што корисникот не е определен, дејности кои што се спроведуваат еднократно, членство во управни и надзорни тела итн). Во отсуство на јасни правни норми мошне е извесно пребегнување кон широко толкување на оваа обврска.

„Кога имате недоречен закон или кога немате упатство за спроведување на одредени одредби од тогаш да речеме кога тоа ќе дојде кај УЈП кај даночните инспектори, секој тоа ќе го толкува арбитрарно. Значи УЈП ќе треба сега нешто да толкува, а притоа да нема упатство каде што ќе може да каже е оваа ситуација вака ја разрешуваме.“ – Професор по економија од спроведено интервју на 25.06.2018

¹⁹ Петрески М., Николов М, Гарванлиева В. и Смилевски Б. *Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија – Со посебен осврт и предлог решенија во делот на авторските договори*. Скопје 2018.

Така, во јануари 2018 година, УЈП објави информација²⁰ со која ги повика сите даночни обврзници – физички лица кои вршат стопанска дејност оданочива за целите на ДДВ, а кои во 2017 година оствариле вкупен промет над 1.000.000 денари, да поднесат Пријава за регистрација за данокот на додадена вредност најдоцна до 15 Јануари 2018 година. Во оваа информација беше објаснето дека во вкупниот промет за регистрација за целите на ДДВ влегуваат приходите остварени врз основа на вршење на стопанска дејност, како што се дејностите на вештаци и стечајни управници, приходи од земјоделска дејност, приходите остварени врз основа на договор на дело, приходите остварени од издавање под закуп на деловен простор, приходите остварени од авторски договори и права од индустриска сопственост, приходите по основ на членување во надзорен одбор и сл.

„Од оваа широка поставеност на дефинициите произлезе проблемот оваа година, јануари кога УЈП излезе со барање да се регистрираат сите физички лица кои меѓудругото остваруваат приходи по основ на повремено вршење на услуги, авторски права, права од индустриска сопственост итн за што законска основаа не постои, значи без да се изврши било каква законска измена се излезе со тоа соопштение.“ – Професор по економија на одржано интервју на ден 25.06.2018

Ваквото јавно информирање на даночното тело, предизвика во јавноста бурни реакции, отворајќи низа дилеми и прашања во врска со формулациите во основниот законски текст, неговата усогласеност со останати закони од областа, правните последици кои настанале или ќе настанат во пракса, како и јавната оценка на УЈП дека „молчешкум“ го проширува кругот на даночни обврзници. Најголемата дилема која се наметна е имплементацијата на објавата од аспект на нејзина законска основаност, како и постоење односно непостоење на транспаренти, јасни и достапни правила и процедури во даночниот систем за данокот на додадена вредност. Загриженоста на јавноста се одвиваше во насока на праведноста за воспоставување на ваква обврска, понатаму, евентуалната де-мотивација за просперитет на некои дејности, како и појавување и развивање на различни методи кон кои граѓаните евентуално ќе пристапат за избегнување на оваа обврска која повлекува појава на даночна евазија и појава на неформална економија која и онака во Македонија е оценета како мошне висока движејќи се помеѓу 20% до 40% од БДП²¹.

20 Управа за јавни приходи, брошура, Регистрација и оданочување со ДДВ на физички лица, 2018

21 Стратегија за формализирање на неформалната економија во Република Македонија, 2018-2022

Толкувањето дека на ДДВ подлежат сите физички лица кои остваруваат приход над прагот за регистрација, без оглед на основата на тој приход (освен платата) природата на дејноста која ја извршуваат, континуитетот на вршење на дејноста и без оглед дали крајниот потрошувач може лесно да се персонализира е оценето како пример за нарушување на владеењето на правото²². Премногу општата законска одреденост која дава простор за мошне широко толкување беше во два наврати предмет на мошне опсежни и издржани анализи од страна на граѓанскиот сектор. Нејасната законска дефиниција на самостојна стопанска дејност на физички лица за цели на ДДВ, непостоењето јасни упатства околу одбитокот на ДДВ. Непочитување на принципот на самостојност во остварувањето на приходите се само дел од проблемите кои беа идентификувани од страна на граѓанскиот сектор²³. Понатаму постојат сериозни предизвици при примената на ДДВ над прометот кој се остварува со авторските договори²⁴.

Дали и колку оваа одредба се применува во пракса е тешко да се утврди од причина што статистиката објавена на веб страницата на УЈП не овозможува десегрегација на обврзниците на ДДВ по однос на тоа дали се правни или физички лица.

22 Finance Think, СЕА. *Владеењето на правото и економјата: Случајот со данокот на годогена вредност за физички лица во Република Македонија*. Бриф за политиките бр. 26

23 Ibid.

24 Петрески М., Николов М, Гарванлиева В. и Смилевски Б. *Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија – Со посебен осврт и предлог решенија во делот на авторските договори*.

4.5 Граѓанските организации и данокот за додадена вредност

Граѓанските организации²⁵ се засегнати од данокот на додадена вредност на различен начин во зависност од својството во кое настапуваат во прометот, како купувачи на добра и услуги, или како вршители на одредена стопанска дејност.

4.5.1 Граѓанските организации како купувачи на добра и услуги

Како купувачи на добра и услуги за потребите од своето работење и остварување на своите цели од обврзници на ДДВ (независно дали се работи за правни или физички лица), граѓанските организации се должни да го платат данокот на додадена вредност. Ова има пред сè финансиско влијание со тоа што се зголемуваат трошоците на организацијата. Сепак земајќи ја во предвид дејноста на граѓанските организации, постојат одредени ослободувања кога граѓанските организации не плаќаат ДДВ за купените добра и услуги.

Ослободен од данок на додадена вредност е прометот на добра и услуги, наменети за реализација на проект (во голем дел од случаите спроведуван од граѓанска организација) кој е финансиран со парични средства добиени врз основа на договор за донација, склучен меѓу Република Македонија и странски донатори, ако во тој договор е предвидено дека со добиените парични средства нема да се плаќаат даноци (чл. 24-а ст. 1). Ова даночно ослободување се однесува и за средства обезбедени од Буџетот на РМ но само за проекти финансирани во рамките на инструментот за претпристапна помош (ИПА), спроведувани во услови на децентрализирано управување, кога овие средства се користат за национално кофинансирање на овие проекти (чл. 24-а ст. 2). За остварување на ова даночно ослободување предвидена е постапка²⁶ која во пракса може да се усложни или одложи²⁷ зашто е потребно е граѓанската организација

25 Регистрирани согласно Законот за здруженија и фондации

26 Уредена со Правилникот за начинот на спроведување на даночното ослободување од плаќање на данок на додадена вредност на промет на добра и услуги наменети за реализација на проект кој е финансиран со парични средства добиени врз основа на договор за донација склучен помеѓу република македонија и странски донатор во кој е предвидено дека со добиените парични средства нема да се плаќаат даноци, Службен весник на РМ, бр. 98 од 30.06.2014 година

27 Огненовска С. и Трајковска С. *Извештај за овозможувачката околина за граѓанското општество во Македонија*. Македонски центар за меѓународна со работка. Скопје, 2018.

да располага со кадар кој може да ја спроведе. Малите организации особено се засегнати од оваа постапка и се соочуваат со одредени проблеми и потешкотии при остварувањето на ова ослободување. Според *Извештајот за овозможувачката околина за граѓанското општество* во Македонија во 2017, 57% од ГО кои одговориле на прашалникот истакнале дека главно се финансираат од странски донатори (ослободени од ДДВ), 38% од организациите го користеле ова даночно ослободување²⁸, а речиси од половина од ГО (45%) сметаат дека административните постапки не се соодветни за работата на организациите, односно дека се премногу оптоварувачки и сложени.

„...најголем дел на луѓето што остваруваат повеќе од милион денари работат на активности што се ослободени од плаќање на ДДВ (проекти од странски донатори). Државата de facto ќе може да ги даночи исклучиво лицата кои што остваруваат ддв надвор од ослободувањето што ги предвидува, а не и лицата кои што работат за потребите на граѓанските организации за потребите на проекти од странски донатори. Тие лица според мене и треба да бидат изземени затоа што тие лица никогаш нема да можат да уплатат ДДВ. Тоа се луѓе од невладин сектор и од консултантскиот бизнис, работат на проекти на ЕУ што се спроведуваат во РМ...Значи дека најголем број на лица што по основ на консултантски услуги остваруваат повеќе од милион денари de facto нема да уплаќаат ДДВ зашто нема да го наплаќаат ДДВ.“ – Жарко Хаџи Зафиров, Адвокат од Скопје, од спроведеното интервју на ден 04.07.2018

За останатиот промет, кој граѓанските организации го покриваат од други извори на приходи (донации, домашни фондови, национален или локален буџет) не е предвидено ослободување и ДДВ се плаќа за нив.

28 Ibid.

4.5.2 Граѓанските организации како вршители на дејности

Граѓанските организации можат да вршат дејности со кои се остварува добивка²⁹. Доколку со дејноста со која се остварува добивка се врши промет кој е оданочив, и со тој промет го надминат прагот за регистрација, задолжително треба да побараат регистрација за ДДВ³⁰. Сепак и во овој случај, заради природата на дејноста која граѓанските организации ја вршат во јавен интерес, одредени видови на услуги кои се обезбедуваат за надомест се ослободени од плаќање на ДДВ без право на одбивка и не влегуваат во прометот предмет на оданочување.

Такви услуги се:

„8. Прометот од установите што вршат дејност од областа на културата со непрофитна цел за културните услуги и добра непосредно поврзани со тие услуги во согласност со прописите од областа на културата и прометот од ботанички градини, животински паркови, паркови, архиви и документациони центри;

8-а) Влезници за јавни настани кои се од национален интерес од областа на културата, а кои јавни настани како такви се утврдени и се финансираат преку годишната програма за остварување на националниот интерес во културата за годината во која се одржува јавниот настан донесена од Министерството за култура. За примена на ослободувањето даночниот обврзник е потребно, пред да започне со прометот на влезниците, да обезбеди документ од Министерството за култура со кој се потврдува дека јавниот настан за кој се бара даночно ослободување е утврден во годишната програма за остварување на националниот интерес во културата;

11. Услуги и промет на добра од страна на установи за социјална грижа и заштита, вклучувајќи ги услугите на домови за хоспитализирање, нега и лекување на стари лица;

12. Услуги во рамките на згрижување и надзор на деца и младинци, како и со нив тесно поврзан промет на добра;

13. Услуги во рамките на сместување на деца и младинци со цел нивно воспитување, образование или дообразување, како и со нив тесно поврзан промет на добра;

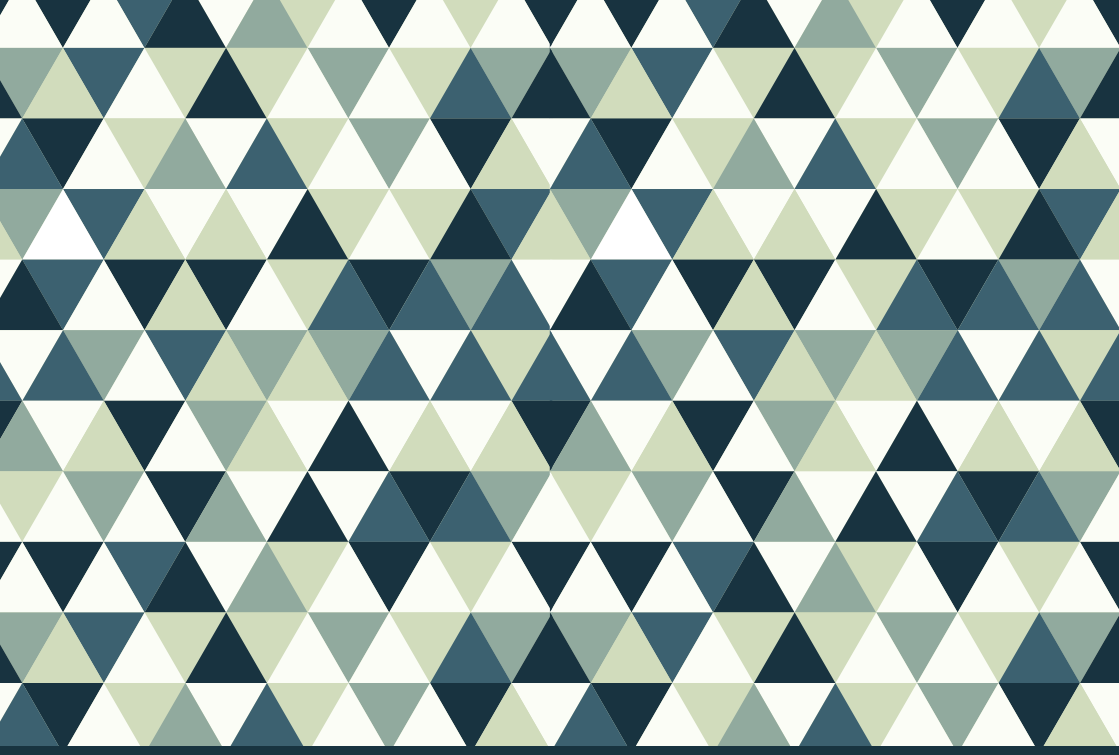
²⁹ Член 48 од Законот за здруженија и фондации, Сл. Весник на РМ бр. 52/2010 и дополнувања.

³⁰ Гацов П., Јакимовиќ Д., Муриќ Р., Николовска И. *Прирачник за оданочување на невладиниот сектор - процедури права и обврски*. Про агенс. Скопје, 2017.

17. Образовни услуги, и тоа: а) образование и воспитување на деца и младинци и б) услуги на оквалификување, доквалификување и преквалификување, како и услуги на училишта и центри за изучување на странски јазици;“ (чл. 23 од ЗДДВ).

Ако во текот на една годината, граѓанската организација го надмине износот на остварен „вкупен промет“ (во кој не влегуваат претходно наведените услуги) од 1.000.000 денари, должна е да поднесе даночна пријава најдоцна до 15-ти во месецот, кој следи по месецот кога е остварен прометот. Со регистрацијата граѓанските организации ќе бидат обврзани да вршат наплата на ДДВ за извршениот промет, да издаваат фактури, да водат уредна евиденција, да вршат плаќање на пресметаниот данок, редовно да ги поднесуваат даночните пријави до УЈП преку системот е-даноци³¹ како и да имаат право на одбивка на претходниот данок. Со други зборови регистрацијата како ДДВ обврзник за граѓанските организации наметнува потреба од зајакнати капацитети за административно и финансво работење но во исто време нуди можност за одбивка на претходниот данок.

31 Ibid.



5. ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И АНАЛИЗА НА ПРОБЛЕМ

Спроведената компаративна анализа како на стандардите на ЕУ содржани во Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ) така и во даночните системи на државите од регионот покажа дека физичките лица само по себе не се издвоени од системот на ДДВ. Напротив како вршители на самостојни професии или отстапувачи на материјални или нематеријални добра, доколку нивниот вкупен приход го надмине прагот на регистрација, стануваат ДДВ обврзници со сите права и обврски како и правните лица. Па така лицата кои вршат здравствена, стоматолошка, ветеринарна, адвокатска, нотарска, консултантска, ревизорска, инженерска, архитектонска, новинарска, спортска, културна, преведувачка или друга интелектуална дејност неспорно вршат дејност и како такви, со надминување на прагот на регистрација треба да станат ДДВ обврзници.

Сепак, постојат одредени т.н гранични случаи за кои е од особена важност да постои јасна и прецизна правна рамка која ќе утврди дали се или не се исполнети условите за одредено лице да биде обврзник на ДДВ. Такви „гранични случаи“ за жал беа присутни и во споменатото известување на УЈП според кое сите приходи остварени преку авторски договор (независно дали постои пренос или отстапување на правата) како и членувањето во надзорен одбор беше оквалификувано како стопанска дејност.

Од спроведената правна анализа идентификувани се неколку клучни проблеми во однос на законската рамка која ја воспоставува обврската физичките лица да се регистрираат како обврзници за ДДВ кои беа потврдени во рамки на спроведените интервјуа и фокус групи. Постојат четири клучни проблеми кои се однесуваат на ова прашање:

- 1) Отсуство на јасни и прецизни одредби како во законската така и во подзаконската рамка кои уредуваат кои лица и во кои случаи се обврзани да се регистрираат како ДДВ обврзници.
- 2) Намалувањето на износот над кој се јавува обврската за задолжителна регистрација од 2.000.000 на 1.000.000 денари е спроведено без соодветна проценка на влијанието на регулативата и е нереално ниско.
- 3) Рокот од пет календарски години во кои даночните обврзници остануваат регистрирани независно од вкупниот промет е нереално долг.
- 4) Отсуство на јасни и прецизни одредби во однос на правото на одбивка на претходниот данок во случаите кога ДДВ обврзници се физички лица кои обезбедуваат интелектуална дејност

5.1 Непрецизна законска и подзаконска рамка во однос на дефинирање на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“

Отсуствуваат јасни и прецизни одредби како во законската така и во подзаконската рамка кои уредуваат кои лица и во кои случаи се обврзани да се регистрираат како ДДВ обврзници.

Даночен обврзник, според ЗДДВ, е лице (правно или физичко) кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од целите и резултатите од оваа дејност (чл. 9 ст.1). Според оваа одредба постојат четири суштински карактеристики на даночните обврзници на ДДВ.

Тоа се:

- 5 Вршењето на стопанска дејност,
- 6 Самостојноста во вршењето на дејноста,
- 7 Трајност во вршењето на дејноста и
- 8 Остварување на приходи.

ЗДДВ врши донекаде дефинирање само на два од овие карактеристики и тоа поимите „стопанска дејност“ и „самостојност“.

Подстопанска дејност се подразбира секоја дејност на производителите, трговците и лицата кои извршуваат услуги, која има за цел остварување на приходи, вклучувајќи ги дејностите од областа на рударството, земјоделството и шумарството, како и отстапувањето на материјални и нематеријални добра за нивно користење (Чл 9.ст.2).

„Што претставува стопанска дејност? Таксисти, фризери, консултанти сето тоа е навистина дејност, еве јас бидејќи сум професор по економија се занимавам со наука, дали науката е стопанска дејност, дали културата е стопанска дејност, дали ако некој нацрта слика тоа е стопанска дејност? Тоа не е дефинирано.“ – Професор по економија од интервјуто на ден 25.06.2018

Вака поставена одредбата содржи една внатрешна противречност која не е од значење за правилна примена и толкување но од номотехнички карактер е потребно да се истакне. Според ставот 1 од членот 9, целите и резултатите поради кои се врши стопанската дејност немаат влијание врз тоа дали некое лице ќе биде или не даночен обврзник. Спротивно на тоа, во следниот член, се истакнува дека битен елемент на поимот стопанска дејност е истата да се врши со цел остварување приходи.

„Стопанска дејност сама по себе бара перманентна и трајна основа, но има и други фактори кои влијаат. Најлесно е со прометот на добра, но уште покомплицирано е со промет на услуги. Оттука, многу е битно како Управата го спроведува законот, бидејќи во законот пишува дека за да биде стопанска дејност треба да има економски карактер, треба да има плаќање, значи да е под остварување профит, да се повторува делото, да биде планска активност и организирано. ... Значи треба да се земат сите елементи, да се пресликаат во ситуација и конкретната ситуација да ја цени тој што е надлежен.“ – од спроведена фокус група со претставници на невладини организации.

Понатаму ЗППД прави обид да дефинира што претставува „самостојното“ вршење на дејност со примена на „негативна дефиниција“, односно преку набројување што не претставува самостојна дејност. Па така, како самостојна дејност не се смета дејноста на 1. Физичките лица, кои поединечно или здружени се вработени во некое претпријатие и по тој основ примаат плата и се обврзани да се повинуваат на упатствата на работодавачот и 2. Подружниците, филијалите или другите поединечни организациони делови на некое претпријатие (чл. 9 ст. 3).

„Научна и уметничка дејност би требало да потпадна под законската дефиниција според начинот како УЈП ги толкува одредбите. Што би била разлика помеѓу консултант што пишува закон и уметник што прави спомен? И двајцата се со договор за времено вршење на дејност (по ново, со што се замени договорот за дело). Има голема разлика но од аспект на вршители на дејност, затоа што таа дејност некој ќе ја плати на крај.“ – Жарко Хаџи Зафиров, Адвокат од Скопје, од спроведено интервју на ден 04.07.2018

ЗППД не содржи одредби кои се однесуваат на трајноста во вршењето на дејноста. Во однос на можноста дејноста да се врши повремено, ЗППД се разликува како од ЕУ директивата за ДДВ така и од законите кои го уредуваат ДДВ во регионот. Исто така ЗППД не уредува кои и каков вид на приходи ќе претставуваат промет даночлив со ДДВ. Вакви одредби не содржи ниту Правилникот за спроведување на ЗДДВ за разлика од соодветните правилници и упатства во Србија³² и Хрватска³³ кои на јасен и недвосмислен начин содржат дефиниции на овие карактеристики.

32 Министерството на финансии Републике Србије, Пореска управа. Упутство за примену закона о порезу на додату вредност, Београд 2010.

33 PRAVILNIK O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST (Redakcijski pročišćeni tekst. 'Narodne novine', br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17)

„Мојата препорака е дека, ако владата сака ова решение да биде апликabilно да не отвара дилеми во смисла на владеењето на правото, мора итно да го допрецизира законот за ДДВ, во контекст на самостојноста на стопанската дејност, видот на стопанската дејност, нејзината континуираност и да специфицира кои се' основи ќе влезат во опфатот на ДДВ, откако тоа ќе го направи дали во самиот закон, дали со подзаконски акт. И второ, коректен е оној пристап на владата која што вели дека треба да се намали даночната евазија, тоа нема дилема, така треба да биде, но со јасни и прецизни законски решенија за секој да биде сигурен дека живее во правна држава.“ – Професор по економија од интервјуто на ден 25.06.2018

5.2 Пренизок праг за регистрација за ДДВ

Со измените и дополнувањата на ЗДДВ од 2014 година се намали прагот на регистрација за ДДВ од 2.000.000 на 1.000.000 денари. Според предлогот на законот³⁴ целта на оваа мерка е да „се зголеми бројот на даночните обврзници“ со што би се придонело кон „намалување на бројот на субјектите кои не пресметуваат ДДВ, а чија дејност овозможува повисока додадена вредност (услужните дејности)“ и „зголемување на лојалната конкуренција на пазарот“.

Ваквата реформа беше спроведена без почитување на обврската за спроведување на проценка за влијание на регулативата воспоставена со Деловникот на Владата на РМ и Упатство за начинот на постапување во работата на министерствата во процесот на спроведување на проценка на влијанието на регулативата. Со други зборови отсутнуваат јавно достапни анализи и образложенија во прилог на аргументите поради кои се пристапи кон намалување на прагот на регистрација за ДДВ.

Само за споредба, прагот за регистрација за ДДВ во РМ е најнизок од праговите за регистрација на ДДВ во земјите од регионот.

Споредба на основните прагови за регистрација за ДДВ во регионот³⁵³⁶

Држава:	Праг за регистрација:
Бугарија	€ 25 565
Хрватска	€ 40 324
Босна и Херцеговина	€ 25 600
Словенија	€ 50 000
Црна Гора	€ 18 000
Албанија	€ 40 000
Косово	€ 30 000
Србија	€ 67.100
Македонија	€ 16.164

34 Предлог-закон за изменување и дополнување на Законот за данокот на додадена вредност од јули 2014

35 EU Commission VAT threshold 2018

36 Annacondia F. VAT Registration Thresholds in Europe. International VAT Monitor November/December 2017

5.3 Предолг рок во кој даночните обврзници остануваат регистрирани

Рокот од пет календарски години во кои даночните обврзници остануваат регистрирани независно од вкупниот промет и обемот во кој се врши дејноста е непотребно и неоправдано оптоварување на даночните обврзници кои вршат дејност повремено и од помал обем.

Даночните обврзници кои ќе се бидат регистрирани како ДДВ обврзници остануваат регистрирани за период од најмалку пет календарски години **независно од висината на вкупниот промет**. Дури во петата календарска година, доколку вкупниот промет не го надминува износот од 1.000.000 денари, даночниот обврзник може по истекот на рокот да поднесе пријава за отповикување на регистрацијата (чл. 51 ст. 7). По исклучок, прекилот на регистрацијата може да се оствари претходно во изрично определени случаи. Така може да се прекине регистрацијата доколку во претходната календарска година даночниот обврзник **поднесува даночни пријави без искажување на данок за извршен промет и без искажување претходен данок за одбивање** или во двете претходни календарски години даночниот обврзник поднесува даночни пријави без искажување на данок за извршен промет, со исклучок на случаите кога во истите периоди во даночните пријави искажува само промет ослободен од данок со право на одбивка или претходен данок кој произлегува од промет на инвестициони добра извршен кон даночниот обврзник или увезени од него. Во останатите случаи се работи за прекин на регистрација поради одредени дејствија на даночниот обврзник кои повлекуваат прекршочна одговорност (чл. 51 ст. 9).

За времетраењето на регистрацијата, даночниот обврзник е должен, независно дали има промет или не, да поднесува месечна даночна пријава како и периодични извештаи (чл. 41) што за физичко лице кое повремено врши одредена услуга претставува значително оптоварување и повлекува трошоци за сметководствени услуги. Ова особено ако регистрацијата е резултат на одредена дејност на лицето во една календарска година поради која се стекнало со статус на обврзник на ДДВ, а со која лицето престанало да се занимава по регистрацијата или значително се намалил обемот во кој истата ја остварува. Независно од тоа, обврската за даночна пријава е должно да ја извршува во рок од пет календарски години.

„Мое лично мислење дека тоа е нонсенс не само за физички туку и за правни лица. Еве да почнеме со правни лица, замислете имате некое мало фирмиче кое што се случило во една година да надмине милион, да има милион и еден денар... А наназад се гледа дека 15 години остварувало 500 000 да рече... Сега во таа година тоа ќе се регистрира, следната пак слегува на 500 000 и останува 5 години, исто и за физички лица, еднократно ќе се случи некој да ја премине...Сметам дека ова како одредба треба да се тргне.“
– Професор по економија од спроведеното интервју на ден 25.06.2018

Набљудувано компаративно, рокот по кој може да се бара прекин на регистрацијата на ДДВ поради намален промет под праг на регистрација во РМ е значително подолг од државите членки на ЕУ како и државите од регионот. Па така овој рок во Обединетото кралство е една година³⁷, во Хрватска три години³⁸, во Словенија две години³⁹, во Бугарија две години за промет во ЕУ, а една за внатрешен промет.⁴⁰ Во државите од регионот кои не се членки на ЕУ овој рок е исто така значително пократок од нашиот. Во Србија е една година⁴¹ исто како и во Црна Гора⁴² и Босна и Херцеговина⁴³ додека во Косово рокот е една година со тоа што прекилот не може да се направи по истекот на првата година од регистрацијата⁴⁴. Очигледна е тенденцијата во набљудуваните системи на ДДВ рокот по кој може да се бара бришење од регистарот на обврзници да биде од една до две години. РМ значително отстапува од овој тренд.

37 Value Added Tax Act 1994, Schedule 1

38 Чл. 90 ст. 3 Закон о porezu на dodanu vrijednost

39 Art. 4 par. 4 Value Added Tax Act

40 Art. 108 Value Added Tax Act

41 Чл. 38а закон о poreзу на dodatu вредност

42 Чл. 56 ст. 1 од Zakona о poreзу на dodatu vrijednost

43 Чл. 62 ст. 1од zakon о poreзу на dodatu vrijednost

44 Чл. 9од ЗДДВ на Косово

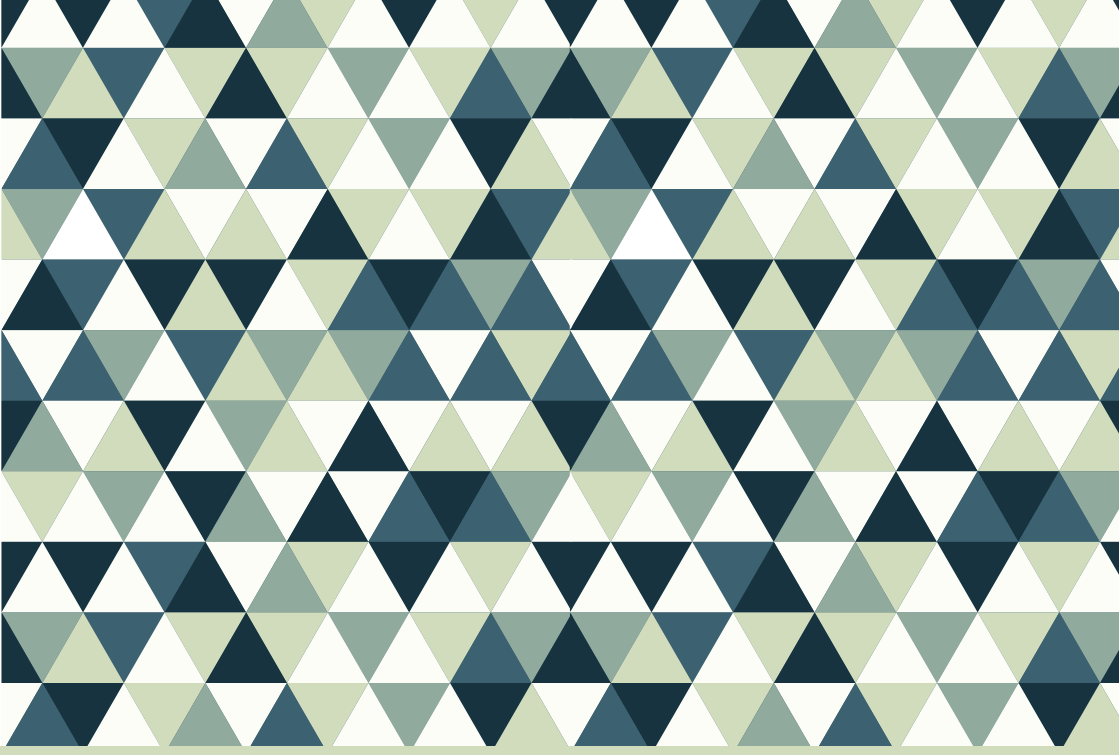
5.4 Отсуство на прецизни одредби во однос на правото на одбивка на претходниот данок

Заради специфичните карактеристики на обезбедувањето интелектуални услуги од страна на физички лица кое значително се разликува од производството на добра и давањето услуги од стопански субјекти се отвора прашањето за правото на одбивка на претходниот данок кај физичките лица кои се обврзници на ДДВ. Без користење на правото на одбивка паѓа во вода целиот концепт на ДДВ кој ја оданочува додадената вредност. Одбивката се однесува на претходниот данок кој е износот за кој се намалува данокот на додадена вредност што се должи за извршениот промет за одреден даночен период (чл. 33 од ЗДДВ). Правото на одбивка може да се оствари кога кумулативно ќе бидат исполнети следниве два услови (чл. 34):

- Ако даночниот обврзник ги употребува набавените или увезените добра, односно примените услуги за цели на неговата стопанска дејност;
- Врз основа на фактура која е издадена во согласност со членовите 53 и 53-б од овој закон, или царинска декларација во која е посебно искажан платениот данок за увозот или актите и извештаите од членот 53 став (2) од овој закон и ако тие документи се евидентирани во книговодството на даночниот обврзник.

Вака поставено се отвора прашањето, кој и како ќе цени дали набавените добра се употребуваат за цели на неговата стопанска дејност во услови кога лицето дава исклучиво интелектуални услуги. Дали купениот компјутер или сметката за телефон и интернет се смета за вакво добро? Дали патните трошоци потребни за давање на интелектуалната услуга се сметаат за добро за кое може да се бара одбивка кога веќе патничките возила се исклучени од можноста за одбивка (чл. 35).

„Правото на одбиток на влезно ДДВ е врзана за дејноста која ја обавувате. За тоа, дополнителен проблем е ако сте консултант, значи нудите интелектуална услуга, така? За моја интелектуална услуга што е, за да го јакнам јас интелектов што ми треба, јадење, одмор, така? Значи сега ќе може да одбивам јас ДДВ што сум купил во Тинекс или што сум отишол на одмор и тоа не е регулирано нигде.“ – Професор по економија од спроведено интервју на де 25.06.2018



6. ПРЕДЛОЗИ НА ЈАВНИ ПОЛИТИКИ

Од спроведената анализа и идентификуваните проблеми кои се јавуваат при оданочувањето на физичките лица несомнено произлегува потреба од преземање на одредени мерки во насока на зајакнување на предвидливоста од примената на правните норми кои се однесуваат на физичките лица како обврзници на ДДВ. При формулирањето на мерките кои ги предлагаме во овој документ земени се предвид европските стандарди воспоставени со Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ за заедничкиот систем на данокот на додадена вредност, а дефинирани со судската пракса на Судот на правдата на Европската Унија. Покрај ЕУ стандардите идентификувани се и одредени компаративни решенија кои се применливи во националниот контекст, а ќе придонесат во насока на зголемување на правната сигурност на физичките лица како ДДВ обврзници.

Од особено значење при дефинирањето на препораките беше тие да не влијаат негативно на штедроста на ДДВ како данок кој најмногу придонесува во приходната страна на Буџетот на РМ како и да не побаруваат значителни ресурси и трошоци за нивното спроведување и примена во пракса. Сепак, основен и најважен критериум при формулирањето на препораките е потребата од гарантирање на правната сигурност и владеење на правото. Имајќи го во предвид ова ги предлагаме следниве препораки:

Усогласување на одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на дефинирањето на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“ со Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ)

Усогласувањето со Директивата за ДДВ на ЕУ во однос на поимот „даночен обврзник“ би се спровело преку измена на член 9 став 1 од каде би се избришале зборовите „трајно или повремено“. Директивата за ДДВ на ЕУ при дефинирањето на овој поим не содржи временско определување на дејноста туку од самата суштина претпоставува трајност во вршењето на дејноста (чл. 9 од Директивата). Особено е важно зборот „повремено“ да се избрише затоа што остава простор да со еднократна активност, без намера за вршење дејност, одредено лице да се стекне со статусот на даночен обврзник за ДДВ. Од друга страна пак зборот „трајно“ треба да се дополни во членот 9 став 2 од ЗДДВ каде се дефинира стопанската дејност на начин на кој што е определена во Директивата.

Усогласување на одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на даночните ослободувања без право на одбивка на претходниот данок со Директивата 2006/112/ЕС на ЕУ (Директивата за ДДВ)

ЕУ директивата за ДДВ во членот 132 содржи прецизна листа на трансакции (видови промет) кои треба да се ослободени од ДДВ од страна на државите членки (вклучувајќи ја и РМ како земја кандидат). ЗДДВ делумно ги опфаќа овие даночни ослободувања: дел од нив се порестриktivни; дел воопшто не се предвидени како такви. Овие активности особено ги засегаат активностите на физичките лица и граѓанските организации кои се вршат во јавен интерес. Потребно е да се усогласат ослободувањата наведени во точките 11, 12, 13 и 17 од чл. 132 од ЗДДП со соодветните ослободувањата наведени во членот 132 од Директивата. Дополнително треба да се дополнат следниве даночни ослободувања кои не се предвидени во ЗДДП:

- Вршењето услуги од страна на независни здружувања на лица, кои спроведуваат активност која е ослободена од ДДВ или во однос на истата не се даночни обврзници, со цел давање на услугите на нивните членови непосредно каде тие здружувања побаруваат одреден надомест за покривање на трошоците од вршењето на услугите, обезбедено на начин на кој што ова ослободување нема да предизвика загрозување на конкуренцијата (чл. 132 ст.1 (f)).
- Вршењето услуги од страна на верски или филозофски институции со цел спроведување на активностите кои се однесуваат на здравствена и социјална заштита на социјално ранливи групи и деца (чл. 132 ст.1 (f)).;
- Вршење на услуги и соодветно обезбедување на добра до своите членови во нивен заеднички интерес во замена за претплата утврдена во согласност со правилата на непрофитните организации кои се однесуваат за цели кои се од политичка, синдикална, верска, патриотска, филозофска, филантропска или од граѓанска природа доколку истото не може да предизвика загрозување на конкуренцијата (чл. 132 ст. 1 (l)),
- Вршење на одредени услуги кои се непосредно поврзани со спорт или физичко образование од страна на непрофитни организации на лица кои учествуваат во спортски или други активности на физичко образование (чл. 132 ст.1 (m)).
- Вршење на транспортни услуги за болни или повредени лица во возила специјално дизајнирани за таа цел од страна на овластени лица (чл. 132 ст.1 (p)).

Дополнување на Правилникот за спроведување на Законот за данок на додадена вредност со кое ќе бидат разработени одредбите од ЗДДВ кои се однесуваат на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“

Водејќи се од потребата од една страна да се олесни примената на ЗДДВ од страна на даночните власти, а од друга страна да се зајакне предвидливоста на одредбите кои се однесуваат на физичките лица како можни ДДВ обврзници потребна е разработка на поимите „даночен обврзник“ и „стопанска дејност“ во подзаконски акт, правилник за спроведување на ЗДДВ. Постојниот правилник за жал не содржи ниту една одредба која се однесува на ова прашање. Дополнувањето на правилникот треба да се заснова на најдобри компаративни примери кои можат да се најдат и во регионот (Србија и Хрватска). Правилникот треба да биде во согласност со судската пракса на Судот на правдата на Европската Унија како и упатствата на Комитетот за ДДВ на Европската Комисија кои се однесуваат на ова прашање. Правилникот особено треба содржи насоки за примена на следниве елементи од поимите „даночен обврзник и даночна дејност“

- Што претставува вршењето на стопанска дејност?
- Кога се смета дека дејноста се врши самостојно?
- Како се утврдува дали постои елементот на трајност?
- Кога се смета дека дејноста се врши со цел остварување на приходи?

Враќање на прагот за регистрација на даночни обврзници за ДДВ од 1.000.000 на 2.000.000 денари.

РМ го има најнискиот праг за задолжителна регистрација на даночни обврзници во регионот. Намалувањето на прагот се изврши во 2014 година без извршена задолжителна проценка на влијание на регулативата и поради тоа не постојат доволно оправдани аргументи зошто во РМ е потребно да се задржи така низок праг на задолжителна регистрација за разлика од државите од регионот кои што се наоѓаат во приближно идентично ниво на економски раст и животен стандард овој праг е дуplo повисок. Подигањето на прагот ќе овозможи подобра бизнис клима за претприемачите и физичките лица како вршители на дејност да достигнат доволно ниво на конкурентност за да го достигнат прагот од 2.000.000 денари и да продолжат како ДДВ обврзници.

Намалување на рокот за задолжителна регистрација како ДДВ обврзник од пет на три години.

Ова е уште една карактеристика на македонскиот систем за ДДВ со која значително се разликува од државите од регионот како и од државите членки на ЕУ. Обврската за петгодишна регистрација како ДДВ обврзник независно од висината на приходот и обемот на дејност непотребно создава дополнителни обврски и трошоци за даночниот обврзник (трошоци за сметководство и сл.) но во исто време ги троши и ресурсите на даночните власти за обработка на пристигнатите пријави.

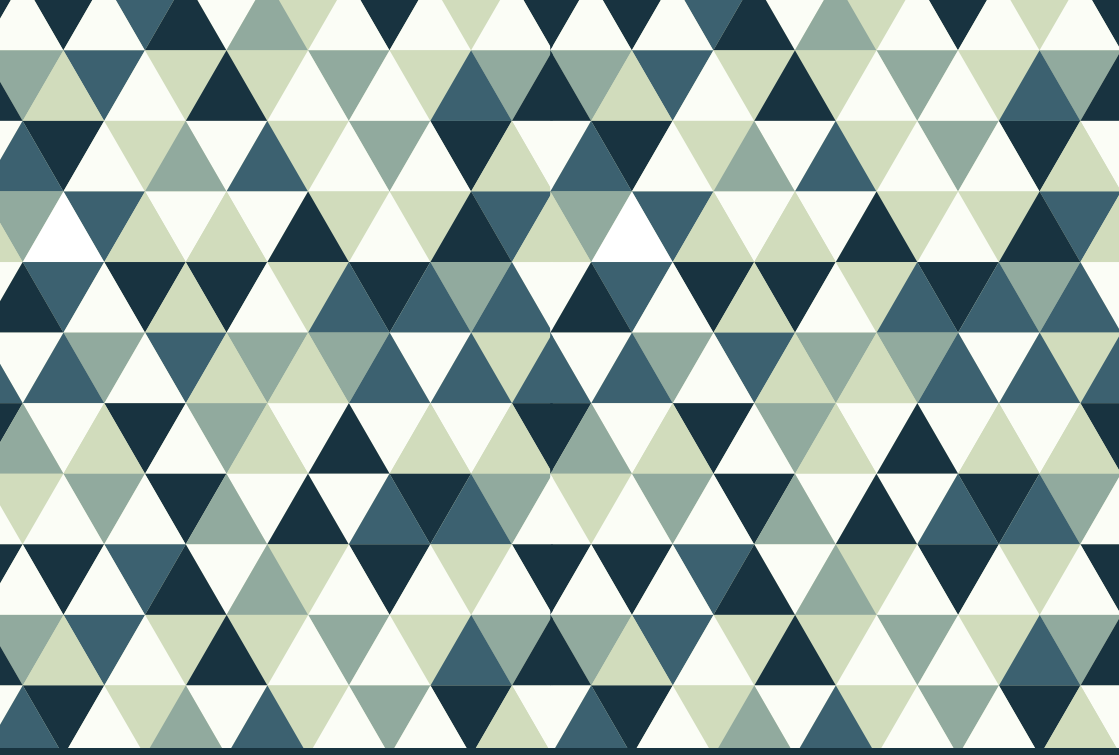
Доследно почитување на правилата на процесот за проценка на влијанието на регулативата за носење на квалитетно, сеопфатно и транспарентно законско решение

Процесот на ПВР сам по себе препознава три фази: 1) стратешко планирање, 2) спроведување на ПВР и 3) одлучување. Кога стратешки се планира, вусшност се прави анализа на состојбите со регулативата, се дефинираат проблемите кои евентуално постојат во регулативата и се прават анализа на влијанија од економски, социјален, финансиски карактер и проценка на влијанија на животната средина. Овие состојби се објавуваат во годишната програма за работа на Владата и годишниот план за спроведување на ПВР, јавно достапни на ЕНЕР⁴⁵. Спроведувањето на ПВР како втора фаза веројатно е најзначајната фаза за целиот процес, од каде ќе произлезат основите за донесување на квалитетни и основани законски решенија. Она што е заедничко за повеќето од посебните активности од втората фаза е одржување на консултации со засегнати страни. Тие се составен дел од процесот на ПВР и се многу важен механизам за подобрување на квалитетот на регулативата и унапредување на ефикасноста и ефективноста во спроведување на предвидените мерки.⁴⁶ Последната фаза е фазата на одлучување, во која фаза се доставува предлог законот и предлог извештајот за ПВР до Генералниот секретаријат при Владата на РМ, се утврдува предлог законот од страна на Владата, и истиот заедно со извештајот од ПВР се објавува на ЕНЕР. Следствено на оваа фаза е ефектуирање на планот за следење и евалуација на усвоениот закон кој се предвидува во процесот на планирање⁴⁷.

45 Од Методологијата за проценка на влијанието на регулативата, точка 2.1

46 Ibid.

47 Ibid



7. ЗАВРШНИ ЗАКЛУЧОЦИ

Данокот на додадена вредност е најзначаен извор на приходи во Буџетот на РМ кој учествува со речиси половина⁴⁸ од вкупните даночни приходи. Приходите од овој данок се двојно поголеми од приходите од акцизи и тројно поголеми од приходите од даноците на доход и добивка. Како таков, неговото прибирање и администрирање е од особено значење за јавните финансии и даночните власти. Оттука може да се донекаде разбере намерата на Управата за јавни приходи содржана во информацијата од јануари 2018 со која на општ начин се повикуваат сите физичките лица кои вршат дејност и оствариле промет над 1.000.000 денари да се регистрираат како ДДВ обврзници. Поголем број на ДДВ обврзници значи и повисоки приходи од овој данок во државниот буџет. Сепак, иако при креирањето и спроведувањето на даночната политика најважна цел е прибирањето на јавните финансии, сепак тие имаат и значителна функција и во однос на економската и социјалната политика.

Со оглед на бурните реакции во јавноста од измените и дополнувања на ЗДДВ за намалување на прагот за регистрација и постапувањата на даночното тело во последната година, сосема е основан заклучокот дека проценка на влијанието на регулативата за овие измени не била спроведена, што самото по себе наметна низа проблеми, предмет на истражување и утврдување во овој документ. Политиките кои се креираат треба особено да бидат во линија на основните начела за добро владеење: транспарентност и отвореност, ефективност и ефикасност; усогласеност и отчетност, кои се впрочем и основните начела на процесот за проценка на влијанието и низата на активности кои тој ги бара да се спроведат.

Неспорно е дека физичките лица можат да вршат најразлични видови дејност со кои остваруваат надомест, а кои се несомнено од стопанска природа (пр. консултантски, адвокатски, ИТ, ревизорски, сметководителски, продуцентски, преведувачки, инженерски итн). Компаративните искуства и европските стандарди се едногласни во оценката дека овие лица, со надминувањето на прагот на регистрација, треба да бидат регистрирани ДДВ обврзници. Но од друга страна пак, постојат одредени дејности кои ги вршат физички лица и кои не ги исполнуваат условите за да се квалификуваат како „стопанска дејност“ но поради општиот начин на уредување во ЗДДВ и отсуството на разработување на неговите одредби во подзаконски акти даночните власти можат да ги оквалификуваат како такви (научната

48 Министерство за финансии на РМ. Граѓански буџет 2017

и уметничка дејност за нестопански цели, авторски договори⁴⁹ во кои не се отстапуваат или пренесуваат авторските права, дејности кај што крајниот корисник не е определен или определив, дејности кои што се спроведуваат еднократно, членство во управни и надзорни тела, обезбедувањето услуги на социјална заштита од физички лица итн).

Широкото толкување на овие одредби од ЗДДВ ќе има негативни импликации врз засегнатите физички лица. Најпрвин на овие лица ќе им се наметне обврска и трошоци за континуирано водење на сметководствена евиденција и редовно поднесување на даночни пријави и извештаи за период од пет години, независно од обемот на прометот и услугите кои ги обезбедуваат и надоместокот кој го добиваат. Понатаму тие ќе треба да издаваат фактури и да го наплаќаат ДДВ од лицата кому ги вршат услугите што е неприменливо особено за членовите на управните и надзорните одбори. Наплаќањето на ДДВ ќе ја зголеми износот на надоместокот за услугата која тие ја даваат со што може да влијае негативно на лицата кои имаат потреба од услугата. Сосема разумно е да се очекува дека физичките лица за да го задржат интересот од нивно ангажирање ќе го задржат износот на надоместокот ист, а ДДВ ќе го плаќаат од вкупниот износ со што даночниот товар ќе прејде на нив, а не на крајниот корисник што е спротивно на целта на ДДВ. Земајќи ја во предвид и обврската за плаќање на персонален данок на доход, вкупниот даночен товар во овој случај може да достигне 26,2%. За крај, право на одбивка на претходниот данок ќе биде речиси невозможно да се стекне заради спецификите на овие дејности, односно нејасно е кои добра и услуги ќе се сметаат користени заради вршење на дејноста.

Во однос на работата граѓанските организации, широкото толкување на овие одредби ќе има ограничено влијание. Цената на чинење кои граѓанските организации ја плаќаат на лицата кои ќе бидат регистрирани како ДДВ обврзници ќе се зголеми за стапката на ДДВ но од друга страна пак земајќи во предвид дека поголем дел од средствата на овие организации се од странски донатори и како такви ослободени од ДДВ, товарот би бил незначителен.

49 Петрески М., Николов М, Гарванлиева В. и Смилевски Б. *Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија – Со посебен осврт и предлог решенија во делот на авторските договори.* Скопје 2018.

Референци

1. Закон за данокот на додадена вредност, Сл. весник на Република Македонија бр. 44/99 и дополнувањата:
 - a. Правилникот за спроведување на Законот за ДДВ, Сл. весник на Република Македонија бр. 65/1999 и дополнувањата;
 - b. Правилникот за начинот на спроведување на даночното ослободување од плаќање данок на додадена вредност на промет на добра и услуги наменети за реализација на проект, кој е финансиран со парични средства добиени врз основа на договор за донација склучен помеѓу Република Македонија и странски донатор, во кој е предвидено дека со добиените парични средства нема да се плаќаат даноци, Сл. весник на Република Македонија бр. 98/2014;
 - c. Правилникот за формата и содржината на даночната пријава на данокот на додадена вредност, Сл. весник на Република Македонија бр. 222/2016;
 - d. Правилник за формата и содржината на пријавата за регистрација за данокот на додадена вредност, Сл. весник на Република Македонија бр. 216/2016.
2. Пендовска В., Нешовска К. Е. *Физичките лица како даночни обврзници кај данокот на додадена вредност во Република Македонија, Правна анализа на измените во законска регулатива: дилеми и предизвици*. Труд за зборник во чест на проф. д-р Гале Галев.
3. Пендовска В. Максимовска, А. Нешовска-Косева Е. *Данокот на додадена вредност во Република Македонија наспроти европскиот модел на нето потрошувачки данок на додадена вредност во светло на измените во законската регулатива во Република Македонија*, изворна научна статија.
4. Finance Think, СЕА. *Владеенето на правото и економијата: случајот со данокот на додадена вредност за физички лица во Република Македонија*. Бриф за политиките бр. 26.
5. Петрески М., Николов М., Гарванлиева В. и Смилевски Б. *Физичките лица во системот на ДДВ и владеенето на правото во Македонија – со посебен осврт и предлог решенија во делот на авторските договори*. Скопје 2018 година.
6. Annacondia F. VAT Registration Thresholds in Europe. International VAT Monitor November/December 2017.

7. EU Commission VAT threshold 2018.
8. Directive 2006/112/EC — the EU's common system of value added tax (VAT).
9. Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No. 218/92 (OJ L 264, 15.10.2003, pp. 1-11).
10. Baica N. Ulazak I izlazak iz sustava PDV-a u 2018. Racunovodstvo i porezi.
11. Guidelines Resulting From Meetings Of The Vat Committee, 2018.
12. Value Added Tax Act 1994 (UK).
13. Закон о порезу на додату вредност „Службени гласник РС“, број 84/04.
14. Закон о порезу на додану вредност (Redakcijski pročišćeni tekst), 'Narodne novine', br. 73/13.
15. Закон о порезу на додату вредност („Службени лист Републике Црне Горе“, br. 065/01 etc.).
16. Закон о порезу на додату вредност (Neslužбени преčišćени текст) BIH.
17. Law No. 05/L -037 ON VALUE ADDED TAX, Kosovo.
18. Закон за данък върху добавената стойност, 63/4.08.2006.
19. Правилникот за формата и содржината на пријавата за регистрација за данокот на Young E. & Quinn L. Writing Effective Public Policy Papers - A Guide for Policy Advisers in Central and Eastern Europe © 2002 Open Society Institute, Budapest.

