

TATIMI INDIREKT I SHËRBIMEVE TË TELEKOMUNIKACIONIT: STUDIM KRAHASUES I DISIPLINËS EUROPIANE DHE SHQIPTARE

Phd Candidate
Blendi Himçi

Dorëzuar
Universitetit European të Tiranës
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në
Drejtësi, me profil **E Drejtë Biznesi**, për marrjen e gradës shkencore
“Doktor”

Udhëheqës shkencor: **Prof. Ass. Dr. Genta Tafa (Bungo)**

Numri i fjalëve: **54.677**

Tirane, Dhjetor 2014

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

DEKLARATA E AUTORËSISË

Nën përgjegjësinë time deklaroj se ky punim është shkruar prej meje, nuk është prezantuar asnjëherë para një institucioni tjetër për vlerësim dhe nuk është botuar i tëri ose pjesë të veçanta të tij. Punimi nuk përmban material të shkruar nga ndonjë person tjetër, përveç rasteve të cituara dhe të referuara.

bulevardi: Gjergj Fishta, (ish npv nr.2)
tel: 068 20 16 616
info@uet.edu.al
www.uet.edu.al



Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Familjes sime të shtrenjtë

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

TATIMI INDIREKT I SHËRBIMEVE TË TELEKOMUNIKACIONIT: STUDIM KRAHASUES I DISIPLINËS EUROPIANE DHE SHQIPTARE

TREGUES LËNDOR

HYRJE.....

KAPITULLI I METODOLOGJIA E KËRKIMIT

1. Hyrje.....	12-12
2. Baza teorike e studimit kërkimor.....	12-13
3. Shtrimi i problemit.....	13-14
4. Qëllimi i studimit.....	14-15
5. Burimet e referimit: burimet primare dhe burimet sekondare.....	15-15
6. Hipoteza dhe pyetje.	15-16
7. Mundësitë dhe kufizimet.....	17-17
8. Rëndësia e studimit.....	17-17
9. Metodatat dhe metodologjia e kërkimit.....	17-18

KAPITULLI II KËNDVËSHTRIMI DOKTRINAL PËR TATIMIN MBI VLERËN E SHTUAR TË SHËRBIMEVE TË TELEKOMUNIKACIONIT

1. Hyrje.....	20-20
2. Origjina e tatimit mbi vlerën e shtuar.....	21-22
3. Kalimi nga taksa mbi qarkullimin në tatimin mbi vlerën e shtuar.....	22-23
4. Procesi i adaptimit dhe përhapja gjeografike ndër vite.....	23-25
5. Fillesat e tatimit mbi vlerën e shtuar europiane: harmonizimi fiskal.....	26-27
5.1. Drejt sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar europiane, ngjarjet historike.....	27-27
5.1.1. Direktivat e para.....	27-28
5.1.2. Periudha tranzitore.....	28-29
5.1.3. Rimodelimi i Direktivës së 6-të.....	29-29

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

5.1.4. Strategjitë dhe Paketa e tatimit mbi vlerën e shtuar.....	30-31
5.1.5 Tatimi mbi vlerën e shtuar europiane sot.....	31-32
6. Tatimi mbi vlerën e shtuar e parë në Republikën e Shqipërisë.....	32-33

KAPITULLI III

PSE TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR NË SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT ?

1. Hyrje.....	35-35
2. Pse tatimi mbi vlerën e shtuar u kthye në një tatim popullor?.....	36-36
3. Këndvështrim mbi fenomenin e tatimit të dyfishtë.....	37-37
4. Tatimi mbi vlerën e shtuar apo Tatim mbi shitjet me pakicë.....	37-41

KAPITULLI IV

HARMONIZIMI I TATIMIT MBI VLERËN E SHTUAR NË SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT NË BASHKIMIN EUROPIAN DHE INSTRUMENTAT LEGJISLATIVË

1. Hyrje.....	43-44
2. Harmonizimi i legjislacionit në Bashkimin European.....	44-45
2.1. Harmonizim fiskal apo konkurrencë tatimore.....	45-46
3. Harmonizimi i Tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin European.....	46-46
3.1. Rëndësia e Direktivës së parë dhe të dytë në procesin e harmonizimit.....	47-48
3.2. Direktiva e 6-shtë dhe rimodelimi i saj.....	48-52
4. Gjykata Europiane e Drejtësisë dhe roli në procesin e harmonizimit.....	52-54
5. Problematikat e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin European.....	54-58
6. Definicioni i personave të tatueshëm.....	59-62
6.1. Elementë ndërkushtetorë.....	62-64
7. Argumentet e jurisprudencës, praktika gjyqësore.....	64-66
8. Paketa ligjore.....	66-67
9. Unanimiteti dhe fleksibiliteti.....	67-68
10. Krijimi i një praktike më të mirë të tatimit mbi vlerën e shtuar.....	68-69

KAPITULLI V

SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT DHE TRAKTATI

1. Iniciativat Europiane në fushën e teknologjisë së informacionit.....	72-74
2. Rruga juridike.	75-75
3. Mjetet e komunikimit si një vlerë kushtetuese.....	75-76
4. Klasifikimi i veprimeve sipas rrugës telematike.....	76-77
4.1. Klasifikimi në Direktivën e Gjashtë.....	77-82
5. Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe shërbimet e komunikimit: arsyet e ndryshimit.....	82-82
5.1. Shërbimet e telekomunikacioneve.....	82-82
5.2. Zhvillimi i telekomunikacionit në vitet nëntëdhjetë.....	82-83
6. Shërbimet elektronike dhe udhëzimet e OCSE-së dhe të Bashkimit Europian.....	83-84
6.1. Udhëzimet e miratuara nga OCSE-së dhe Bashkimi European.....	84-87
6.2. Udhëzimet e Komisionit Evropian.....	87-91
7. Parimi i tatimit në vendin e konsumit.....	91-91
7.1. Pozicioni i OCSE –së.....	91-93
7.2. Bashkimi European.....	93-95
8. Drejt Direktivës së re: komunikimi Com (2000) 349 def.	95-96
9. Analiza e propozimit të modifikimit.....	97-99
10. Propozim në përgjithësi.....	99-99
11. Përgjigja e Francës, Suedisë dhe Britanisë së Madhe.....	99-100
12. Përgjigja e Parlamentit European.....	100-101
13. Direktiva 2002/38/CE e zbatueshme tek shërbimet.....	101-101
13.1. Direktiva 2002/38/c e e zbatueshme tek shërbimet e transmetimit radio televizionit dhe për shërbime të caktuara elektronike shtrirja kohore e direktivës.....	101-102
13.2. Qëllimet e Direktivës.....	102-102
13.3. Fusha territoriale e objektivave të Direktivës.....	103-104
13.4. Sistemi i veçantë për subjektet pasive që nuk ndodhen në Bashkimin Evropian: ndryshimet në lidhje me propozimin e Direktivës.....	104-107
14. Veprimet ekonomike të kryera nga shteti i identifikimit.....	107-108
15. Spunto kritike në skemën e veçantë.....	108-112
15.1. Klasifikimi i shërbimeve të komunikimit.....	112-112
15.1.1. Shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike, shërbimet e televizionit, shërbimet e telekomunikacionit.....	112-112
15.1.2. Klasifikimi komunitar i shërbimeve të komunikimit.....	112-112
15.1.2.1. Telekomunikacione.....	112-114

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

15.2. Shërbimet televizive.....	114-117
15.3. Shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike.....	118-123
15.4. Përcaktimi i tregtisë elektronike.....	123-124
15.5. Kategoria 4: Updates dhe add – ons.....	124-124
15.5.1. Përcaktimi.....	124-128
16. Territorialiteti i performancës së shërbimeve të komunikimit.....	128-128
16.1. Situata pas direktivave 1999/59/ce dhe 2002/38/CE.....	128-129
17. Shërbimet e komunikimit që i ofrohen një subjekti pasiv: shërbimevet telekomunikacionit, radiotransmetimit dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike.....	129-130
17.1. Shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike dhe që u ofrohen subjekteve jo pasive me prejardhje nga një vend i tretë.....	131-132

KAPITULLI VI

NË KËRKIM TË NJË MODELI TË TATIMIT MBI VLERËN E SHTUAR MBI SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT, RADIOTRANSMETIMIT, TELEVISIONIT DHE SHËRBIMEVE TË OFRUARA NËPËRMJET MJETEVE ELEKTRONIKE NË SISTEMIN FISKAL INDIREKT SHQIPTAR

1. Evolucioni i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri.....	134-136
2. Marrëveshja e Stabilizim – Asocimit: detyrimet e harmonizimit fiskal.....	136-137
3. Ligji “Për tatimin mbi vlerën e shtuar” dhe ndryshimet në kuadër të harmonizimit fiskal: problematika e Tatimit mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike në sistemin fiskal indirekt shqiptar.....	137-142
4. Sektorët e vështirë për t’u tatuar: sektori i shërbimeve të telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike: problematika e përafrimit sipas Raport Progresit të vitit 2013.....	142-145
KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME.....	146-151
BIBLIOGRAFIA.....	151-160

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

HYRJE

Më 17 maj 1977 hyri në fuqi në Bashkimin European Direktiva e Gjashtë e Këshillit 77/388/EEC, e njohur si Direktiva e Gjashtë, në "fushën e *Harmonizimit të legjislacioneve të Shteteve Anëtare në lidhje me Taksat e qarkullimit - Sistemi i përbashkët i Tatimit mbi Vlerën e Shtuar - Taksa e shtimit: baza uniforme e tatimit*". Shteteve Anëtare u kërkohet të ndryshojnë sistemet e tyre të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar në përputhje me rregullat e reja të përshkruara nga Direktiva. Direktiva e Gjashtë, shkruar në vitet shtatëdhjetë, nuk përmbante asnjë rregullim në lidhje me shërbimet e komunikimit dhe të telekomunikacionit: në fillim të viteve nëntëdhjetë, me shfaqjen e shoqërisë së informacionit, u bë e qartë se kjo mungesë filloi të rëndojë negativisht mbi konkurrencën e operatorëve europianë.

Më 26 qershor 1999, në fund të një procesi të gjatë, u miratua Direktiva e Këshillit 1999/59/EC, që amendonte Direktivën 77/388/EEC për sa i përkiste respektimit të rregullave të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar e zbatueshme për *shërbimet e telekomunikacionit*. Më 15 maj 2002 hyri në fuqi Direktiva e Këshillit 2002/38/EC, e cila futi ndryshime të mëdha të *përkohshme* kundrejt Direktivës 77/388/EEC, duke zgjeruar amendamentet e paraqitura nga Direktiva paraardhëse 1999/59/EC dhe rregulla të reja në fushën e shërbimeve radiofonike dhe shërbimeve të tjera të caktuara të dhëna në mënyrë elektronike. Ndryshimi i Direktivës së Gjashtë 2006/112/EC me 29 Nëntor 2006 për sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar nuk e ka ndryshuar kornizën legjislative në Bashkimin European në fushën e telekomunikacionit dhe shërbimeve të radiotransmetimit dhe të televizionit dhe shërbimet e ofruara me mjete elektronike: Direktiva e Këshillit 2006/138/EC miratuar më 19 dhjetor 2006 me amendament të 2006/112/EC, ka konfirmuar se tatimi mbi vlerën e shtuar që i aplikohet shërbimeve të radios dhe televizionit dhe shërbimeve të komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike mbeten subjekt i kësaj skeme deri më 31 dhjetor 2008.

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Ky studim shqyrton zbatimin e Direktivës 2006/112/EC, në lidhje me shërbimet e komunikimit në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe në lidhje me natyrën territoriale të shërbimeve intelektuale dhe aseteve të paprekshme.

Vëmendje e veçantë i është kushtuar klasifikimit të saktë të transaksioneve, të shërbimeve të telekomunikacionit, shërbimeve të radios dhe shërbimet e televizionit dhe mjeteve elektronike, në karakteret e tyre dhe elementet vendimtare në një nivel komunitar dhe një kombëtar, duke qenë se ky klasifikim identifikimi ndërhyr direkt në zbatimin e rregullave në lidhje me territorialitetin.

Paralelisht me këto ndryshime të normativës europiane është zhvilluar, ndërkohë, një debat i vazhdueshëm në nevojën për të harmonizuar tatimin mbi vlerën e shtuar e Shteteve Anëtare në Bashkimin European si dhe të Shteteve që kërkojnë të bëhen pjesë e saj. Në këtë kontekst, tema e propozuar thekson, ndër të tjera, domosdoshmërinë e harmonizimit dhe/ose të përafrimit të legjislacionit shqiptar me atë komunitar lidhur me tatimin mbi vlerën e shtuar në fushën e telekomunikacionit dhe shërbimeve të radiotransmetimit dhe të televizionit, në vlerësim të impaktit që ka për buxhetin e Shtetit tatimi indirekt i këtyre shërbimeve me natyrë specifike si shërbime të tatueshme.

Mbi këtë bazë, ky studim shqyrton kryesisht supozimet kritike të implementimit dhe defekteve në harmonizimin me sistemin european, veçanërisht në lidhje me: 1. problemin e identifikimit të funksionimit të shërbimeve të telekomunikacionit, Radios dhe Televizionit dhe të shërbimeve të ofruara në rrugë elektronike në nivel komuniteti dhe në lidhje me territorialitetin; 2. parimin e territorialitetit në nivel komunitar në fushën e telekomunikacionit, radio-televizionit e shërbimeve elektronike dhe zbatimin e tyre në Shqipëri; 3. normat e tatimit mbi vlerën e shtuar të zbatueshme në secilën prej këtyre shërbimeve si dhe ndikimin e tyre në sistemet fiskale kombëtare.

Në fakt, rëndësia e këtij studimi ndërthuret më së miri me situatën aktuale pasi Shqipëria ka nënshkruar MSA-në që prej vitit 2006, fitoi statusin e Vendi kandidat në Bashkimin European dhe është drejt rrugës së anëtarësimit.

Në këto kushte një harmonizim dhe/ose përafrim i legjislacionit shqiptar me atë komunitar dhe në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar të telekomunikacionit dhe shërbimeve të

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

radiotransmetimit dhe të televizionit duket i domosdoshëm, duke qenë se harmonizimi dhe/ose përafrimi i legjislacionit përbën një nga kriteret kryesore në procesin e anëtarësimit.

Për një Shtet në zhvillim si Shqipëria situata është e vështirë. Në pamje të parë, harmonizimi dhe/ose përafrimi mund të shihet i lidhur vetëm me adaptimin e legjislacionit, por në fakt harmonizimi dhe/ose përafrimi përfshin dhe procesin e implementimit. Nëse problemet e adaptimit të *acquis communautaire* janë të konsiderueshme, problemet e zbatimit janë më të mëdha duke marrë parasysh tranzicionin ekonomik vendas.

Pra, pyetja që lind është se “*çfarë efektesh do të prodhojë aplikimi i tatimit mbi vlerën e shtuar në fushën e telekomunikacionit, radio-televizionit dhe shërbimeve elektronike i diktuar nga procesi i harmonizimit me normativën komunitare dhe si do të ndikojë në indikatorët më të rëndësishëm të ekonomisë shqiptare?*”.

Në këtë kontekst, ky studim do të trajtojë, ndër të tjera, dhe problematikën e harmonizimit të legjislacionit shqiptar për tatimin mbi vlerën e shtuar me atë komunitar në fushën e telekomunikacionit, radio-televizionit dhe shërbimeve elektronike, duke patur si qëllim edhe evidentimin e shkaqeve që kanë penguar procesin e harmonizimit, evidentimin e elementëve të tatimit mbi vlerën e shtuar ende të paharmonizuar dhe të harmonizuar me legjislacionin komunitar; në qëllimin për të kuptuar nëse, dhe si në kornizën ligjore Europiane, tatimi indirekt i shërbimeve të reja të komunikimit, në Direktivat 1999/59/EC dhe 2002/38/EC e 2006/112/EC, në veçanti, pasi është zbatuar një herë në një nivel kombëtar, mund të zgjidhë edhe pjesërisht problemet që duhet t'i kishte eliminuar.

bulevardi: Gjergj Fishta, (ish npv nr.2)
tel: 068 20 16 616
info@uet.edu.al
www.uet.edu.al



Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

KAPITULLI I

METODOLOGJIA E KËRKIMIT

1. Hyrje. 2. Baza teorike e studimit kërkimor. 3. Shtrimi i problemit. 4. Qëllimi i studimit. 5. Burimet e referimit: burimet primare dhe burimet sekondare. 6. Hipoteza dhe pyetje. 7. Mundësitë dhe kufizimet. 8. Rëndësia e studimit. 9. Metodat dhe metodologjia e kërkimit.

1. Hyrje.

Ky studim analizon rolin dhe rëndësinë e tatimit indirekt në shërbimet e telekomunikacionit dhe problematikën e rregullimit ligjor në disiplinën komunitare dhe normativën shqiptare në këndvështrimin krahasues. Në këtë kontekst do të analizohet në mënyrë analitike modeli komunitar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe nëse ky model garanton parimet dhe liritë themelore komunitare.

Gjithashtu, në vlerësim të rolit dhe rëndësisë që ka tatimi mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e telekomunikacionit studimi prezent do të trajtojë dhe problematikën e harmonizimit dhe/ose të përafrimit të disiplinës fiskale shqiptare me disiplinën komunitare në referim, specifikisht, të tatimit indirekt në shërbimet e telekomunikacionit në tentativën për të identifikuar një model fiskal për të ardhurat që vijnë nga këto shërbime dhe në mungesë të ekzistencës së saj eventuale të d.m.d. për të krijuar këtë model në përshtatje me modelin komunitar.

2. Baza teorike e studimit kërkimor.

Me hyrjen në fuqi në datë 17 maj 1977 të Direktivës së Shtatë të CE 77/388/CEE në fushën e harmonizimit të legjislacioneve të Shteteve Anëtare të Bashkimit European në lidhje me tatimet mbi të ardhurat e biznesit, sistemi i përbashkët i tatimit mbi vlerën e shtuar: baza e tatueshme uniforme, Shteteve Anëtare të Bashkimit European iu kërkua të modifikonin sistemet fiskale indirekte e, specifikisht, tatimi mbi vlerën e shtuar në përputhje me rregullat e reja të përcaktuara nga Direktiva ndër direktivat e tjera objekt studimi. Në thelb, Direktiva e Shtatë nuk përmbante asnjë normë rregulluese për shërbimet e komunikimit dhe të telekomunikacionit.

Me krijimin e shoqërive të informacionit, në fillim të viteve 1990, evidentohet se mungesa e normativës përkatëse ndikonte negativisht mbi konkurrencën e operatorëve europianë. Për të plotësuar këtë hapësirë ligjore, në 26 qershor 1999 u adaptua Direktiva e CE 1999/59/CE, e cila modifikoi Direktivën e Shtatë në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar të zbatueshme për shërbimet e telekomunikacionit.

Ky proces vijoi me Direktivën 2002/38/CE e cila solli ndryshime thelbësore, duke vendosur rregulla të reja në fushën e shërbimeve radiofonike dhe televizive dhe shpërndarjes së tyre si dhe të disa shërbimeve të caktuara të ofruara me anë të mjeteve elektronike.

Ndryshimet e adaptuara, së fundmi në rishkrirjen e Direktivës së Shtatë me Direktivën 2006/112/CE mbi tatimin mbi vlerën e shtuar nuk modifikoi kuadrin ligjor komunitar në fushën e shërbimeve të telekomunikacionit dhe të shërbimeve të shpërndarjes radiofonike dhe televizive të ofruara në mënyrë elektronike duke konfirmuar që disiplinimi i tatimit mbi vlerën e shtuar i zbatueshëm për shërbimet e komunikimit radio-televiziv dhe të disa shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike do të mbeten subjekte të këtij regjimi deri më 31 dhjetor 2008.

3. Shtrimi i problemit.

Në vitet e fundit, sektori i telekomunikacionit në tregun i brendshëm europian është karakterizuar nga një zhvillim i jashtëzakonshëm i bërë tashmë dhe më shumë evident nga një rritje eksponenciale në numrin e operacioneve të ofruara klientëve; rezultat i ekspansionit të shoqërive të informimit, duke filluar nga vitet 1990.

Një rrethanë e tillë solli si rezultat një rritje të aktiviteteve që perfshihen në këtë fushë me refleksione të rëndësishme në fushën fiskale, në veçanti, në fushën e tatimeve indirekte. Kjo situatë evidentoi domosdoshmërinë për një rregullim më preciz të modaliteteve të zbatimit të tatimit mbi vlerën e shtuar për operacionet e ofruara në tregun e brendshëm europian në sektorin e telekomunikacionit dhe vecanërisht në fushën e shërbimeve të ofruara me mjete elektronike, meqenëse mungesa e normativës përkatëse ndikoi negativisht në konkurrencën e operatorëve europianë.

Në këtë kontekst, studimi i propozuar synon të ofrojë një kuadër të plotë të disiplinës komunitare të tatimit mbi vlerën e shtuar të zbatueshme për të ashtuquajturit “shërbime të telekomunikacionit” me qëllim për të verifikuar hipotezën mbi të cilën mbështetet studimi në vijim dhe që përbën objektivin primar të kërkimit: “nëse ekziston një model komunitar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe në rast se po nëse ky model garanton parimet dhe liritë themelore komunitare”.

4. Qëllimi i studimit.

Studimi ka për qëllim:

- a) të analizojë zhvillimin historik të disiplinës komunitare në referim të tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit;
- b) të analizojë disiplinën aktuale komunitare në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit;
- c) të analizojë disiplinën komunitare në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe, veçanërisht, të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike;
- d) të evidentojë nëse ekziston një model komunitar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve elektronike dhe në rast se po të analizojë këtë model, duke evidentuar rolin dhe rëndësinë, që mbart për tregun e brëndshëm europian;
- e) të analizojë zhvillimin historik të normativës fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit;
- f) të analizojë reformimin e normativës fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit në kontekstin e realizimit të procesit të harmonizimit dhe/ose përafrimit me normativën komunitare;
- g) të analizojë normativën aktuale fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit me qëllimin identifikimin eventual të një modeli të Tatimit mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike.

5. Burimet e referimit: burimet primare dhe burimet sekondare.

Punimi bazohet thelbësisht në një analizë të detajuar të burimeve primare dhe burimeve sekondare dhe konkretisht të:

a) doktrinës juridike, fiskale, bashkëkohore, referuar tatimit mbi vlerën e shtuar dhe tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike;

b) të kuadrit ligjor shqiptar në fushën fiskale miratuar në Republikën e Shqipërisë: Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë e vitit 1998 (aktualisht në fuqi), Ligji nr. 7928 datë 27.04.1995 "Për tatimin mbi vlerën e shtuar" (i ndryshuar), Ligji nr. 8371, datë 9.7.1998 "Për lidhjen e traktateve dhe marrëveshjeve ndërkombëtare", Ligji nr. 8438, datë 18.12.1998 "Për tatimin mbi të ardhurat" (i ndryshuar), Ligji nr. 9920, datë 19.05.2008 "Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë", Ligji nr. 9975, datë 28.07.2008 "Për taksat kombëtare", Udhëzimi i Ministrit të Financave nr. 24 datë 2.09.2008 "Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë", Udhëzim i Ministrit të Financave nr. 17 datë 13.05.2008 "Për tatimin mbi vlerën e shtuar", Marrëveshja e Stabilizim-Asocimit;

c) të burimeve referuese komunitare dhe konkretisht: kuadri ligjor i Bashkimit European si direktivat dhe rregulloret e institucioneve të Bashkimit European si burime formale të së drejtës europiane, praktikat juridike komunitare dhe specifikisht vendimet më të rëndësishme të Gjykatës së Drejtësisë të Bashkimit European në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe shërbimeve elektronike, normativa fiskale e disa prej Shteteve Anëtare të Bashkimit European.

6. Hipoteza dhe pyetje.

Studimi i prezantuar është ndërtuar mbi disa hipoteza, duke patur si qëllim verifikimin e tyre përgjatë trajtimit dhe analizimit të disiplinës doktrinale dhe normative dhe konkretisht:

(H.0). Kuadri normativ i brendshëm në sistemin fiskal indirekt shqiptar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit;

(H.1). Qartësia apo jo e ligjvënësit shqiptar përgjatë konfigurimit dhe reformimit të vazhdueshëm, i diktuar dhe nga procesi i stabilizim-asocimit, të sistemit fiskal indirekt në lidhje me rëndësinë e rregullimit ligjor të çështjes së tatimit indirekt në fushën e shërbimeve të telekomunikacioni dhe veçanërisht të shërbimeve elektronike;

(H.2). Adaptimi në legjislacionin shqiptar të një modeli tatimor të suksesshëm në fushën e tatimeve indirekte në referim të shërbimeve të telekomunikacionit, duke vlerësuar domosdoshmërinë e harmonizimit dhe/ose përafrimit me normativën komunitare në garantim dhe të lirive dhe parimeve themelore komunitare;

Së fundmi, studimi i prezantuar ka për qëllim që t'i përgjigjet pyetjeve në vijim në kontekstin përvijues të trajtimit dhe analizimit të disiplinës doktrinale dhe normative:

1) “Nëse ekziston një model komunitar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe në rast se po nëse ky model garanton parimet dhe liritë themelore komunitare”;

2) Cilat ishin arsyet për të cilat ligjvënësi komunitar vendosi të ndërhyjë në fushën e tatimeve indirekte të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht në fushën e shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike? Si u realizua kjo ndërhyrje dhe a garantoi eliminimin e efekteve negative të evidentuara si rezultat i mungesës së saj në konkurrencën e operatorëve europianë?;

3) A ekziston në sistemin fiskal indirekt shqiptar një model i mirëfilltë në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve elektronike? Në rast se po sa i harmonizuar është ky model me modelin komunitar? Në rast se jo si duhet të jetë ky model, duke vlerësuar dhe efektin e supremacisë të së drejtës komunitare në rendin juridik shqiptar?;

4) Çfarë efektesh do të prodhojë aplikimi i tatimit mbi vlerën e shtuar në fushën e :

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

telekomunikacionit, radio-televizionit dhe shërbimeve elektronike i diktuar nga procesi i harmonizimit me normativën komunitare dhe si do të ndikojë në indikatorët më të rëndësishëm të ekonomisë shqiptare?”.

7. Mundësitë dhe kufizimet.

Kufizimet në kuadër të literaturës relevante konsistojnë në drejtim të vlerësimit të disiplinës komunitare, duke patur parasysh eksperiencën dhe efikasitetin e harmonizimit në fushën e tatimeve indirekte, të parimit të territorialitetit të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar, të aspekteve interpretuese dhe zbatuese të Tatimit mbi vlerën e shtuar, si dhe të direktivave të Bashkimit Europian mbi tatimin mbi vlerën e shtuar .

Aksesimi i literaturës ekzistuese do të bëjë të mundur që kërkimi të mbështetet në një trajtim empirik analitik dhe krahasues si dhe koherent me zhvillimet më të fundit në fushën objekt shqyrtimi, duke mundësuar sjelljen e konkluzioneve dhe propozimeve përkatëse.

8. Rëndësia e studimit.

Studimi i disiplinës komunitare në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike do të shërbejë si studim referues në drejtim të propozimit të reformimit të legjislacionit tatimor shqiptar në kontekstin e harmonizimit dhe përafrimit të tij me legjislacionin komunitar dhe të legjislacioneve të Shteteve Anëtare të Bashkimit Europian.

9. Metodat dhe metodologjia e kërkimit.

Kërkimi, duke qenë i mbështetur kryesisht në studimin e legjislacionit e disiplinës komunitare dhe konkretisht: normativës dhe praktikës juridike gjyqësore të Gjykatës së Drejtësisë të Bashkimit Europian;

sikurse bazohet në metodat e interpretimit normativ dhe analizimit të vendimeve gjyqësore të Gjykatës së Drejtësisë së Bashkimit European dhe në metodologjinë e interpretimit të praktikës komunitare me qëllim sjelljen e konkluzioneve përkatëse në drejtim të raporteve të implementimit për çështjen objekt shqyrtimi.

Gjatë studimit do të zbatohen këto metoda: a) analiza dokumentare (metodologji interpretuese); b) studimi i krahasuar dhe studimi i rastit. Përgjithësisht tema doktorale është një punim induktiv - mbi bazën e konstatimeve të rezultuara nga *analiza e rasteve studimore* do të nxirren perfundime për situatën e përgjithshme.

Në kapitullin e II dhe të III dhe të IV nëpërmjet metodës së analizës interpretuese do të synohet evidentimi i doktrinës juridike fiskale bashkëkohore në fushën e tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit.

Ne kapitullin e V nëpërmjet metodës së analizës interpretuese do të synohet evidentimi i situatës në normativën komunitare dhe trajtimi i tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe shërbimeve elektronike.

Në kapitullin e VI nëpërmjet metodës së analizës interpretuese do të synohet evidentimi në sistemin fiskal indirekt shqiptar të reformimit të tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit në përpjekjen për të trajtuar këtë disiplinë në këndvështrimin krahasues me disiplinën komunitare. Nëpërmjet këtij studimi krahasues do të tentohet të vihet theksi dhe të analizohen momente të veçanta të modelit fiskal komunitar të tatimit mbi vlerën e shtuar në shërbimet e telekomunikacionit me modelin fiskal shqiptar të tatimit mbi vlerën e shtuar dhe të harmonizimit të normativës fiskale shqiptare në fushën e tatimit indirekt me modelin komunitar të tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe shërbimeve elektronike me qëllim implementimin e këtij modeli në sistemin fiskal indirekt shqiptar. Metodologjia e përdorur do të jetë ajo e përshkrimit, krahasimit, analizës së të dhënave dhe informacionit të mbledhur nga procesi i hulumtimit, sikurse dhe aplikimi i metodës induktive të kërkimit shkencor.

KAPITULLI II

KËNDVËSHTRIMI DOKTRINAL PËR TATIMIN MBI VLERËN E SHTUAR NË SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT

1. Hyrje. 2. Origjina e tatimit mbi vlerën e shtuar. 3. Kalimi nga taksa mbi qarkullimin në tatimin mbi vlerën e shtuar. 4. Procesi i adoptimit dhe përhapja gjeografike ndër vite. 5. Fillesat e tatimit mbi vlerën e shtuar europiane: harmonizimi fiskal. 5.1. Drejt sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar europiane, ngjarjet historike. 5.1.1. Direktivat e para. 5.1.2. Periudha tranzitore 5.1.3. Rimodelimi Direktivës së 6-të. 5.1.4. Strategjitë dhe Paketa e tatimit mbi vlerën e shtuar. 6. Tatimi mbi vlerën e shtuar e parë në Republikën e Shqipërisë.

1. Hyrje.

Tatimi mbi Vlerën e Shtuar (TVSH) është sistemi i cili është përhapur, në pothuajse gjithë botën, më shpejtë se çdo tatim tjetër i historisë moderne”¹. Rreth 60 vite më parë ky tatim ishte në fillesat e saj, ndërsa sot është një nga burimet kryesore për financat e më shumë se 156 shteteve, duke zënë pothuajse 25% të të ardhurave totale të buxhetit të shteteve.² Rreth 70% e popullsisë së botës jetojnë në shtete që aplikojnë tatimi mbi vlerën e shtuar. Për këtë arsye ajo cilësohet si fenomeni më i rëndësishëm i sistemit fiskal gjatë shekullit të 20-të.

Nga një tatim mbi vlerën e shtuar kombëtar, me kalimin e viteve, ajo do të shndërrohet në një tatim mbi vlerën e shtuar europiane, shndërrim i cili vjen si rrjedhojë e procesit të harmonizimit legjislativ. Fillesat e harmonizimit të tatimit mbi vlerën e shtuar datojnë së bashku me idenë e Tregut të Përbashkët European dhe vazhdojnë edhe sot me synimin drejt harmonizimit substancial.

Shqipëria është një vend, i cili e aplikon tatimin mbi vlerën e shtuar dhe vazhdon përpjekjet për t’u bërë pjesë e Bashkimi European. Në këtë kontekst analiza e evolucionit të tatimit mbi vlerën e shtuar në sistemin tatimor Shqiptar do të jete pjesë e rëndësishme e këtij kapitulli.

¹ Schenk A., Oldman O., *Value Added Tax: A Comparative Approach* (2007, f1).

² Ebrill L., et al., *The Modern VAT* 1-14 (2001); James K., *Exploring the origins and global rise of VAT* (Tax Analysts 2011).

2. Origjina e tatimit mbi vlerën e shtuar.

Tatimi mbi vlerën e shtuar nuk është një fenomen i ri. Zanafilla teorike e tij ka qenë gjithnjë një çështje e diskutueshme e paqartë. Atributi i është akredituar, në mënyra të ndryshme, njërit prej dy burimeve: biznesmenit gjerman Wilhelm Von Siemens ose ekonomistit amerikan Thomas Adams, të cilët veçmas nga njëri-tjetri, por pothuajse në të njëjtën periudhë kanë shkruar rreth idesë për një formë të re taksimi.

Wilhelm Von Siemens njihet shpesh si personi, i cili propozoi tatimin mbi vlerën e shtuar për Gjermaninë në vitin 1918 nën emrin “veredelte umsatzsteuer”.³ Koncepti i Siemens për tatimin mbi vlerën e shtuar është parë si një inovacion teknik që solli një përmirësim të rëndësishëm të tatimit mbi qarkullimin.

Rreth viteve 1920 Thomas S. Adams sugjeroi tatimi mbi vlerën e shtuar, në formën e një taksë mbi biznesin, e cila do të zëvendësonte tatimin mbi të ardhurat në korporatat amerikane.⁴ Ai ishte i fokusuar në politikat federale të taksimit dhe mqs nuk kishte me taksa kombëtare mbi shitjet, shqetësimi i tij nuk ishte modifikimi teknik i regjimit ekzistues, por ndryshimi i sistemit ekzistues të tatimit mbi të ardhurat. Fillimisht, sugjerimet e dy autorëve nuk patën shumë influencë, por me kalimin e kohës autoritetet u janë referuar ideve të Siemens dhe Adams.

Referuar dy autorëve, shihet qartë se në vendet anglo-saksone, tatimi mbi vlerën e shtuar është konsideruar si një sistem i mbledhjes së tatimeve të biznesit, konform idesë së Adams-it. Në vendet europiane sistemi është trajtuar si një “taksë qarkullimi fisnike”.

³ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive* (p. 277.,2013); Von Siemens sugjeroi të taksonte të ardhurat bruto minus inputet, më pas ai sugjeroi zbritjen e inputeve nga totali i faturës. Veredelte Umsatzsteuer- taksa e shitjes e përpunuar.

⁴ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive* (p. 277.,2013); Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, no. 4, 1921, p. 553.

Një shembull i qartë i qasjes së ndryshme është futja sinkron në 1953 e BAT (Business Activities Tax) në Michigan - një taksë mbi biznesin, e cila mbledhej duke përdorur teknikat e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe prezantimi në Francë e TVA – “taxe sur la valeur ajoutée”.

3. Kalimi nga taksa mbi qarkullimin në tatimin mbi vlerën e shtuar.

Format më të hershme të tatimit ishin të vendosura për tokën ose për produktet e prodhuara prej saj. Në kohën e qytetërimeve të hershme taksat paguheshin me mall, pra me produktet e prodhuara nga toka. Taksa e quajtur “e dhjeta” ishte e vendosur në Egjipt për produktet agrikulturore. Në periudhën e qytet-shteteve të Athinës dhe Romës, përveç taksave në formën e rentës mbi tokës, taksonin dhe të ardhurat e nxjerra nga toka me taksa të formës indirekte.

Me kalimin e viteve, me ndryshimin e mënyrës se si firmat prodhonin produktin, ndryshoi dhe mënyra e taksimit. Tatimi mbi të mirat ndryshoi në momentin kur procesi i prodhimit të një produkti kalonte nëpër disa faza përpara së të shkonte tek konsumatori final. U bë shumë e zakonshme sidomos në Europë, vendosja e tatimit mbi të ardhurat bruto të biznesit. “Cascading turnover tax” ngarkoheshin çdo herë që e mira kalonte në proceset e prodhimit dhe shpërndarjes drejt konsumatorit final. Cascading taxes nuk eliminoheshin, duke bërë që çmimi i të mirës të rritet, sa më shumë stadi të kalonte produkti.

Për të qartësuar këtë efekt marrim një shembull⁵, supozojmë që një fabrikë e përpunimit të drurit i shet një marangozi lëndën e parë të drurit me një çmim përpara taksës \$1000. Me një taksë qarkullimi 1%, marangozi ngarkohet me një çmim takse përfshirës prej \$1010. Marangozi e përdor lëndën e parë për prodhimin e tavolinave dhe i shet ato me një çmim para taksës \$5010 (duke përfshirë taksën \$10 të fabrikës së drurit). Pas taksës çmimi i tavolinës bëhet \$5060 (shifrat janë të rrumbullakosura).

⁵ Schenk A., Oldman O., *A Comparative Approach*, 2007, p. 3.

Shitësi me pakicë i shet konsumatorit final tavolinën me një çmim para taksës \$10.060. Pas taksës çmimi bëhet \$10.161. Shteti mbledh në total një taksë prej \$161 dhe konsumatori final paguan një çmim prej \$10.161. Sipas kësaj skeme bizneset duhet të paguajnë taksë për çdo blerje të inputeve.

Në çdo etapë të kalimit të produktit (shitje), taksa e paguar dhe vlera paraprakisht e taksuar i nënshtrohen sërish taksimit në fazën tjetër, duke krijuar atë që njihet si “cascading” ose “tax-on-a-tax”. Për shkak të taksimit të dyfishtë nën regjimin e taksës së qarkullimit bizneset kishin tendencën për t’i integruar operacionet e tyre vertikalisht.

Në tabelën 1.1⁶ tregohet efekti i taksës së qarkullimit në bizneset e integruara vertikalisht dhe jo të integruara. Dr Wilhelm von Siemens, identifikoi problemin e taksës së qarkullimit dhe hodhi idenë e asaj që ai i referohej si “taksë qarkullimi e përmirësuar”. Qëllimi ishte të reduktonte tatimin mbi shitjet, me taksën që ishte paraprakisht e paguar, në mënyrë që të evitonte efektin “tax-on-a-tax”.

Taksa e qarkullimit e “përmirësuar” vendosej dhe mbidhej në çdo stad të prodhimit dhe shpërndarjes të së mirës, çdoherë kur kishte një transaksion, por detyrimi për taksën përfshinte vetëm pjesën e vlerës së shtuar në çdo stad. Ky përbën dhe dallimin kryesor midis taksës së qarkullimit dhe Tatimi mbi vlerën e shtuar.

4. Procesi i adaptimit dhe përhapja gjeografike.

Në përpjekje për të rindërtuar ekonominë tre vite pas përfundimit të Luftës së Dytë Botërore, qeveria franceze vendosi të “luaj poker”. Maurice Laure, drejtori i tatimeve i cili njihet si babai i tatimit mbi vlerën e shtuar, aplikoi zbritjen në taksën e qarkullimit. Shpresa ishte që rritja e eksporteve nëpërmjet krijimit të një sfondi më eficient dhe kompetitiv, të përballonte kostot e rimbursimeve që parashikoheshin nga sistemi i ri i prezantuar.

⁶ Schenk A., Oldman O., *A Comparative Approach*, 2007, p. 4-5.

Ajo që u nis si “lojë” pati sukses dhe fillojë të shtrihej në më shumë transaksionë dhe të përhapej në shtete të tjera. Planet po viheshin në jetë në drejtim të transformimit të taksës së qarkullimit në një formë, e cila parashikonte zbritje (rimbursim) nga taksa në të gjithë rrugën që kalonte produkti gjatë prodhimit deri te konsumatori final. Evropa ishte në rrugën drejt tatimit mbi vlerën e shtuar.

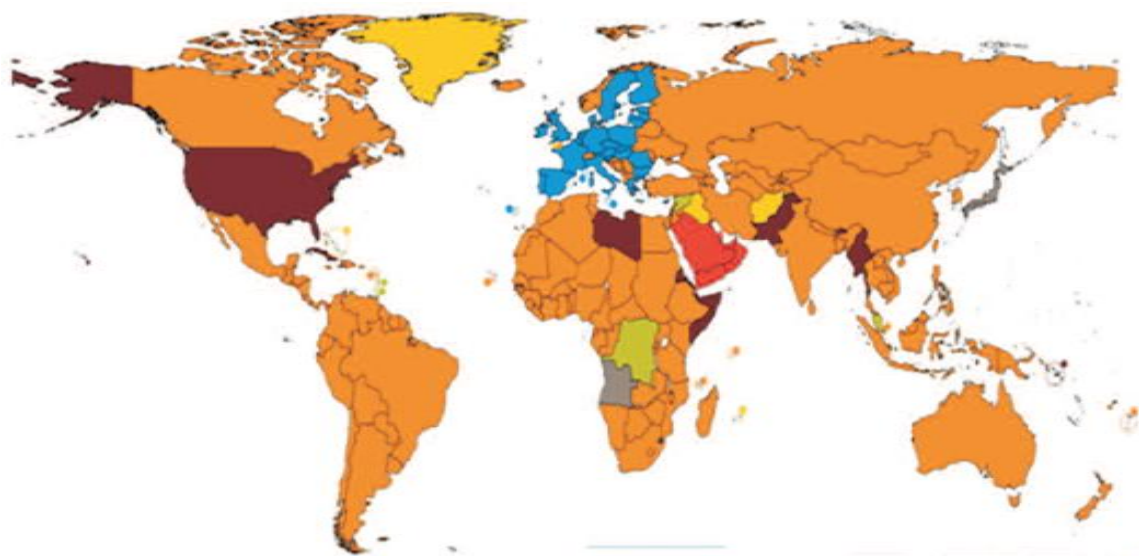
Në 1948 tatimi mbi vlerën e shtuar u prezantua si një taksë që i rëndohej prodhuesve në proceset e prodhimit dhe nuk parashikonte kreditim të taksës për të mirat kapitale, e më pas në 10 prill 1954⁷ ajo shndërrohet në taksë mbi konsumin. Mbulimi i saj ishte i limituar, duke mos arritur një tatimi mbi vlerën e shtuar të plotë që përfshin sektorin e shitjes me pakicë deri në vitin 1968. Tatimi mbi vlerën e shtuar e parë e plotë në Europë u miratua në Danimarkë në vitin 1967, edhe pse vendi nuk ishte pjesë e KEE.

Procesi i përhapjes ka kaluar në dy faza të rëndësishme. Faza e parë ka ndodhur gjatë viteve 1960 dhe 1970 më së shumti në Evropën Perëndimore dhe Amerikën Latine. Brazili ishte shteti i parë që e prezantoi tatimi mbi vlerën e shtuar në Amerikën e Jugut në 1967. Në të njëjtin vit, pas adaptimit nga Danimarka filloi përhapja masive e tatimit mbi vlerën e shtuar në Evropën perëndimore e përshpejtuar në sajë të direktivave të Komunitetit Ekonomik Europian. Faza e dytë e adaptimit ka ndodhur në fundin e vitit 1980 me prezantimin e tatimit mbi vlerën e shtuar në disa shtete të industrializuara si Australia, Kanadaja, Japonia, Zvicra etj. Kjo fazë dëshmon dhe për zgjerimin masiv të tatimi mbi vlerën e shtuar në disa vende në tranzicion dhe në zhvillim si Afrika dhe Azia. FMN-ja dhe Banka Botërore njihen si institucionet me influencë në përhapjen dhe adoptimin e tatimit mbi vlerën e shtuar kryesisht për vendet në zhvillim dhe tranzicion.⁸ Figura 1 tregon hartën e përhapjes së tatimit mbi vlerën e shtuar në botë.

⁷ Ebrill L., et al., *The Modern VAT*, 4 (IMF 2001). Para 1954 taksa nuk parashikonte kreditimin nga taksat mbi të mirat kapitale deri sa ajo shndërrohet në taksë konsumi. Viti 1954 njihet nga doktrina si viti kur për herë të parë prezantohet Tatimi mbi Vlerën e Shtuar-ja moderne.

⁸ Ebrill L., *The Modern VAT* (IMF2001). Duke qënë se Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është parë si një instrument kyç për stabilitetin dhe rritjen ekonomike, pasi vendos të ardhurat mbi baza të shëndosha, FMA-ja i ka kushtuar rëndësi të veçantë procesit të hartimit dhe implementimit të saj. Fiscal Affairs Departament (FAD) ka ofruar asistencë të konsiderueshme teknike për pothuajse gjysmën e vendeve që e kanë aplikuar sepse një nga funksionet kryesore të FAD si institucion është ofrimi i asistencës teknike në fushën e taksave dhe shpenzimeve shtetërore.

Figura 1. Përhapja e regjimit të tatimi mbi vlerën e shtuar në botë



Burimi: © November 2010 PriceWaterhouseCoopers analysis.

TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR aktuale - 

TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR-ja në BASHKIMI EUROPIAN - 

Taksë mbi shitjet - 

Duke konsideruar sistemin e TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR - 

Taksë e përgjithshme mbi konsumin - 

Pa TATIMIN MBI VLERËN E SHTUAR - 

5. Fillesat e tatimit mbi vlerën e shtuar “komunitar”⁹: harmonizimi fiskal.

Me Traktatin e Romës¹⁰ u evidentua qartë se forca lëvizëse drejt Europës së Bashkuar ishte vetëm integrimi ekonomik. Pavarësisht idesë së Tregut të Përbashkët, 6 shtetet anëtare të Komunitetit vazhdonin të aplikonin forma të ndryshme të tatimeve indirekte, shumica e të cilave ishin “cascade tax”¹¹. Këto të fundit ishin taksa multi-fazë që i ngarkoheshin vlerës së produktit në çdo fazë të procesit të prodhimit, duke e bërë të vështirë përcaktimin e vlerës reale të tatimit të përfshirë në çmimin final të produktit. Ndryshimet në termat e tatimeve indirekte sillnin si pasojë diferenca në çmimet e konsumatorëve e për rrjedhojë kontribuonin në vënien e kufijve në tregjet kombëtare, kjo e fundit ishte në kundërshtim me objektivin e Tregut të Përbashkët European.

Ishte evidente se nëse do të vazhdohej me idenë e Tregut të Përbashkët, ishte e nevojshme dhe e domosdoshme një proces harmonizimi legjislativ në fushën e tatimeve indirekte, e sidomos në tatimin mbi vlerën e shtuar. Qëllimi kryesor i harmonizimit ishte ndalimi i konkurrencës së pandershme dhe shpërndarja e barabartë e burimeve financiare midis shteteve anëtare.

Harmonizimi fiskal nuk konsiston në një mbulim perfekt të sistemit tatimor, por kërkon arritjen e një konvergjence midis sistemeve tatimore të shteteve anëtare në përputhje me parimin e subsidiaritetit¹², e cila të bëjë të mundur funksionimin e Tregut të Përbashkët.

⁹ Është e rëndësishme të theksohet se Tatimi mbi Vlerën e Shtuar në Bashkimin European nuk është një Tatimi mbi Vlerën e Shtuar Komunitare. Legjislacioni European i kërkon çdo shteti anëtar të adoptojë Tatimi mbi Vlerën e Shtuar, dhe ky adoptim të jëtë konform normave të BE. Pra çdo shtet anëtar ka sistemin e tij kombëtar të tatimit mbi vlerën e shtuar i cili përbëhet nga rregullat kombëtare por njëkohësisht duhet ti përmbahet normave dhe standarteve të vendosuar nga BE. Për thjeshtësi, në këtë punim normave të Bashkimi European do ti referohem si tatimi mbi Vlerën e Shtuar Komunitare

¹⁰ Traktati i themelimit të Komunitetit Ekonomik European dhe Komunitetit European për Energjinë Atomike (Euroatomi) i nënshkruar në Romë më 25 mars 1957 nga 6 shtetet anëtare (Franca, Gjermania, Italia, dhe vendet e Beneluxit) dhe hyri në fuqi më 14 janar 1958. Shih: Zajmi I., *Tregu i Përbashkët European* 2010.

¹¹ Në vitin 1960 Komisioni ngarkoi tre grupe pune dhe Komitetin Financiar dhe Fiskal të studionin problemin e harmonizimit. Grupet e punës se bashku publikuan konstatimet e tyre në raportin, i cili njihet me emrin “ABC”. Në raport rekomandohej eliminimi i sistemit të cascade tax dhe zëvendësimin e tij me sistemin e Tatimi mbi Vlerën e Shtuar.

¹² Parimi i subsidiaritetit nenkupton që, për fushat të cilat nuk janë në kompetencë ekskluzive të BE-së, kjo e fundit mund të veprojë vetëm nëse objektivat e vendosura nuk mund të realizohen në mënyrë efikase nga vendet anëtare. Pra themi që Bashkimi European duhet të respektojë autonominë fiskale të çdo shteti, e cila është më e theksuar në fushën e tatimeve direkte.

Në kuadër të procesit të harmonizimit institucionet e BE-së kanë hartuar dhe përdorur një sërë instrumentash ligjorë , tagër e cila buron nga neni 94 i Traktatit të Themelimit të BE-së. Në këtë nen parashikohet shprehimisht që:

“Këshilli, në mënyrë unanime pas propozimit të Komisionit Europian dhe konsultimit me Parlamentin, duhet të nxjerr direktiva, rregullore, rekomandime, udhëzime, për përafrimin e ligjeve të Shteteve Anëtaer të cilat ndikojnë në krijimin dhe funksionimin e Tregut të Përbashkët”.

Praktika ka treguar që instrumenti më i përdorur për harmonizimin e sistemeve tatimore indirekte janë direktivat. *Përse institucionet e BE-së kanë zgjedhur direktivat si më të përshtatshmet për të arritur objektivin?*

Rregulloret janë shprehje e veprimtarisë institucionale e Komisionit Europian dhe janë akte që i imponohen shteteve anëtare për zbatim të menjëhershëm. Direktivat janë shprehje e veprimtarisë institucionale të parlamentit që nuk i imponohen shteteve anëtare për mënyrën e zbatimit të tyre, por brenda një afati kohor të përcaktuar në këtë akt, shtetet duhet të bëjnë transpozimin e përmbajtjes në legjislacionin e tyre të brendshëm.

Bazuar në këto përkufizime, evidentojmë që Shtetet Anëtare janë ngurrues të pranojnë ndërhyrje në fushën e tatimeve. Kjo shpjegon faktin pse direktivat shihen si instrumentat më të përshtatshëm, pasi u mungon karakteri imponues. Një tjetër fakt është se rregulloret në fushën e tatimeve aprovohen me unanimitet dhe jo me shumicë të kualifikuar.

5.1 Drejt sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar europiane, ngjarjet historike.

5.1.1. Direktivat e para.

Në vitin 1967, kur u adoptuan dy direktivat e para për tatimin mbi vlerën e shtuar, Këshilli i Europës bëri përpjekjen e tij të parë ligjore dhe politike. Në mbështetje të synimit të Traktatit për një treg të përbashkët eficient, Këshilli vendosi të themelojë sistemin e përbashkët të Tatimi mbi

vlerën e shtuar , duke i kërkuar çdo shteti anëtar të zëvendësojë sistemin e tij të taksës së qarkullimit me tatimin mbi vlerën e shtuar e përbashkët deri në 1 janar të 1970.

Ky sistem i përbashkët do të përmirësonte kushtet e konkurrencës dhe lëvizjen e të mirave dhe shërbimeve brenda territorit europian. Këshilli riafirmon angazhimet e tij, kur në 1977, harton Direktivën e Gjashtë për tatimin mbi vlerën e shtuar që themelon *acquis comunitaria* për tatimin mbi vlerën e shtuar për tri dekadat e ardhshme, edhe pse e ndryshuar shumë herë.¹³

5.1.2. Periudha tranzitore.

Në 1987, Komisioni propozoi kompletimin e Tregut të Brendshëm brenda 1 janarit të 1993. Propozimi ishte i bazuar në parimin “ taksim mbi bazën e origjinës”¹⁴. Nën një regjim të bazuar në parimin e origjinës, shitësi i Komunitetit i ngarkon tatimit mbi vlerën e shtuar e shtetit të tij, blerësit të një shteti tjetër dhe e ridërgon këtë shumë tek autoritetet vendase. Blerësi i ngarkon tatimit mbi vlerën e shtuar e shtetit të tij konsumatorit final dhe në këtë mënyrë çdo palë përballlet me autoritetet vendase të taksimit, të cilat përdornin një program kompjuterik për të verifikuar të drejtën dhe shumën e zbritjes. Komisioni dëshironte që ky parim të zbatohet menjëherë, por adaptimi i tij bëhej i vështirë për dy arsye. Së pari, pa norma të barabarta tatimi mbi vlerën e shtuar në çdo shtet anëtar, sistemi i bazuar në origjinë krijonte avantazhe për firmat e shteteve me normë tatimi mbi vlerën e shtuar më të ulët.

Kjo sepse këto firma shisnin të njëjtin mall më lirë se firmat në shtetet e tjera për shkak të tatimi mbi vlerën e shtuar më të ulët. Së dyti, shtetet të cilat importonin më shumë së eksportonin vuanin nga një humbje domethënëse në të ardhurat e tyre, ndërsa shtetet me eksporte më të larta përfitonin. Pas rezistencës së madhe nga shtetet anëtare ndaj harmonizimit të normës së tatimi mbi

¹³ Third VAT Directive of December 9, 1969 (69/463/EEC); Fourth VAT Directive of December 20, 1971 (71/401/EC); Fifth VAT Directive of July 4, 1972 (72/250/EEC).

¹⁴ Produkti do të taksohet në vendin ku e mira ndodhet në momentin e transportit në një vend tjetër të BE-së ose në momentin e shitjes, pra Tatimi mbi Vlerën e Shtuar do të ngarkohet atje ku ofruesi është i vendosur. Sipas këtij parimi eksportet do të ishin objekt tatimi ndërsa importet nuk do të tatoheshin.

vlerën e shtuar, Komisioni vendosi të mbaj parimin e destinacionit dhe të adoptojë regjimin tranzitor për tatimin mbi vlerën e shtuar i cili do të fillonte efektet më 1 janar 1993¹⁵.

Ky regjim shfuqizoi të gjitha barrierat fiskale dhe fizike për tregtinë midis shteteve anëtare, dhe lejonte që taksa të mbliidhej në shtetin e destinacionit të së mirës, nën normën dhe kushtet e atij shteti.

5.1.3. Rimodelimi Direktivës së 6-të.

Direktiva e 6-të është aprovuar më 17 Maj 1977, për të korrigjuar diferencat që erdhën si pasojë e lirisë së madhe të veprimit që direktivat e para i dhanë shteteve anëtare. Por edhe vetë direktiva e 6-të është ndryshuar nga një sërë direktivash të mëvonshme¹⁶. Direktiva e 8-të e vitit 1979 u hartua për të qartësuar regjimin e rimbursimeve të aplikuara për personat e taksueshëm të vendosur jashtë territorit të një shteti anëtar, por brenda Komunitetit¹⁷. Direktiva e 13-të e vitit 1986 parashikonte regjimin e rimbursimit për personat e vendosur jashtë Komunitetit.¹⁸ Për shkak të këtyre ndryshimeve që janë bërë, në 1 janar 2007 u rimodelua Direktiva e 6-të për arsye qartësie dhe racionalizmi, duke mos parashikuar ndryshime të reja substanciale¹⁹.

¹⁵ Direktiva 91/680/EEC e Këshillit vendosi aplikimin e regjimit tranzitor të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar për tregtinë intra-komunitare. Kjo direktivë parashikonte heqjen e të gjithë barrierave fiskale, kontrollet dhe formalitetet doganore. Koncepti i eksportit dhe importit do të shfuqizohej për transaksionet midis shteteve anëtare dhe do të funksiononte vetëm për tregtinë me vendet jashtë BE-së.

¹⁶ Eleventh Council Directive 80/368 of 26 March 1980, 1980 O.J. (L 90) 41; Tenth Council Directive 84/386 of 31 July 1984, 1984 O.J. (L 208) 58. ; Seventeenth Council Directive 85/362 of 16 July 1985, 1985 O.J. (L 192) 20, repealed by Council Directive 92/111, *supra* note 1, art. 1(24); Eighteenth Council Directive 89/465 of 18 July 1989, 1989 O.J. (L 226) 21; Tëntieth Council Directive 85/361 of 16 July 1985, 1985 O.J. (L 192) 18.

¹⁷ Eighth Council Directive 79/1072 of 6 December 1979, 1979 O.J. (L 331) 11.

¹⁸ Thirteenth Council Directive 86/560 of 17 November 1986, 1986 O.J. (L 326) 40.

¹⁹ Council Directive 2006/112/EC of November 28, 2006, on the common system of value added tax.

5.1.4. Strategjitë dhe paketa e tatimit mbi vlerën e shtuar.

Përpara propozimeve të reja KE po vlerësonte zbatimin tërësor të masave tranzite dhe impaktin²⁰ e tyre²¹.

U arrit në konkluzion se një përpjekje e ndryshme nga ajo e 1987 do të ishte e nevojshme për të arritur tregun e përbashkët. Në 1996 komisioni parashtroi një program²² i cili dallonte nga ai i 1987 në dy çështje kryesore. Ky program propozonte se taksimi duhet të bazohet në “tax domicile” të tregtarit, ku i gjithë aktiviteti ekonomik i tij do të taksohet në një shtet të vetëm të BE-së dhe rishpërndarja do të bazohet në të dhënat zyrtare makroekonomike për të siguruar që fatura e tatimit mbi vlerën e shtuar rrjedh në shtetin e konsumit. Por shumë shpejt u pa se, ashtu si në 1987, masa e kërkuar e harmonizimit nga ky program për normën dhe strukturën për shkak të masave kombëtare të ndryshme.

Pavarësisht punimeve të bëra për rregullat e vendit të ofrimit për tregtinë ndërkufitare të shërbimeve, Komisioni nuk ishte adresuar në mënyrë adekuate ndryshimeve në volumin dhe modelin e tregtisë së shërbimeve, globalizimit, liberalizimit, teknologjisë dhe ndryshimeve që krijuan këto faktorë së bashku. Duke parë se, gjithnjë e më shumë numri i shërbimeve të ofruara në distancë rritej, Komisioni ndërmori politika për shqyrtimin e vendit të ofrimit të shërbimit, i cili është për rrjedhojë dhe vendi i taksimit të tatimi mbi vlerën e shtuar.

Pas përpjekjesh që zgjatën 5 vite, Këshilli arriti marrëveshjen politike në dhjetor të 2007 për një paketë tatimi mbi vlerën e shtuar. Kjo paketë u hartua për të siguruar që tatimi mbi vlerën e shtuar në shërbime ngarkohet aty ku ndodh konsumi dhe për të ndaluar deformimet në konkurrueshmërinë midis shteteve anëtare që operojnë më norma të ndryshme. Nga 1 janari i 2010 paketa ndryshoi rregullin e vendit të ofrimit për shërbimet e ofruara nga biznesi për biznesin (B2B)

²⁰ Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. COM(2010) 695.

²¹ Raporti i Komisionit mbi operimin e masave tranzite për Tatimi mbi Vlerën e Shtuar në tregtinë intra-komunitare.

²² A common system of VAT - a programme for the single market (COM(96) 328 final of 22 July 1996).

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare nga vendi i ofruesit në vendin e konsumatorit.*²³ Për ofrimin e shërbimeve nga bizneset tek konsumatori (B2C) vendi i taksimit do të vazhdonte të ishte vendi ku ofruesi ka biznesin.

5.1.5. Tatimi mbi vlerën e shtuar europiane sot.

Ashtu si dhe në fillimet e saj, tatimi mbi vlerën e shtuar aplikohet në të gjithë të mirat dhe shërbimet e shitura për konsum brenda komunitetit. Modeli europian i tatimit mbi vlerën e shtuar është “credit-invoice” dhe është modeli më i përdorur për llogaritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar.²⁴ Sipas kësaj metode personi i tatueshëm llogarit detyrimin tatimor neto për çdo periudhë tatimore (zakonisht 1 muaj) si diferencë midis taksës së ngarkuar mbi shitjet (output tax) dhe taksës së paguar mbi blerjet (input tax credits)²⁵. Në llogaritjen e taksës Shtetet anëtare duhet të aplikojnë një normë standarde të paktën 15%, megjithëse ato mund të vendosin një ose dy norma të ulëta jo më pak se 5%, mbi një listë të caktuar të mirash dhe shërbimesh. Normat e shteteve anëtare varrojnë nga 25% në Danimark, Suedi, Hungari, në 15% në Luksemburg.

Transaksionet e taksueshme nga tatimi mbi vlerën e shtuar e Bashkimit Europian përfshin ofertën e të mirave dhe shërbimeve brenda territorit të shteteve anëtare nga një person i taksueshëm, blerja intra-komunitare e të mirave në territorin e shtetit nga një person i taksueshëm ose jo i taksueshëm dhe importet e të mirave. Personat e taksueshëm mbledhin taksën e shitjeve të tyre për llogari të shtetit dhe në bazë të metodës së llogaritjes “credit-invoice” ato kanë të drejtë të kreditohen për taksat e paguara në blerjet e tyre.

Të gjitha shtetet e BE-së kanë prag regjistrimi dhe nëse volumi i shitjes së tregtarit bie nën pragun e vendosur ky tregtar nuk duhet të regjistrohet dhe të ngarkojë tatimin mbi vlerën e shtuar për shitjet e tij dhe për rrjedhojë nuk ka të drejtën e kreditimit nga taksat e paguara për blerjet e inputeve. Gjithashtu dhe konsumatori final për blerjet e tij për konsum pagan vlerën e plotë të

²³ Council Directive 2008/8/EC of February 12, 2008, amending Directive 2006/112/EC of November 28, 2006, on the common system of VAT. Ndryshe njihet si “VAT package directive”.

²⁴ Për llogaritjen e detyrimit të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar ekzistojnë tre metoda: Addition method e aplikuar vetëm një herë në Michigan, Sales- subtraction Vat e aplikuar në U.S dhe Kanada, Credit-invoice Vat dhe Japanese Consumption Tax. Për më shumë informacione rreth metodave të llogaritjes së Tatimi mbi Vlerën e Shtuar.

²⁵ Schenk A., Oldman O., *A Comparative Approach*, 2007 38-44.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

tatimit mbi vlerën e shtuar pa të drejtë zbritje apo kreditimi. Tatimi mbi vlerën e shtuar si një taksë “destinacioni” aplikohet mbi importet ndërsa eksportet janë të përjashtuara ose “zero-rated”. Për të mirat e eksportuara, të cilat janë të përjashtuara nuk aplikohet asnjë taksë gjatë shitjes, por gjithashtu për këtë kategori nuk aplikohet zbritja e taksave të paguara për blerjet e inputeve. Ndërsa për eksportet e të mirave që klasifikohen në “zero-rated”, nuk aplikohet taksë në momentin e shitjes dhe eksportuesi mund të zbresë taksat e paguara gjatë blerjes së inputeve.

6. Tatimi mbi vlerën e shtuar i pari në Republikën e Shqipërisë.

Evolucioni i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri dëshmon se tatimi mbi Vlerën e Shtuar është një tatim i ri. Në sistemet tatimore, që nga periudha e pushtimit osman deri në shtetin komunist, tatimet indirekte përbëheshin kryesisht nga tatimi mbi konsumin, tatimi mbi shitjet, tatimi mbi konsumin e duhanit dhe pijeve alkolike, tatimi mbi konsumin e disa kategorive të caktuara të mallrave si kafeja, sheqeri, mielli si dhe taksat doganore. Me kalimin nga një periudhë në tjetrën, tatimet indirekte po fitonin një rol shumë të rëndësishëm në buxhetin e shtetit, por ideja për një tatim mbi vlerën e shtuar nuk ishte hedhur ende²⁶.

Ndryshe nga vendet e origjinës së tatimit mbi vlerën e shtuar, të cilave u është dashur një periudhë e gjatë për krijimin dhe konsolidimin e tatimit mbi vlerën e shtuar “modern”²⁷, Shqipëria huazoi paketën ligjore të tatimit mbi vlerën e shtuar e krijuar ndër vite kryesisht nga vendet e Evropës Perëndimore dhe e integroi në legjislacionin e saj të brendshëm. Në këtë kontekst nuk mund të flasim për një evolucion të tatimit mbi vlerën e shtuar në Shqipëri. Ajo që mbetet e rëndësishme për vendin tonë, për të cilën ne mund të analizojmë procesin e evolucionit, është harmonizimi legjislativ.

Ashtu si në çdo vend të botës, edhe në Shqipëri tatimi mbi vlerën e shtuar konsiderohet si ngjarja më e rëndësishme në evolucionin e sistemit tatimor. Rregullimi ligjor i tatimit mbi vlerën e shtuar në Shqipëri bëhet sipas ligjit “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i miratuar më datë 27.04.1995 dhe hyrë në fuqi më 1996, duke zëvendësuar regjimin e taksës mbi qarkullimin. Arsytet

²⁶ Tahiraj, R., Porro S., *Il sistema tributario in Albania: Evoluzione storica dal 1839-1945*, Italia 2008.

²⁷ Tatimi mbi Vlerën e Shtuar e parë në Evropë nuk është adoptuar si një strukturë më vete taksimi, por përmes ndryshimeve graduale të taksës ekzistuese të qarkullimit.

e qasjes drejt tatimit mbi vlerën e shtuar lidhen me natyrën e taksës, rolin e saj në të ardhurat e shtetit si dhe me parakushtin e anëtarësimit në Bashkimin European.

Aspiratat për t'u bërë pjesë e Bashkimit European e bëjnë të nevojshme dhe të domosdoshme adoptimin e direktivave dhe standardeve europiane në kuadër të harmonizimit. Shqipëria vendosi marrëdhënie zyrtare me BE-në në vitin 1991.

Në vitin 1996 vendi ishte shumë pranë marrjes së propozimit për një marrëveshje asociimi, por ngjarjet e hidhura të 1997 bënë që kjo marrëveshje të hiqej nga axhenda e Komisionit European. Pas nënshkrimit të MSA-së në 2006 filloi për Shqipërinë procesi i gjatë i angazhimit në kuadër të harmonizimit të legjislacionit kombëtar me disiplinën komunitare²⁸. Pjesë e këtij procesi të rëndësishëm për BE-në por edhe për vendin tonë ishte dhe vazhdon të jetë tatimi mbi vlerë e shtuar.

Në përputhje me këtë objektiv janë bërë një sërë ndryshimesh të ligjit për tatimin mbi vlerën e shtuar që nga periudha e hyrjes në fuqi. Këto ndryshime janë vazhdimisht nën vëzhgimin e Evropës për mënyrën si implementohen, e cila jo shpesh herë përgëzon institucionet vendase për arritjet në kuadër të harmonizimit.

²⁸ Rëndësia dhe domosdoshmëria e harmonizimit të legjislacionit shqiptar me atë european buron drejtpërdrejt nga Marrëveshja e Stabilizim Asociimit. Në preambulën e MSA-së konfirmohet “ angazhimi i Shqipërisë për të harmonizuar legjislacionin në sektorët përkatës me atë të Komunitetit dhe për ta zbatuar atë në mënyrë efektive.

KAPITULLI III

PSE TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR NË SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT?

1. Hyrje. 2. Pse tatimi mbi vlerën e shtuar u kthye në një tatim popullor? 3. Këndvështrim mbi fenomenin e tatimit të dyfishtë. 4. Tatimi mbi vlerën e shtuar apo tatim mbi shitjet?

1. Hyrje.

Për një periudhë shumë të shkurtër tatimi mbi vlerën e shtuar u kthye në tatimin indirekt më të rëndësishëm të shumë shteteve. Kjo nuk ishte rastësi, por i atribuohet natyrës së sistemit të Tatimi mbi vlerën e shtuar, që i bëri shtetet të zëvendësonin tatimin e qarkullimit me tatimi mbi vlerën e shtuar dhe jo me taksa të tjera indirekte. Këtu nënkuptojë Tatimin mbi shitjet me pakicë (Retail Sales Tax) pasi kjo do të jetë dhe taksa ku do të mbështete analiza krahasimore. Nëpërmjet këtij seksioni duam të kuptojmë përse tatimi mbi vlerën e shtuar dhe jo taksë mbi shitjet me pakicë?

Trajtimi i analizës në këtë kapitull do të jetë teorik, sepse vetëm në këtë mënyrë mund të identifikojmë një “tatimi mbi vlerën e shtuar të mirë” më pranë idesë së themeluesve të saj. Shtetet në botë, të ndryshme në aspektin politik, ekonomik, dhe social e kanë modifikuar sistemin në atë mënyrë që përshtatet më mirë me kushtet e tyre, duke devijuar nga e ashtuquajtura “tatimi mbi vlerën e shtuar i mirë”²⁹.

Çështja është paksa komplekse, këto devijime janë të “mira” për shtetin në veçanti, por për bashkejetesën komunitare sjellin pasoja të rënda sa që çenojnë dhe objektivat e Tregut të përbashkët. Mqs studimi im mbështetet në territorin komunitar si një i vetëm, për të evidentuar cilësitë e mira të taksës do të referohem teorisë pasi praktika sjell të tjera rezultate.

Praktika e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar ka treguar që direktivat si instrumente, por jo vetëm, janë shumë të rëndësishme për të ruajtur sistemin e “mirë”. Por kjo pjesë do të trajtohet më vonë në kapitullin e dytë.

²⁹ Sot mund të flitet për tre modele Tatimi mbi Vlerën e Shtuar: modeli evropian, modeli japonez dhe modeli i zelandës së re. Modeli i Zelandës së Re është cilësuar si modeli më pranë idealeve sepse detyrimi vendoset nga një normë e vetme dhe mbulon një bazë relativisht të gjërë të mirash dhe shërbimesh.

2. Pse tatimi mbi vlerën e shtuar u kthye në një tatim popullor?

Përkrahësit mendojnë se tatimi mbi vlerën e shtuar u përhap gjërësisht për shkak se ishte tatimi i konsumit që i përshtatej më së shumti nevojës së shtetit për të ardhurat në një ekonomi globale³⁰. Arsyet e adaptimit të tatimit mbi vlerën e shtuar midis shumë sistemeve të tjera të taksimit lidhen përveç të tjerash me: neutralitetin, transparencën, sigurin dhe mekanizmi i vetëkontrollit.

Neutraliteti është virtyti më i madh i tatimit mbi vlerën e shtuar. Sistemi nuk interferon në vendimet e agjentëve ekonomik dhe trajton në mënyrë të barabarë produktin, prodhuesin dhe konsumatorin. Për shkak të efektit anti-cascade, tatimi mbi vlerën e shtuar është indiferente ndaj numrit të fazave që kalon produkti gjatë procesit të prodhimit apo shpërndarjes, duke u përqëndruar vetëm tek vlera e shtuar. Në këtë mënyrë barra tatimore është e barabartë me çmimin e produktit. Ajo është neutrale në lidhje me vendimet për teknikat e prodhimit si dhe në lidhje me integrimin vertikal ose horizontal të biznesit. Nën regjimin e taksës së qarkullimit kishte një tendencë të fortë të firmave për tu integruar vertikalisht, kjo gjë mungon tek tatimi mbi vlerën e shtuar. Me pak fjalë alokimi i burimeve i lihet të vendoset nga forcat e tregut dhe konkurrenca e lirë.

Një faktor domethënës në përqafimin e tatimit mbi vlerën e shtuar nga Bashkimi European është aftësia për të trajtuar me neutralitet tregtinë intra-komunitare si dhe tregtinë me vendet e tjera pa shkaktuar deformime. Kjo u bë e mundur nëpërmjet aplikimit të tatimit mbi vlerën e shtuar sipas parimit të destinacionit, ku taksa aplikohet atje ku produkti konsumohet.

Në këtë mënyrë thjeshtohen raportet fiskale ndërmjet shteteve, duke evituar fenomenin e tatimit të dyfishtë. Kjo nuk ishte e mundur nën taksën e qarkullimit që aplikohet më parë. Nën këndvështrimin e neutralitetit, sistemi i tatimit mbi vlerën e shtuar stimulon punësimin dhe kursimin, ndryshe nga një taksë mbi të ardhurat, sepse tatimi mbi vlerën e shtuar është një taksë mbi konsumin. Për shkak të transparencës dhe ndershmërisë së metodës së llogaritjes, nën regjimin e saj është e mundur të përcaktohet saktësisht në çdo stad barra tatimore.

³⁰ James K., *Exploring the Origins and Global Rise of VAT*, Tax Analysts 2011.

3. Këndvështrim mbi fenomenin e tatimit të dyfishtë.

Me tatim të dyfishtë nënkuptojmë taksimin e së njëjtës bazë të ardhurash dy herë. Ky fenomen ndodhte gjatë aplikimit të taksës mbi qarkullimin ku në çdo etapë të kalimit të produktit (shitje), taksa e paguar dhe vlera paraprakisht e taksuar i nënshtrohej sërish taksimit në fazën tjetër, duke krijuar atë që njihet si “cascading” ose “tax-on-a-tax”. Një tipar i rëndësishëm i tatimit mbi vlerën e shtuar i cili eliminon këtë fenomen është parimi i zbritjes. Për të evituar kumulimin e tatimit dhe për të goditur vetëm një herë vlerën e mallrave dhe shërbimeve, sistemi parashikon zbritjen ose kreditimin e taksës mbi inputet, duke garantuar në këtë mënyrë neutralitetin fiskal të prodhuesit dhe një çmim të “pastër” pa ngarkesa të dyfishta nga taksimi.

Në kontekstin e territorit komunitar, fenomeni i taksimit të dyfishtë ndërkombëtar mund të përkufizohet si ngarkimi me taksë në dy ose më shumë shtete, i të njëjtit tatimpagues për të njëjtën objekt taksimi gjatë një periudhe të njëjtë³¹. Shtetet, përveç taksimit të aseteve kombëtare dhe transaksioneve ekonomike kombëtare, ngarkojnë me taksë asetet dhe transaksionet e ndodhura në shtetet e tjera për shkak të parimit të rezidencës së tatimpaguesit. Tatimi i dyfishtë ndodh edhe kur personi mendohet të jetë në të njëjtën kohe resident i dy ose me shumë shteteve. Dy elemente të rëndësishëm janë parimi i territorialitetit dhe rezidencës.

4. Tatimi mbi vlerën e shtuar apo tatim mbi shitjen me pakicë?

Një tatim konsumi, me bazë të gjërë, mund të vendoset në formën e tatimit mbi shitjen me pakicë ose sipas sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar. Në teori, të dyja format janë gjithpërfshirëse, tatim indirekt konsumi që i ngarkohen konsumatorit final dhe jo prodhuesit.

Tatimi mbi shitjet me pakicë i përjashton prodhuesit nga taksimi që në parim pasi i drejtohet vetëm procesit të shitjes me pakicë ndërsa tatimi mbi vlerën e shtuar i përjashton prodhuesit nga taksimi nëpërmjet metodës së zbritjes së taksës së inputeve. Të dy tatimet përjashtojnë eksportet nga taksimi ndërkohë që importet janë objekt taksimi. Për norma dhe mbulim të njëjtë, tatimi mbi

³¹ Vogel K., Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986).

vlerën e shtuar dhe tatimi mbi shitjet me pakicë japin të njëjtin rezultat. Tatimi mbi shitjet me pakicë (RST) është një formë tatimi kryesisht e përdorur në USA ndërsa tatimi mbi vlerën e shtuar është taksë më e përhapur dhe kryesisht në vendet e BE-së dhe OECD.

Megjithatë, të dy format dallohen nga metodologjia e ngarkimit të detyrimit, diferencë e cila sjell efekte të ndryshme në ekonomi dhe në elementët si përjashtimet e taksës, evazioni, administrimi etj.

Dallimi kryesor midis tatimit mbi vlerën e shtuar dhe RTS-së është metoda e aplikimit të normës³². Nëse tek tatimi mbi vlerën e shtuar ngarkesa e taksës ndodhte në çdo transaksion gjatë procesit të prodhimit³³ tek taksa mbi shitjet me pakicë detyrimi ngarkohet në stadin e fundit të shitjes që korrespondon me konsumatorin final³⁴. Për norma të njëjta takse, detyrimi që paguan konsumatori sipas të dy sistemeve është i njëjtë, dallimi qëndron në pasojat që derivojnë nga secili sistem taksimi. Në tabelën 1.3 është paraqitur metoda e mbledhjes së taksës sipas dy formave të tatimit.

³² Tatimi mbi Vlerën e Shtuar-ja mund të llogaritet sipas disa metodave: *addition method*, *sales-subtraction* and *credit-invoice*. *Addition method*, takson shumën e të gjithë elementëve ekonomik të prodhimit (wages, royalties, interest, profit). Kjo metodë nuk është e përhapur dhe është adoptuar vetëm një herë në Michigan.

³³ *Schenk & Oldman, supra note 7, at 35-36.*) *Sales-subtraction method*, siguron bazën e taksës duke hequr blerjet e taksueshme të të mirave dhe shërbimeve nga shitjet e taksueshme të periudhës së caktuar.

³⁴ *Schenk & Oldman, supra note 7, at 43-44.*) *Credit method* është metoda më e përdorur për mbledhjen e Tatimi mbi Vlerën e Shtuar. Kjo cilësohet si metoda me më shumë avantazhe në krahasim me dy metodat e tjera. Për shkak se kjo është metoda e përdorur nga Bashkimi Europian në këtë studim do të trajtojmë vetëm këtë metodë.

Tabela 1.3 Llogaritja e tatimit sipas tatimit mbi vlerën e shtuar

TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR (tarifa tatimore 20%)

Firma 1		TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR		Firma 2
<u>TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR</u>				
Shitjet	1000	200	3000	600
Fitimi	800		1800	
Inputet e blera	0		1000	(200)
Fitimi	200		200	
TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR neto			200	400

Tabela 1.4. Llogaritja e tatimit sipas tatimit mbi shitjen me pakicë

Taksa mbi shitjet me pakicë (RTS 20%)

Firma 1		RTS	Firma 2		RTS
Shitja					
në firma të tjera	1000	0	0		0
Shitja					
tek konsumatori final	0	0	3000		600
RTS e paguar		0			600

Nga ky shembull theksojmë sërish që RTS ngarkohet atëherë kur kemi një konsumator final ndërsa tatimi mbi vlerën e shtuar çdo herë kur ndodh një transaksion, siç shihet në tabelë, Firma 1

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

kur shet tek firma të tjera ka një RTS 0. Konstatohet gjithashtu se për normë të njëjtë prej 20% sipas të dyja formave të taksimit mbledhet e njëjta shumë, \$600. Meqënëse të dy format ngarkojnë të njëjtën shumë pse është e rëndësishme zgjedhja e njëres apo tjetres formë tatimi? Për të kuptuar se midis tyre ekzistojnë dallime të rëndësishme po analizojë tiparet e secilës.

Pavarësisht “thjeshtësisë” në dukje të RTS-së, kjo formë tatimi ka disa probleme. Duke qënë se tatimi shkon direkt te konsumatori, shitësi me pakicë duhet të përdorë një sistem të sigurtë llogaritje për qëllim tatimi, por jo gjithë shitësit mund ta bëjnë këtë. Për norma shumë të larta “self-compliance” bëhet shumë e vështirë.

Sipas RTS-së shitja tek blerësit jokonsumatorë nuk taksohet. Por dallimi se cila shitje është për konsumatorin dhe cila për blerës të tjerë jokonsumatorë është shumë komplekse për t'u evidentuar në shitjen me pakicë. Si pasojë, çdo shitje me pakicë ngarkohet me RTS, duke e shndërruar atë në një “cascading tax”. Pra ajo akumulohet gjatë “commerce chain” dhe mund të shkaktojë deformime ekonomike. Gjithashtu nëse ndodh një evazion, pra personi i shmangët detyrimit, duke fshehur faktin që është konsumatorë final, shteti pëson një humbje 100% nga detyrimi.

Është e vështirë që sistemi i RTS-së të tatojë shërbimet. Është e vështirë të bëhet ndarja se cilat shërbime blihen nga individët si persona privat apo si pjesë e aktivitetit të biznesit. Gjithashtu ka tre probleme në lidhje me taksimin e shërbimeve: 1) vështirësia në zgjedhjen e shërbimit; 2) arsyeja që taksimi i shërbimit mund të jetë e barasvlefshme me taksimin e punës; 3) taksa mbi shërbimin ka tendencën të jetë diskriminuese sepse shërbimet mund të ofrohen nga iniciator vetjak, ku një pjesë e të cilëve mund ti shmangen “zbulimit”.

Shkalla e normës, që një taksë mbi shitjet me pakicë të gjenerojë të ardhura të mjaftueshme, sjell deformime dhe është më e predispozuar për evazion nën këtë normë. Tatimi mbi vlerën e shtuar si formë taksimi nuk stimulon vertikalizimin e biznesit për shkak se detyrimi i taksës shpërndahet përgjatë gjithë procesit nga prodhimi deri te konsumi. Ndërkohë RTS-ja provokon një tendencë të tillë për shkak të efektit “cascade” dhe siç e përmenda pak më lartë ajo nuk është e përshtatshme për norma të larta taksimi. Në këto kushte, nëse normat janë të larta edhe evazoni

fiskal është i lartë.³⁵ Nga ana tjetër, tatimi mbi vlerën e shtuar si një taksë e shpërndarë në të gjithë procesin nga prodhimi deri tek konsumi ka një evazion më të ulët. Pra, tatimi mbi vlerën e shtuar mund të vendoset edhe nën norma të larta pa shkaktuar devijanca sepse tatimpaguesit do të taksohen vetëm për vlerën e shtuar.

Tatimi mbi vlerën e shtuar mund të vendoset mbi një bazë të gjërë ndërsa RTS-ja mbi një bazë të kufizuar, duke patur parasysh vështirësinë për taksimin e shërbimeve. Kjo e bën RTS-në më pak neutral në krahasim me tatimin mbi vlerën e shtuar.

Tatimi mbi vlerën e shtuar promovon vetë-vlerësimin dhe vetë-zbatimin, veçori të cilat kompesojnë kompleksitetin e auditimit. Taksapaguesi, i cili është një hallkë në zinxhirin e tregtisë, paraqet në zyrat e tatimeve (ose me e-mail) deklaratën tatimore dhe dërgon pagesën e tij në administratën tatimore. Gjithashtu bizneset mund të pretendojnë për kreditim të faturës tatimore vetëm nëse bizneset e mëparshme kanë paguar taksën në shitje.

Tatimi mbi vlerën e shtuar është lehtësisht e aplikueshme mbi importet, ndërsa RTS-ja paraqet disa vështirësi në ngarkimin e detyrimit në momentin e importimit, për rrjedhojë të mirat vendase mund të taksohen më shume se të mirat e importuara. Në sistemin e tatimi mbi vlerën e shtuar nuk ekziston një deformim i tillë.

Bazuar në argumentet e lartpërmendura, konkludojmë se pavarësisht kompleksitetit, tatimi mbi vlerën e shtuar është një mënyrë më e mirë për të taksuar konsumin në krahasim me RTS-në. Megjithatë, duhet të theksohet që edhe për tatimin mbi vlerën e shtuar duhet marrë masa, psh, për lehtësimin e procedurave të rimbursimit, shmangia e përdorimit të në normat ndryshme, kujdesi me kufijtë e përjashtimeve. Përndryshe, tatimi mbi vlerën e shtuar mund të humbasë efikasitetin dhe neutralitetin.

³⁵ Tatimi mbi shitjet me pakicë mendohet se funksionon mirë midis normave 5-10%, mbi këtë nivel norme kjo formë sjell problem dhe komplikacione në funksionim. Shih Economic Report 2003, 186; Valadao P.A.M., Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S, 23.

KAPITULLI IV

HARMONIZIMI I TATIMIT MBI VLERËN E SHTUAR NË SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT NË BASHKIMIN EUROPIAN DHE INSTRUMENTAT LEGJISLATIVË

1. Hyrje. 2. Harmonizimi i legjislacionit në Bashkimin European. 2.1. Harmonizim fiskal apo konkurrencë tatimore. 3. Harmonizimi i Tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin European. 3.1. Rëndësia e Direktivës së parë dhe të dytë në procesin e harmonizimit. 3.2. Direktiva e 6-shtë dhe rimodelimi i saj. 4. Gjykata Europiane e Drejtësisë dhe roli në procesin e harmonizimit. 5. Problematikat e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin European. 6. Krijimi i një praktike më të mirë të tatimit mbi vlerën e shtuar. 7. Definicioni i personave të tatueshëm. 7.1. Elementë ndërkushtetorë. 8. Argumentat e jurisprudencës, praktika gjyqësore. 9. Paketa ligjore. 10. Unanimiteti dhe fleksibiliteti. 11. Krijimi i një praktike më të mirë të tatimit mbi vlerën e shtuar.

1. Hyrje.

Ideja europiane kërkon që midis shteteve anëtare të arrihen marrëveshje mbi disa parime që rregullojnë ndërveprimin e sistemeve tatimore dhe për rrjedhje një shkallë të caktuar harmonizim. Ky proces harmonizimi i legjislacionit tatimor europian është arritur nëpërmjet instrumenteve ligjorë, kryesisht nëpërmjet direktivave, të cilat kërkojnë që të inkorporohen legjislacionin e brendshëm të çdo shteti. Ky proces është më shumë i lidhur me tatimet indirekte (tatimi mbi vlerën e shtuar).

Harmonizimi i tatimeve direkte me anë të direktivave ka mbetur në hapat e parë, kjo për shkak të parakushtit të kërkuar për harmonizim, kërkesa për unanimitet dhe në veçanti për faktin se parimi i subsidiaritetit është ngushtësisht i lidhur me fushën e tatimeve direkte. Për më tepër, tatimi veçanërisht ai direkt, shihet nga shtetet si pjesë e sovranitetit të tyre dhe si e tillë mbrohet me fanatizëm. Nuk është e thjeshtë të arrihet konvergjenca e një ndër sistemeve më të rëndësishme të gjenerimit të të ardhurave, kjo evodentohet nga jetëgjatësia e kësaj përpjekjeje, e cila vazhdon akoma edhe në ditët e sotme. Nga 1967, vit në të cilin adoptohet direktiva e parë për harmonizimin e legjislacionit (tatimi mbi vlerën e shtuar), janë fuqizuar dhe shfuqizuar një sërë direktivash të cilat në themel kishin harmonizimin e Tatimi mbi vlerën e shtuar. Përmbajtja e direktivave dhe arritjet e gjithsecilës do të trajtohen në këtë kapitull me qëllim evidentimin e procesit të gjatë dhe të vështirë të harmonizimit të tatimi mbi vlerën e shtuar.

Një çështje e rëndësishme për t'u përmendur dhe që do të trajtohet në vazhdim është roli i Gjykatës Europiane të Drejtësisë në harmonizimin e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar. Nëpërmjet vendimeve të saj ajo është bërë një forcë e fuqishme, ndoshta më e rëndësishmja në arritjen e shkallës së kërkuar të harmonizimit.

2. Harmonizimi i legjislacionit në Bashkimin European.

Funksionimi i tregut të brendshëm europian do të ishte i pamundur pa harmonizimin fiskal. Objektivi kryesor i procesit të harmonizimit është ndalimi i konkurrencës së pandershme dhe alokimi i drejtë dhe i barabartë i burimeve financiare midis shteteve anëtare. Qëllimi nuk është të arrihet një sistem uniform taksimi për shtetet anëtare por arritja e një niveli minimal harmonizimi të sistemit kombëtar të taksës në mënyrë që të ndalohet konkurrenca e dëmshme fiskale midis shteteve. Kalimi nga bashkimi doganor në atë monetar dhe ekonomik i shteteve anëtare implikoi përveç katër lirive themelore³⁶ dhe integrimin dhe harmonizimin e politikave ekonomike kombëtare. Integrimi ekonomik solli një bashkëveprim të sistemeve tatimore të shteteve anëtare, si pasojë e zgjerimit të kufijve të lëvizjes së të mirave dhe inputeve.

Në këtë kontekst diferencat e mëdha midis sistemeve nacionale të taksave (sidomos të taksave indirekte) gjenerojnë deformime në procesin e konkurrencës. Kjo është arsyeja pse bashkërendimi midis shteteve anëtare nuk ishte i mjaftueshëm për të siguruar funksionimin e tregut të brendshëm europian. Për rrjedhojë harmonizimi i legjislacionit tatimor dhe sigurimi i sistemit për bashkëpunim midis autoriteteve kombëtare të tatimit ka qenë dhe mbetet një nevojë. Harmonizimi fiskal nuk kërkon përfshirjen perfekte të gjithë sistemit tatimor, por një konvergjencë midis sistemeve nacionale, pasi duhet të theksojmë se kërkesa për një sistem uniform taksimi nuk ka baza ligjore dhe bie ndesh me parimin e subsidiaritetit. Gjithashtu, duke marrë parasysh që shtetet anëtare kanë karakteristika të veçanta ekonomike dhe demografike, përpjekjet për një sistem uniform nuk kanë arsyetim ekonomik.

³⁶ Liria e lëvizjes së mallrave, kapitalit, punës dhe shërbimit. Shih Zajmi I. , Tregu i Përbashkët European, Tiranë, 2010 p.116.

Të njëjtën pikëpamje kanë aprovuar autorët e Neumark Report, të cilët mbronin idenë që shtetet duhet të mbajnë rregullat kombëtare, të cilat nuk rrezikojnë objektivin e Komunitetit. Niveli më i lartë i harmonizimit kërkohet në fushën e tatimeve indirekte, pasi diferencat në tatimet indirekte përcaktojnë çmime të ndryshme për konsumatorët.

Në këtë kapitull do të analizojmë mjetet dhe instrumentet politike, të cilët mbështesin procesin e harmonizimit, çfarë kanë parashikuar secila prej tyre dhe cili ka qënë rezultati përfundimtar. Praktika tregon që instrumentet më të përdorur në fushën e tatimeve janë direktivat, kjo për shkak të lirisë së veprimit që këto instrumente parashikojnë për shtete që i aprovojnë, si dhe qëndrimit proteksionist që mbajë në përgjithësi shtetet anëtare kur flitet për legjislacionin tatimor. Dy pengesat kryesore të harmonizimit fiskal janë: marrja e vendimeve me unanimitet dhe mungesa e konsensusit.

2.1. Harmonizim fiskal apo konkurrencë tatimore.

Koncepti i konkurrencës tatimore është përcaktuar nga literature si aktiviteti i pavaruar i qeverive të cilat angazhohen në konkurrencën e ashpër nëpërmjet reduktimit të normave të taksës dhe niveleve të shpenzimeve publike. Mjaft autorë theksojnë efektin negativ të fenomenit të konkurrencës në paksimin e shpenzimeve publike dhe kontributin në krijimin e inefficencës. Në këtë mënyrë ata kanë theksuar që asnjë shtet i cili angazhohet në procesin e konkurrencës nuk do të fitojë avantazhe konkurruese nëpërmjet këtij procesi (Wilson, 1999: 269).

Ka gjithashtu opinione të tjera, mbi bazën e të cilave harmonizimi fiskal bazuar në idenë e centralizimit krijon gjithashtu efekte negative duke penguar krijimin e sistemeve tatimore të ulta të cilat janë mjaft të favorshme për konsumatorët (Eusepi, Schneider, 2004: 49). Bazuar në opinionet e të dy autorëve, të dy pikëpamjet, respektivisht konkurrenca tatimore dhe harmonizimi fiskal, bazohen në orientime të ndryshme ideologjike. Aspektet pozitive dhe negative të harmonizimit fiskal dhe konkurrencës tatimore reflektohen më së miri në shembullin hipotetik të mëposhtëm të dy shteteve të quajtura A dhe B. Fillimisht po trajtojmë efektet e harmonizimit midis dy shteteve, ku niveli i taksës në shtetin B është superior dhe harmonizimi kërkon rritjen e taksës në shtetin A.

Në kontekstin e harmonizimit fiskal konsumatorët e shtetit B, të cilët blinin produkte nga shteti A, do të duhet të përballojnë një çmim më të lartë dhe kërkesa për të mira të prodhuara në shtetin B do të rritet, për rrjedhojë prodhimi do të rritet duke shkaktuar një ulje të çmimit. Shteti B do të përfitojë rritje të të ardhurave nga taksat për shkak të rritjes së prodhimit, ndërsa konsumatorët e shtetit A do të paguajnë çmime më të larta si pasojë e rritjes së taksës dhe ndërkohë shteti do të fitojë të ardhura më të larta si pasojë e rritjes së taksës.

Shembulli i dytë ilustron efektin e konkurrencës tatimore midis dy shteteve, ku shteti A ulë taksën e aplikueshme për të mirat dhe shërbimet për të konkuruar prodhimet e shtetit B. Duke marrë në konsideratë këto veprime shteti B do të ndërmarr uljen e taksës duke sjellë këto efekte: përfitim për konsumatorët e shtetit B për shkak të uljes së çmimit, konsumatorët e shtetit A gjithashtu do të paguajnë një çmim të reduktuar, shtetet e të dy vendeve janë duke u përballur me uljen e të ardhurave, prodhuesit e shteti B do të përfitojnë nga rritja e prodhimit për shkak të rritjes së kërkesës, eksportet e shtetit A do të ulen.

Në konkluzion mund të them që efektet e harmonizimit dhe konkurrencës janë gjithashtu positive dhe negative në varësi të këndvështrimit. Harmonizimi fiskal është efektiv nga pikpamja e shtetit, pasi ndalon konkurrencën e dëmshme midis tyre dhe nga ana tjerër konsumatorët përfitojnë nga çmimet e ulura nën kushtet e konkurrencës tatimore.

3. Harmonizimi i tatimit mbi vlerën e shtuar .

Tatimi mbi vlerën e shtuar siç është përmendur dhe më parë përfaqëson një tatim të ngarkuar në çdo stad të prodhimit dhe shpërndarjes ku rezulton një vlerë e shtuar. Ajo është një taksë në proporcion me çmimin e të mirës dhe shërbimit dhe është e vetmja taksë e qarkullimit e aplikuar në Bashkimin Europian. Në kohën e themelimit të Komunitetit Europian, gjashtë shtetet anëtare përdornin forma të ndryshme të tatimit indirekt. Krijimi i një sistemi takse indirekte transparente dhe neutral brenda Komunitetit ishte nevojë.

3.1. Rëndësia e Direktivës së parë dhe të dytë në proçesin e harmonizimit.

Përpjekja e parë legislative për harmonizimin e legjislacionin në Bashkimin Europian daton më 11 prill 1967 me adoptimin e Direktivës së parë dhe të dytë. Këshilli i Komitetit Ekonomik Europian në përputhje me objektivin kryesor të Traktatit³⁷, propozoi në nenin 1 të direktivës së parë, zëvendësimin nga çdo shtet anëtar të sistemit të taksës së qarkullimit me sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar të përbashkët deri më 1 janar të 1970.

Parimi i sistemit të përbashkët të tatimit mbi vlerën e shtuar parashikonte, aplikimin e një takes të përgjithshme konsumi, proporcionale me çmimin e të mirave dhe shërbimeve, pavarësisht numrit të transaksioneve gjatë procesit të prodhimit dhe shpërndarjes. Qëllimi i kësaj direktive ishte adoptimi nga shtetet anëtare i metodës credit-invoice për llogaritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe shfuqizimin e taksave kumulative shumë-fazëshe. Në kontekstin e harmonizimit kjo direktivë përmban vetëm adoptimin e sistemit të përbashkët të tatimit mbi vlerën e shtuar për të gjitha shtetet.

Direktiva e dytë parashikonte në mënyrë të detajuar rregullat e para mbi implementimin e tatimi mbi vlerën e shtuar të përbashkët. Nëpërmjet kësaj direktive u hodhën hapat e parë drejt harmonizimit të legjislacioneve dhe direktiva e parë do të ishte realitet. Në të ishin të përcaktuar termat kryesorë operativ si “subjekti i tatimit mbi vlerën e shtuar”, “oferta e të mirave”, “oferta e shërbimeve”, “importi i të miarve”, “person i taksueshëm”, “vendi i ofrimit të të mirave dhe shërbimeve”, “norma standarte”. Sipas direktivës tatimi mbi vlerën e shtuar duhet të aplikohet mbi “ofrimin e të mirave dhe shërbimeve brenda territorit të shtetit nga një person i taksueshëm” dhe mbi “importimin e të mirave”. Person i taksueshëm është quajtur çdo person i cili në mënyrë të pavarur dhe të zakonshme angazhohet në transaksione që përfshijnë aktivitetin prodhues, tregtar ose persona që ofrojnë shërbime.

Vendi i ofrimit do të konsiderohet vendi në të cilin ndodhet e mira në momentin e dërgimit ose transportimit tek marrësi. Momenti i ngarkimit të detyrimit do të ishte atëherë kur malli është dorëzuar tek blerësi, ose në rastet kur oferta përfshin pagesën përpara dorëzimit të mallit, momenti i ngarkesës së detyrimit do të jetë moment i faturimit. Ofrimi i shërbimeve, nënkupton çdo

³⁷ First Vat Directive of April 11, 1967.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

transaksion që nuk përfshihet në kategorinë e të mirave, por direktiva gjithashtu ka parashikuar se kush shërbime do të jenë objekt taksimi.

Si rregull, vendi i ofrimit të shërbimit do të jetë vendi ku shërbimi është ofruar, e drejta është transferuar ose vendi ku objekti i dhenë me qira përdoret. Importi i të mirave nënkupton hyrjen e të mirave në territorin e shtetit. Për importet ngarkesa e detyrimit do të ndodh në momentin e hyrjes së të mirës. Norma standarde e Tatimi mbi vlerën e shtuar do të caktohet nga çdo shtet anëtar, si përqindje ndaj bazës së vlerësimit e cila duhet të jetë e njëjtë për të mirat dhe shërbimet.

Direktiva parashikonte se, për një kategori të caktuar të mirash apo shërbimesh shtetet mund të aplikojnë norma më të larta ose më të ulëta. Norma e aplikueshme për importet e të mirave do të jetë ajo normë që është aplikuar në territorin e atij shteti për të mira të ngjashme. Direktiva parashikonte gjithashtu dhe përjashtimet nga tatimi mbi vlerën e shtuar, sipas kushteve të përcaktuara nga secili shtet anëtar, për ofertat e të mirave të dërguara apo të transportuara jashtë territorit të shtetit, pra e thënë ndryshe eksportet. Neni 11 parashikon parimin e zbritjes, ku personat e taksueshëm do të kreditohen për blerjet e inputeve të tyre në përputhje me faturën e ngarkuar.

Neni 12 lidhet me detyrimin që çdo person i taksueshëm duhet të mbajë në mënyrë të detajuar llogaritjet që të lejojnë aplikimin e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe inspektimin nga autoritetet tatimore. Në këtë kontekst personat e taksueshëm duhet të lëshojnë një faturë për të mirat dhe shërbimet e ofruar tek persona të tjerë të taksueshëm dhe kanë detyrimin që çdo muaj të depozitojnë një deklaratë e cila të përmbajë çdo transaksion të atij muaji dhe të gjitha informacionet e kërkuara për të llogaritur taksën dhe zbritjet.

3.2. Direktiva e gjashtë dhe rimodelimi i saj.

Në miratimin e direktivës u morën parasysh këto fakte: Vendimi i 21 prillit 1970 për zëvendësimin e kontributeve nga shtetet anëtare me burimet vetjake të Komunitetit, parashikonte që buxheti i Komunitetit duhet të financohet tërësisht nga burimet e veta, ku pjesë e rëndësishme e këtyre burimeve do të ishin të ardhurat nga tatimi mbi vlerën e shtuar.

Duheshin marrë masa për shfuqizimin e taksimit mbi importet dhe eksportet për tregtinë midis shteteve anëtare, pra midis tyre nuk do të flitej më për import apo eksport.

Ishte e nevojshme që konceptet për personin e taksueshëm dhe transaksionin e taksueshëm të qartësoheshin për të shmangur diskriminimet me natyrë tatimore.

Në këtë kontekst direktiva e 6 zgjeron rrethin e personave të taksueshëm duke përfshirë në të gjithë aktivitetet e prodhuesve, tregtarëve, dhe ofruesit e shërbimeve duke përfshirë aktivitetet bujqësore, minerare dhe profesionet.

Gjithashtu u përfshin në aktivitetin ekonomik dhe përdorimi i pasurive të prekshme ose të paprekshme për qëllimin e gjenerimit të të ardhurave. Nga kjo kategori do të përjashtohen të punësuarit të cilët veprojnë dhe punojnë për llogari të punëdhënësit sipas një kontrate pune. Pra direktiva e gjashtë zgjeroi gamën e aktiviteteve ekonomike si dhe subjektet që mbajnë statusin e personit të taksueshëm.

Gjithashtu përcaktimi i vendit të transaksionit të taksueshëm, ka qënë objekt konflikti për juridiksionin midis shteteve anëtare. Baza e tatueshme duhet të harmonizohet dhe norma e aplikuar duhet të jetë në atë masë që të lejojë zbritjen e taksës së aplikuar në statet e mëparshme.

Një listë e përbashkët e përjashtimeve nga tatimi mbi vlerën e shtuar duhet të hartohet në mënyrë që burimet e Komunitetit të mblidhenin në mënyrë uniforme në të gjitha shtetet anëtare. Rregullat e procesit të zbritjes duhet të harmonizohen dhe kalkulimi i tyre duhet të jetë i njëjtë për të gjitha shtetet. Duhet të specifikohet se cilët persona janë të detyruar të paguajnë taksën, veçanërisht për shërbimet e ofruara nga persona të vendosur në një shtet tjetër.

Mbështetur nga sa më sipër, shtetet anëtare duhet të modifikojnë sistemin aktual të tatimit mbi vlerën e shtuar, nëpërmjet adaptimit të rregullave, ligjeve dhe masa administrative deri më 1978.

Në kontekstin e qytetarëve europiane, legjislacioni komunitar duhet të jetë i qartë dhe i mundur për to, në mënyrë që të kenë mundësin dhe shansin të njohin dhe përdorin të drejtat e tyre. Ky qëllim nuk mund të arrihet nëse, pas shfuqizimesh të njëpasnjëshme, një pjesë e madhe e rregullave mbeten të shpërndara. Në mënyrë që të identifikohen rregullat në fuqi, është e nevojshme që jo vetëm të merren parasysh aktet origjinale, por dhe të kërkojnë midis masave që e kanë shfuqizuar këtë akt më vonë.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Në të njëjtën kohë, në kuadrin e qartësisë, racionalitetit, dhe thjeshtësisë, është e nevojshme të sjellësh direktivën më pranë dhe konform parimeve të Parlamentit European, Këshillit apo Komisionit me qëllim krijimin e një legjislacioni me cilësi të lartë. Bazuar nga sa u përmendën më lartë, Komisioni vendosi të rimodelojë Direktivën e Gjashtë.

Direktiva e gjashtë, e cila përcaktoi rregullat e sistemit të përbashkët të tatimit mbi vlerën e shtuar, u pasua me një sërë shfuqizimesh, ku pjesa më e madhe erdhi si pasojë e themelimit të tregut të brendshëm dhe shfuqizimin e barrierave fiskale midis shteteve anëtare. Regjimi tranzicional për taksimin e tregtisë midis shteteve anëtare u prezantua më 1991. Pritej që ky regjim shumë shpejt të zëvendësohej nga një sistem definitive në bazë të së cilit oferta e të mirave dhe shërbimeve do të taksoheshin sipas parimit të origjinës.

Për rrjedhojë, mjaft nga masat e nxjerra, të cilat derivonin nga situata e përkohshme u implementuan, duke zënë vendin e rregullave të mëparshme. Në mënyrë që të sigurohej një pamje më e qartë e legjislacionit në këtë fushë, ishte esenciale që të eliminoheshin masat që nuk aplikohen më dhe të përshtatej strukturuar në përputhje me rrethanat.

Për të bërë një ndryshim të tillë, duke lënë dhe një pjesë të direktivës të paprekur, Komisioni vendosi të përdorë teknikën e rimodelimit. Në mënyrë që të arrihej një cilësi e lartë, u bënë një sërë ndryshimesh, jo substanciale³⁸, të cilat ndryshuan formatin e 53 neneve ekzistues në 402 nene të rinj. Komisioni bëri propozimin më 2004 për rimodelimin e legjislacionit ekzistues i cili u aprovua pas diskutimesh të gjata më 28 nëntor 2006 dhe hyri në fuqi më 1 janar 2007. Në preambulën e direktivës së re citohej: Direktiva e gjashtë është ndryshuar në shumë raste. Për aq kohë sa janë bërë mjaft ndryshime është e nevojshme për arsye qartësie dhe racionalizmi që direktiva të rimodelohet”.

Që në momentin kur direktiva e gjashtë hyri në fuqi më 1 janar 1978 janë bërë më shumë se 90 ndryshime, ku ai i fundit është bërë nën direktivën e 2006/98, e cila është adaptuar 1 muaj përpara adaptimit të direktivës së re, e për rrjedhojë nuk pati asnjë efekt.

³⁸ Pjesa më e madhe e ndryshimeve janë vetëm korrigjime në gabimet gramatike, shqiptimit ose ristrukturim të tekstit, rinumërim i neneve, ripozicionim i paragrafëve.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

*Çfarë përmban direktiva e rimodeluar*³⁹? Sistemi i përbashkët i tatimit mbi vlerën e shtuar u themelua nëpërmjet direktivës së parë ndërsa rregullat e detajuara mbi aplikimin e tatimit mbi vlerën e shtuar janë vendosur nga direktiva e 6-shtë. Këto dy akte janë të lidhur ngushtësisht me njëri-tjetrin dhe ishte e nevojshme që të përfshiheshin në rimodelim.

Krijimi i një instrumenti të vetëm jep një pamje më të mirë të legjislacionit të tatimit mbi vlerën e shtuar. Neni 1 dhe 2 i direktivës së parë u përfshinë në nenin 1 të direktivës së rimodeluar, ndërsa neni 3, 4 dhe 6 nuk u përdorën dhe nuk u përfshinë në direktivën e re. Direktiva e rimodeluar përmban nene të cilat kanë qënë pjesë e direktivave të tjera të tatimit mbi vlerën e shtuar psh neni 14(1)(d) i direktivës së 6-ë u bë neni 140(b) i direktivës së rimodeluar.

Kur shtete të reja bëhen pjesë e Komunitetit duhet t'i përmbahen dhe të zbatojnë *community acquis*, përfshirë këtu dhe direktivën e 6-të. Megjithatë, në disa raste, ato kanë hequr dorë nga disa nene. Për arsye qartësie dhe lehtësie në kuptim, u pa e rëndësishme që këto shfuqizime të përfshiheshin në direktivën e re.

Një pjesë e mirë e neneve janë fshirë, sepse ato janë bërë me kalimin e kohës të pa përdorshme ose sepse është ezauruar, pra e ka realizuar qëllimin për të cilin u krijua, psh neni 3 I direktivës së parë parashikonte dhe kërkonte që Këshilli të adaptonte rregulla të detajuara për sistemin e përbashkët të tatimit mbi vlerën e shtuar. Duke qënë se kjo dispozitë u realizua nëpërmjet direktivës së dytë e më pas nga direktiva e 6-ë nuk ishte më e nevojshme që të përfshihej në dispozitat e direktivës së rimodeluar.

Mjaft gjëra kanë ndryshuar për mirë në direktivën e re. Një ndër ndryshimet bazike është përdorimi i shkurtimit “VAT” (tatimi mbi vlerën e shtuar) në vend të “Value added tax”, ose referimi ndaj shteteve anëtare në mënyrë të thjeshtë, psh direktiva e 6 i referohej shteteve anëtare me emra zyrtar të plotë “Republika e Francës” apo “Mbretëria e Bashkuar e Britanisë së Madhe” ndërsa direktiva e re i referohet me emra të përditshëm, Franca, Mbretëria e Bashkuar etj. Këto ndryshime të thjeshta gjuhësore kanë kontribuar në një dispozitë më të lexueshme dhe me më pak fjalë. Direktiva e 6-të përmbante dispozita, të cilat lidheshin me tatimin mbi vlerën e shtuar por thelbi lidhej me sistemin e burimeve të veta. Mqs akti i ri duhej të ishte i qartë dhe konsistent ishte e

³⁹ Sixth Council Directive 77/388 / EEC of 17 May 1977 regarding harmonization of the laws of the Member States relating to taxes turnover taxes - Common system of value added tax: uniform. OJ L 145, 13.6.1977, p. 1-40.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
rëndësishme që në të të përfshiheshin vetëm dispozitat që lidheshin direkt me tatimin mbi vlerën e shtuar.

Për aq kohë sa dispozitat për të ardhurat nga tatimi mbi vlerën e shtuar, në tërësi, janë të mbuluara nga Rregullorja e Burimeve të Veta⁴⁰, nuk u përfshinë në direktivë e re.

4. Gjykata Europiane e Drejtësisë dhe roli në procesin e harmonizimit.

Themelimi i tregut të përbashkët kërkon arritjen e marrëveshjeve mbi parime kryesore që konsistojnë në ndërveprimin e sistemeve tatimore të shteteve anëtare dhe për rrjedhojë një masë të caktuar harmonizimi. Një masë e tillë harmonizimi është arritur nëpërmjet direktivave, të cilat kërkojnë të inkorporohen në legjislacionin e brendshëm të çdo shteti anëtar. Më së shumti ky proces i referohet tatimit indirekt, pasi për tatimet direkte hezitimi dhe rezistenca e shteteve është më e lartë.

Një rol të rëndësishëm në procesin e harmonizimit ka luajtur dhe vazhdon të luajë Gjykata Europiane e Drejtësisë. Ajo ka fuqinë që të garantojë që legjislacioni europian është aplikuar në përputhje me traktatin e themelimit dhe dispozitat e institucioneve të Komunitetit Europian.

Tatimi mbi vlerën e shtuar, është taksa që gjeneron më shumë të ardhura dhe taksa më e harmonizuar midis shteteve anëtare. Dispozita më e rëndësishme në këtë kuadër mbetet direktiva e 6-të e tatimit mbi vlerën e shtuar e cila i detyronte shtetet drejt harmonizimit të strukturave të tyre ligjore dhe administrative.

Në analogji dhe vendimet e gjykatës lidhur me këtë direktivë janë esenciale. GJED-ja ka interpretuar në shumë raste direktivën dhe kryesisht në çështjet që lidhen me të drejtën për zbritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar duke rikonfirmuar parimet themelore të sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar të cilat shtete anëtare duhet ti respektojnë. GJED-ja⁴¹ rregullon rastet që u referohen asaj në dy mënyra. Në rastin e parë ajo shqyrton çështje dhe vendosë nëse shtetet anëtare kanë dështuar në

⁴⁰ Council Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 of 29 May 1989 on the definitive uniform arrangements for the collection of own resources accruing from value added tax (OJ L 155, 7.6.1989, p. 9).

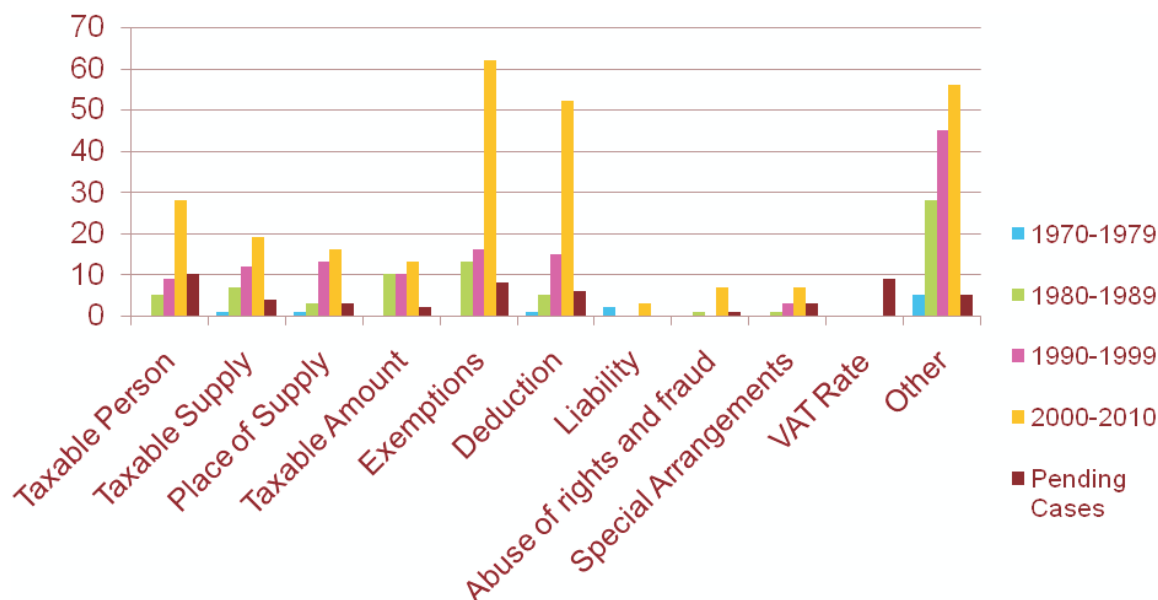
⁴¹ Gjykata Europiane e Drejtësisë.

përmbushjen e obligimeve të traktatit. Keto veprime në të shumtën e rasteve vijnë me iniciativë të Komisionit European por dhe me kërkesë të secilit shteteve anëtare.

Procedura mund të nis dhe me kërkesë të komisionit bazuar nga ankesat e palëve të interesuara. Në rastin e dytë, GJED-ja shqyrton çështje që u janë referuar asaj nga gjykatat kombëtare, të cilat kërkojnë një interpretim të legjislacionit europian. Vendimet e gjykatës për çështjet që i janë referuar asaj bëhen të detyrueshme për të gjithë shtetet anëtare.

Gjatë 40 viteve të fundit GjED-es i janë referuar për shqyrtim mbi 449 çështje që lidhen me tatimin mbi vlerën e shtuar. Figura 2 tregon numrin e vendimeve të GJED-es dhe rastet e lëna pezull për aspektet kryesore të tatimit mbi vlerën e shtuar nga 1970 deri në 2010.

Figura 2. Vendimet e GJED-ës për tatimin mbi vlerën e shtuar për periudhën 1970-2010



Nga tabela evidentohet se çështjet më të shqyrtuara nga gjykata lidhen me një nga problemet më rëndësishme të sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar, përjashtimet dhe kryesisht në periudhën midis regjimit tranzitor dhe përpjekjeve për të vendosur sistemin definitive të tatimit mbi vlerën e

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

shtuar. Nga kjo tabele kuptohen dhe se cilat janë aspektet më problematike të sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin Europian, pikërisht ato për të cilat është lenë një shkallë e lartë. Praktika e gjykatës ka patur një rëndësi domethënëse në harmonizimin e interpretimeve të rregullave të tatimi mbi vlerën e shtuar për Bashkimin Europian.

Megjithatë, diferencat në legjislacionet kombëtare dhe numri i madh i çështjeve të referuara gjykatës tregojnë që sistemi nuk është aq eficient dhe dështon në ofrimin e sigurisë.

5. Problematikat e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin Europian.

Pavarësisht angazhimit të Komisionit Europian dhe progresit domethënës të arritur që nga prezantimi i sistemit të përkohshëm të tatimit mbi vlerën e shtuar është e qartë se niveli i harmonizimit që shihej si fundamental për themelimin e tregut të brendshëm, nuk është arritur ende. Edhe atëherë kur harmonizimi ka ndodhur, shtetet anëtare kanë patur një fushë të gjërë fleksibiliteti dhe diferencimi si në nivel mikro dhe makro. Makro-fleksibiliteti mund të dëshmohej nga përfshirja në direktivat e tatimit mbi vlerën e shtuar e përjashtimeve të përgjithshme si dhe në disa hapsira të sistemit një shkallë e lartë gjykimi mbi implementimin e dispozitave, ndërsa mikro-fleksibiliteti është evidentuar në numrin e madh të derogimeve nga ana e shteteve anëtare mbi dispozitat e direktivave. Ashtu siç do të trajtohet më poshtë, mungesa e harmonizimit në elementet që ndikojnë në themelimin dhe funksionimin e tregut të brendshëm, së bashku me nivelet e ndryshme të diferencimeve kanë shkaktuar pasoja të rënda për tatimin mbi vlerën e shtuar e Komunitetit⁴².

Argumentat që mbështesin një qëndrim të tillë mbi harmonizimin kanë një natyrë tripalëshe – analiza historike, praktike dhe jurisprudencës tregojnë që tatimi mbi vlerën e shtuar Europiane nuk përputhet me kushtet e tregut të brendshëm. Analiza historike demonstron që legjislacioni për tatimi mbi vlerën e shtuar ka dështuar në arritjen e një niveli minimal harmonizimi sidomos për ato element që janë parakusht për themelimin e tregut të vetëm europian. Nga një perspektivë praktike, legjislacioni ekzistues shkakton rritjen e problemeve serioze, se fundi nga analiza e jurisprudences

⁴² De Búrca G., "Differentiation within the Core: The Case of the Common Market", in De Búrca G., and Scott J., (eds.), *Constitutional Change in the EU – From Uniformity to Flexibility?* (Oxford: Hart Publishing, 2000), 133–171, at 142 et seq.

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

se Gjykatës Europiane të Drejtësisë vërteton që këto probleme nuk mund kapërcehen vetëm nëpërmjet interpretimeve të gjykatës, si një burim sekondar legjislacioni.

Propozimi i vitit 1987 përmbante tre ndryshime të mëdha në sistemin europian të tatimit mbi vlerën e shtuar: shfuqizimin për tregtinë intrakomunitare të taksës së eksportit dhe taksës mbi importet; prezantimin e “VAT clearing mekanizëm” për të siguruar një alokim të drejtë të burimeve; dhe përafrimin e normave të tatimit mbi vlerën e shtuar. Këto tre ndryshime ishin të ndërlidhura dhe të ndërvarura midis tyre. Komisioni argumentonte se aprovimi i këtij propozimi ishte thelbësor për kompletimin e tregut të vetëm europian dhe për atë kohë sa ky propozim nuk u aprovua, shërben si një dhënë për të provuar që tregu i brendshëm, përse i përket tatimit mbi vlerën e shtuar nuk është themeluar ndonjëherë⁴³.

Ashtu siç ndodhi, propozimi i 1987 për tatimin mbi vlerën e shtuar nuk u aprovua dhe për rrjedhojë dhe niveli i parashikuar i harmonizimit nuk u realizua. Në vend të saj u aprovua sistemi tranzicional i tatimit mbi vlerën e shtuar. Ndryshimi kryesor që parashikonnte ky sistem i ri ishte heqja e kontroleve fiskale në kufijt e brendshëm nga 1 janari 1993⁴⁴.

Kjo solli dhe adaptimin e një procedure të re administrative: heqja e barrierave fizike dhe kontolli i dokumenteve në importim kërkonte krijimin e Sistemit të Këmbimit të Informacionit për tatimi mbi vlerën e shtuar (VAT Information Exchange System, “VIES”)⁴⁵ në mënyrë që të luftohej mashtrimi i mundshëm. Sistemi tranzitor i tatimit mbi vlerën e shtuar u programua për një periudhë 4 vjeçare që do të shoqëronte eliminimin e kufijve fiskal në 1 janar 1993.

Pas kësaj periudhe Komisioni do të hartonte një propozim të ri i cili do të përmbante implementimin e sistemit përfundimtar të tatimit mbi vlerën e shtuar nga 1997. Komisioni nuk arriti të përmbushte planin në periudhën e caktuar, pasi u përball me probleme implementimi si në 1987. Në vitin 2000 Komisioni prezantoi një strategji të re me qëllim kapërcimin e problematikave të sistemit tranzit të tatimit mbi vlerën e shtuar. Kjo strategji ishte e mbështetur në katër objektiva themelore: thjeshtimi i rregullave ekzistuese të tatimit mbi vlerën e shtuar; modernizimi; aplikimi uniform i rregullave; dhe bashkëpunim i fortë administrative.

⁴³Shiko De la Feria, R., *VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonization*; 2009, p.24.

⁴⁴ Consil Directive 90/680/EEC of 16 December 1991 e njohur si “Direktiva e heqjes së kufijve fiskal” .

⁴⁵ Consil Regulation 218/92/EEC of 27 January 1992.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

Kjo qasje e re ka provuar sukses dhe ka orientuar drejt aprovimit të instrumentave të ndryshëm legjislativ. Megjithatë braktisja e shumë objektivave është shoqëruar me kosto të lartë.

Sistemi europian i tatimit mbi vlerën e shtuar është parë si kompleks inefficent dhe i prekshëm nga mashtrimet. Pavarësisht masave të marra për përmirësimin e sistemit (psh legjislacioni i ri mbi bashkëpunimin administrative ose paketa e tatimit mbi vlerën e shtuar) pjesa më e madhe e sistemit mbetet një shqetësim serioz. Është pranuar që sistemi tranzitor kishte shumë problematika, ishte i komplikuar, i ndjeshëm ndaj mashtrimit (problemi i njohur si “carousel fraud”)⁴⁶.

Gjithashtu, sistemi shkaktonte vështirësi në administratat nacionale dhe tek tregtarët. Ajo i pengonte shtetet anëtare në përmbushjen e potencialit të të ardhurave dhe për rrjedhojë ndikonte dhe në të ardhurat e Komunitetit.⁴⁷ Në këto kushte rritja e kostove administrative ndikonte në uljen e efikasitetit ekonomik⁴⁸. Në disa raste shkaktonte dhe deformim në konkurrencën brenda komunitetit, duke u paraqitur si një shtrembërim për tregtinë intrakomunitare.

Meqenëse është e pamundur të analizosh të gjithë hapsirat ku legjislacioni i tatimit mbi vlerën e shtuar ka vështirësi dhe probleme në këtë paragraf do të përfshijë në diskutim më të rëndësishmet: konvergjenca e normave të interesit, zbritja e tatimit mbi vlerën e shtuar së inputeve, përjashtimet, personat e taksueshëm, çështja e ndërkushtetutshmërisë, derogimet⁴⁹ etj.

Direktiva e tatimit mbi vlerën e shtuar parashikon që norma standarte duhet të jetë midis 15% dhe 25%. Çdo shtet anëtar mund të zgjedhi normën standarde si dhe norma të ulura jo më pak

⁴⁶ COM(2000) 348 final, 7 june 2000, n. 29 ,at paragraph 10.

⁴⁷ Instrumenti kryesor legjislativ për këtë aspekt është Vendimi i Këshillit 2007/436/EC. Megjithatë, duhet theksuar që sistemi nuk është aq i thjeshtë sa parimet themelore shfaqin. Rregullat që lidhen me kalkulimin nga shtetet anëtare të bazës së tyre të burimeve të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar, janë komplekse. Rregullat e përgjithshme mund të evidentohen në Rregulloren No. 1553/89 e 29 Maj 1989 mbi dipozitat uniforme për mbledhjen e burimeve që rrjedhin nga Tatimi mbi Vlerën e Shtuar, e shfuqizuar me Rregulloren Nr. 807/2003 e 14 Prill 2003.

⁴⁸ OECD ka realizuar një studim krahasues midis shteteve mbi nivelin e efikasitetit të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar, i përcaktuar si pjesë e të ardhurave nga Tatimi mbi Vlerën e Shtuar mbi konsumin, i ndarë nga norma standarte. Megjithatë studimi nuk nënkupton efikasitetin e sistemit të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar si i tërë, por i referohet efikasitetit të sistemeve individuale të Tatimi mbi Vlerën e Shtuar së shteteve anëtare, të cilat në mënyrë indirekte depërtojnë në funksionimin e sistemit europian. Rezultatet e studimit ishin dekurajuese: Sistemet individuale të shteteve anëtare kategorizoheshin për nga niveli i efikasitetit nën mesataren e OECD për efikasitet.

⁴⁹ Snell D., “GST Revenue and Business Risk”, in R. Krever and D. White (Eds.), *GST in Retrospect and Prospect* (Wellington: Thomson Brookers, 2007), 423-430, at 426.

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

se 5% për një kategori të mirash dhe shërbimesh që janë të listuara në direktiva. Në këtë kontekst shtetet anëtare mbeten të lira të aplikojnë norma të ulura për një kategori të gjerë të mirash.

Vetëm Danimarka aplikon një normë të vetme standarde me 25% të gjitha shtetet e tjera aplikojnë një ose më shumë norma të ulura. Kompleksiteti shtohet nga moria e derogimeve(norma zero, normë super e ulur⁵⁰, norma të ulura individuale, “parking rate”⁵¹) të parashikuara në nenet 102- 129.

Struktura aktuale e tatimit mbi vlerën e shtuar bazohet në parimet e direktivës⁵² së 1992, si pjesë e paketës së masave të nevojshme në periudhën e heqjes së kontrolleve fiskale dhe krijimit të tregut të brendshëm.

Struktura e normave dhe konkretisht mungesa e konvergjencës midis normave të tatimit mbi vlerën e shtuar të shteteve anëtare shkakton një deformim ekonomik domethënës nga pikpamja e biznesit. Vështirësia në vendosjen e normës së aplikuar mbi një ofrues të caktuar në një shtet tjetër anëtar, përforcon koston e implementimit të kompanisë duke sjellë një ulje të efikasitetit ekonomik.

Shkelja e parimit të neutralitetit dhe konkurrencës: pabarazia e gjërë në normat e tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin Europian është një faktor potencial në deformimin e konkurrencës duke shkelur parimin e neutralitetit i cili qëndron përball kushteve të konkurrencës.

Indikatorë të fuqishëm vërtetojnë që normat e ulta të aplikuar mund të jenë një faktor në fitimin e korporatave. Ato kompani që tregtojnë në shtetet anëtare dhe që aplikojnë norma të ulta tatimi mbi vlerën e shtuar ose norma zero kanë mundësinë të arrijnë një marzh fitimi më të lartë, duke i dhënë atyre një avantazh përball konkurrentëve në vende të tjera të BE-së. Kjo është konfirmuar dhe nga Studimi Ekonomik i Kopenhagës në 2007, i cili konkludoi se “konflikti midis neutralitetit fiskal dhe politikave proteksioniste është një përballje me një rëndësi domethënëse për funksionimin e tregut të përbashkët europian”⁵³.

⁵⁰ Një normë super e ulur është një normë nën 5% por mbi 0%.

⁵¹ “parking rate” është një normë e aplikuar për të mira dhe shërbime që nuk janë të përfshira në Aneksin III, ajo mund të jetë normë e ulur, super e ulur ose normë zero.

⁵² Council Directive 92/77/EEC of october 19, 1992 dhe direktiva Council Directive 77/388/EEC of may 17, 1977.

⁵³ Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Taxation Papers, Working Paper No. 13, 2008, at 85.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

Deformimi i konkurrencës shfaqet dhe si pasojë e shmangies nga tatimi mbi vlerën e shtuar. Kur transaksionet taksohen në vendin e themelimit të biznesit, diferencat në normat e tatimit mbi vlerën e shtuar, luajnë një rol të rëndësishëm në vendimin e bizneseve për lokalizimin e tyre:

kur një kompani është vendosur në disa shtete anëtare, faturat me shumë mundësi do të lëshohen nga ajo e cila gjendet në shtetin me taksën më të ulët. *Deformimi i tregtisë intrakomunitare*: normat e ndryshme të tatimit mbi vlerën e shtuar, krijojnë një situatë të pafavorshme, sidomos për bizneset e vogla dhe të mesme, në përfshirjen në tregtinë intrakomunitare. Ky konkluzion derivon sërish nga studimi i Kopenhagës: “Pa dyshim, vendosja e normave të ndryshme në Bashkimin European për të njëjtin produkt, krijon barriera në tregun e përbashkët, shitësve do t’u duhet të shpenzojnë më shumë kohë për të gjetur normën më të favorshme nga shtetet e tjera”. Duke rritur koston e implementimit, mungesa e konvergjencës së normave ndalon kompanitë të përmbushin potencialin e tyre në termat e konkurueshmërisë.

Kjo ka një impakt “ndalues” për arritjen e objektivave të vendosur strategjinë e Lisbonës: “të bëhemi ekonomia më konkurruese dhe dinamike në gjithë botën”⁵⁴. Duke shkelur parimin e neutralitetit, mungesa e konvergjencës së normave, mohon një nga parimet themelore të sistemit European të tatimit mbi vlerën e shtuar. Duke deformuar konkurrencën brenda komunitetit, mungesa e konvergjencës mohon një nga parimet themelore ekonomike të BE, e parashikuar në neni 3 të Traktatit të BE, konkurrenca e ndershme.

Së fundmi, duke cënuar tregtinë intra-komunitare⁵⁵, mungesa e konvergjencës së normave të tatimit mbi vlerën e shtuar, ndikon në tregtinë e lirë të të mirave dhe shërbimeve. Këto janë arsytet pse një normë e vetme e tatimit mbi vlerën e shtuar konsiderohet si praktika më e mirë. Eksperienca e vendeve të Bashkimit European tregon se një normë e vetme e moderuar me bazë të gjerë dhe përjashtime të limituara është shumë më mirë se një normë standarde e lartë me shumë përjashtime dhe norma.

⁵⁴ Lisbon European Council, 23 and 24 March 2000 – Presidency Conclusions, at paragraph 5.

⁵⁵ De la Feria, R., *VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonization*; 2009, p.29.

6. Definicioni i personave të tatueshëm.

Koncepti i personit të taksueshëm është i rëndësishëm për të garantuar që tatimi mbi vlerën e shtuar është një taksë me bazë të gjerë, proporcional dhe eficiente.

Direktivat e tatimit mbi vlerën e shtuar përcaktojnë personin e taksueshëm si “çdo person i cili në mënyrë të pavarur ushtron në çdo vend aktivitet ekonomik, pavarësisht qëllimit dhe rezultatit të atij aktiviteti”⁵⁶.

Aktiviteti ekonomik përfshin të gjithë aktivitetet e prodhimit, tregtimit dhe ofrimit të shërbimeve. Pjesë e kësaj kategorie janë dhe aktivitetet e minierave, agrikulturore dhe profesionet. Shtetet anëtare e kanë implementuar këtë definicion në mënyra të ndryshme. Legjislacioni varion në Belgjik, Finland, Itali, Suedi, Portugali dhe U.K. Në praktikë, problemet janë hasur në përcaktimin se kur një aktivitet ekonomik e kualifikon një person si të taksueshëm. Një ndër çështjet më të trajtuara dhe që shqetësonte shtetet anëtare ishin trajtimi i kompanive aksionere⁵⁷ dhe shtetit së bashku me agjensi të tjera shtetërore⁵⁸.

Një person i taksueshëm duhet të regjistrohet për qëllim të tatimit mbi vlerën e shtuar. Pragu i regjistrimit përdoret për të lehtësuar disa taksapagues nga detyrimi. Nëse e ardhura është e barabartë ose më e lartë se kufiri i caktuar, regjistrimi për tatimin mbi vlerën e shtuar është i detyrueshëm. Kufiri i regjistrimit të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin Europian varion nga zero deri në 80.000 euro. Kufijtë në Bashkimin Europian janë shumë të ulëta në krahasim me ato vendë të cilat e kanë aplikuar tatimin mbi vlerën e shtuar më herët.

Disa shtete anëtare përdorin kufij të ndryshëm për sektorë të ndryshëm të biznesit dhe në pjesën më të madhe të shteteve nuk aplikohen për kompani të cilat nuk janë të themeluar. Pragu i regjistrimit në Bashkimin Europian nuk përputhet me kriteret e OECD-ës dhe FMN-ës. Një prag i qëndrueshëm dhe i përputhshëm për të gjitha shtetet anëtare dhe në një nivel të lartë do të ishte

⁵⁶ Council Directive 2006/112/EC of november 28, 2006 of the common system of value added tax (L 9).

⁵⁷ Judgment of the Court of 17 July 1997. ARO Lease BV v Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen you Amsterdam. Causa C-190/95. European Court reports 1997 Page I-4383.

⁵⁸ Judgment of the Court of 9 March 2006. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie v Gillan Beach Ltd Case C-114/05. Collection European Court reports 2006 Page I-2427.

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

praktika më e mirë, sepse një kufi i lartë ul shanset për abuzime dhe shkelje. E drejta për të zbritur tatimin mbi vlerën e shtuar e inputeve është fundamentale për të siguruar që taksa është neutrale, duke lehtësuar personat e taksueshëm për tatimin mbi vlerën e shtuar e paguara për inputet fazë.

Që të jetë neutrale, tatimi mbi vlerën e shtuar e të mirave dhe shërbimeve që është përdorur për të taksuar aktivitetin ekonomik duhet të jetë plotësisht e zbritshme. Rregullat kryesore për zbritjen janë parashikuar në nenet 167-192 të direktivës. Përpjekja e parë për të harmonizuar kufizimet e të drejtës për zbritje është bërë më 1982 me të ashtuquajturën direktiva e 12, e cila nuk u aprovua asnjë herë.

Si pasojë e mungesës së harmonizimit të zbritjeve të taksës së inputeve lidhur me disa shpenzime të biznesit, është e qartë se situata nuk është konsistente me kërkesat e tregut të brendshëm, kjo pasi shkakton rritjen e problemeve serioze për tregtarët.

Pabarazia midis tregtarëve të vendosur në shtete të ndryshme anëtare: tregtarët e vendosur në shtete anëtare në të cilat parashikohet një zbritje e plotë e taksës janë më të privilegjuar se tregtarët e vendosur në një shtet tjetër anëtar i cili limiton ose përjashton të drejtën e zbritjes për shpenzimet mbi një të mirë ose shërbim.

Ineficenca ekonomike në tregun e brendshëm si pasojë e rritjes së kostos së compliances për bizneset që përfshihen në tregtinë intrakomunitare: për shkak të kontrasteve midis legjislacioneve kombëtare të shteteve anëtare, është e vështirë për bizneset që përfshihen në tregti ndërkomunitare të provojnë së cilat shpenzime janë të zbritshme në shtetet e tjera anëtare. Duke qënë se në disa shtete anëtare disa shpenzime të bizneseve nuk janë të zbritshme, sistemi i taksimit në këto kushte bazohet në rregullat e shtetit anëtar dhe sistemi i zbritjes varet nga rregullat e shtetit ku janë realizuar këto shpenzime. Një tregtar në këto kushte do të jetë i detyruar të reflektojë këtë mungesë zbritjeje në çmimin e shitjes. Për rrjedhojë do të vuajë nga dizavantazhi konkurrues kur do të shesë produktin në një shtet tjetër anëtar që nuk e parashikon këtë kufizim ose dhe në shtetin e tij kur mbi konkurentet e tij nuk mohoet një e drejtë e tillë.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Kjo është problematikë veçanërisht e Direktivës së 8-të⁵⁹. Për më tepër, inefiçenca të tjera shfaqen nëpërmjet krijimit të dizavantazheve për industrinë, të cilat janë të prekura nga kufijtë apo limitet e zbritjes. Ashtu si dhe komisioni pohon, fakti që disa shtete anëtare limitojnë të drejtën e zbritjes së shpenzimeve për kategori të mirash dhe shërbimesh, ndikon negativisht për industrinë e përfshirë në tregtinë e këtyre të mirave dhe shërbimeve, psh. industria e mjeteve motorike apo industria e hotelerisë dhe kateringut.

Përrjashtimet janë problem më i dukshëm dhe më i dëmshëm në aspektin ekonomik. Kur këto ekzistojnë, tatimit mbi vlerën e shtuar nuk është më një taksë mbi konsumin final. Përrjashtimet janë në kundërshtim me parimin se tatimit mbi vlerën e shtuar është një taksë me bazë të gjerë. Zgjerimi i bazës tatimore duke ulur numrin e transaksioneve të përrjashtuara e bën taksën me eficiente dhe neutral. Në rast të kundërt ekziston deformim në vendimet e firmave nëse do të vetë-ofrojnë apo do të blejnë të mira dhe shërbime në treg, nga konkurrenca midis firmave të përrjashtuar me ato jo të përrjashtuara dhe nga rritja e kostove administrative për ato firma që duhet të ndajnë taksat e inputeve në taksa të përrjashtuara dhe transaksione të taksueshme.

Në bazë të këtij mekanizmi, përrjashtimet ulin produktivitetin, pengojnë tregun e vetëm europian dhe ulin konkurrencën internacionale për industrinë më të rëndësishme europiane. Arsytet për aplikimin e përrjashtimeve kanë qenë të dyfishta. Një arsye lidhet me objektivat social dhe të shpërndarjes së konsumit të disa të mirave apo shërbimeve të cilat konsiderohen si “public goods” dhe përrjashtimi është parë si një mënyrë për të ndikuar tek çmimi për konsumatorin final. Arsyeja tjetër lidhet me argumentin “vështirësi për të taksuar” aktivitetet financiare, shërbimet e sigurimit, transaksione që përfshijnë pasuritë e paluajtshme apo dhe lojërat e fatit.

Neni 371 i Direktivës së tatimit mbi vlerën e shtuar lejon disa shtete anëtare të vazhdojnë të përrjashtojnë transaksione të tjera (të listuara në Aneksin X, Pjesa B) ndërsa nenet 375-390 e zgjerojnë këtë të drejtë në shtete të tjera.

Direktiva parashikon që aktivitete si eksportet, disa shërbime transporti, transporti ndërkombëtar, shërbimet nga ndërmjetësit etj janë me normë zero. Në mjaft situata këto rregulla

⁵⁹ Eighth concil directive 79/1072 of decembre 6, 1979.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

janë të vështira për t'u aplikuar nga bizneset dhe janë të aplikuara në mënyra të ndryshme brenda shteteve anëtare duke qënë kundër praktikave më të mira. Statusi i përjashtimit e bën të pamundur për operatorët zbritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar të ngarkuar për blerjet e të mirave dhe shërbimeve të cilat ky subjekt do ti përdorë për ofertën e tij të përjashtuar, pra konkludojmë se do të ketë vështirësi në procesin e zbritjes së taksave të inputeve si pasojë e të drejtës për përjashtim nga tatimi mbi vlerën e shtuar.

Aktivitetet me interes publik si shërbimet mjeksore, arsimi, aktivitetet jo fitimprurëse, sigurimet, aktivitetet financiare dhe fonde të veçanta investimi janë të përjashtuara nga tatimi mbi vlerën e shtuar dhe pa të drejtë zbritje të taksave të inputeve.

Problemet lindin për shkak të gamës së gjërë të përjashtimeve dhe interpretimeve të ndryshme nga shtetet anëtare për kriteret që caktojnë nëse një transaksion është subjekt përjashtimi. Nga 2000 deri në 2009, 57 nga 204 çështje të tatimit mbi vlerën e shtuar u janë referuar GJED-ës për problemin e përjashtimit. Kur zbritja e inputeve është e mohuar, tatimi mbi vlerën e shtuar e pa zbritshme bëhet kosto për ofruesin e të mirave dhe shërbimeve. Kjo kosto më pas kalon tek konsumatori dhe i përngjan fenomenit të “cascading”. Ky fenomen është i dëmshëm, krijon deformime dhe pasiguri, dhe e pengon sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar që të jetë më bazë të gjërë dhe neutral kundrejt biznesit. Prevalimi i përjashtimeve të tilla nuk konsiderohet praktikë e mirë.

6.1. Elementët ndërrjurisdiksionalë.

Çështjet ndërrjurisdiksionale përfshijnë rregullat e vendit të ofrimit por edhe rregullat ndihmëse që kanë në fokus obligimet administrative, si VIES, Intrastat dhe procedurat e rimbursimit të tatimit mbi vlerën e shtuar të huaj. Këto rregulla kanë krijuar kosto domethënëse administrative dhe implementimi me pasoja direkte ose indirekte si vijon: kostot administrative shërbejnë si stimulues për të detyruar administratën të pengojë ose refuzojë të drejtën e rimbursimeve duke ardhur në kundërshtim me parimin e të drejtës për rimbursim; kostot e implementimit janë një arsye për kompanitë që të përdorin procedurat; kostot administrative janë një pengesë e shteteve anëtare për të arritur potencialin e plotë të të ardhurave nga tatimi mbi

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

vlerën e shtuar; kostot e implementimit apo të pajtimit pengojnë tregtinë ndërkomunitare, sidomos SME-të, të cilat preferojnë të mos përfshihen në tregtin ndërkombëtare për t'u shmangur nga procedurat.

Arsyeja se transaksionet kombëtare dhe ndërkomunitare vazhdojnë të trajtohen në mënyra të ndryshme për arsye të tatimit mbi vlerën e shtuar përbën një pengesë për funksionimin e tregut të përbashkët. Kjo lidhet me ekzistencën e derogimeve nga ana e shteteve anëtare në lidhje me legjislacionin europian të tatimit mbi vlerën e shtuar, nga ku burojnë dhe divergjencat në rregullat brenda BE-së. Direktivat e tatimit mbi vlerën e shtuar përmbajnë rregulla specifike të cilat lejojnë masa kombëtare specifike të ndërmerren për situata të veçanta. Këto masa janë quajtur “derogime” dhe bazohen në neni 395 dhe 396 të direktivës së tatimit mbi vlerën e shtuar.

Neni 395 përcakton që Këshilli, duke vepruar unanimisht mbi një propozim të Komisionit, mund të autorizojë një shtet anëtar të vendosi masa të veçanta në mënyrë që të thjeshtojë procedurën e mbledhjes së tatimit mbi vlerën e shtuar ose të parandalojë forma të ndryshme të evazionit fiskal. Neni 396 lejon një shtet anëtar të realizojë një marrëveshje, me shtete jo anëtarë të BE-së, e cila parashikon derogim nga direktiva e tatimit mbi vlerën e shtuar.

Qëllimi i procedurës së derogimeve është adaptimi i shpejtë i masave specifike që janë të nevojshme në kontekstin nacional . në përgjithsi masat e deroguara kanë një kohë të limituar dhe kërkesa e shtetit duhet të jetë e justifikuar, specifike për një objektiv dhe më e rëndësishmja nuk u duhet të ndikojnë në objektivat dhe parimet e direktivës. Nëse Komisioni nuk është i bindur për përputhshmërinë e kërkesës me kriteret e sipër përmendura, ajo nxjerr një komunikim që informon shtetin anëtar për pamundësin e derogimit. Masat e derogimit janë aplikuar kryesisht në fushën e territorialitetit, përjashtimeve, zbritjes, rimbursimit etj.

Sistemi i tatimit mbi vlerën e shtuar është i dizenuar për të mbrojtur tregun e brendshëm. Thjeshtësimi i obligimeve për bizneset dhe kryesisht ato që operojnë në disa shtete anëtare, ka qenë në fokus gjithnjë, por për shkak të ruajtjes së sovranitetit fiskal nga shtetet anëtare, bizneset, pavarësisht nëse janë apo jo të vendosur në një shtet anëtar, duhet të përballen me diversitetin e ligjeve për aq kohë sa mundësitë e zëvendësimit dhe derogimet janë të shumta. Diferencat në interpretim, transpozim dhe zbatim të direktivave sjellin diversitet. Tregtarët kanë nevojë për njohuri mbi diferencat dhe rregullat e aplikuara në shtete të ndryshme, veçanërisht kur operojnë nëpërmjet degëve.

Kjo e bën tatimin mbi vlerën e shtuar një kosto e të bërit biznes më të lartë në tregun e brendshëm se në atë kombëtar. Në këto kushte bizneset nuk marrin iniciativën për të zgjeruar aktivitetin në shtete të tjera anëtare.

Natyra e përkohshme e derogimeve ndikon në stabilitetin e sistemit të taksave duke krijuar një ambjent të pasigurtë për personat e taksueshëm. Për aq kohë sa derogimet aplikohen në nivel kombëtar, personat e taksueshëm që operojnë në shtete të ndryshme duhet të përballen më rregulla të ndryshme.

Masat deroguese mund të sjellin zgjidhje afatshkurtër por mund të kenë efekt afatgjatë në sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar. Për shembull, përdorimi i mekanizmit të “reverse charge” mund të jetë një zgjidhje afatshkurtër për të ndaluar efektin “carousel” dhe “mashttrimet” në një sektor të veçantë të një shteti të caktuar por mund të shkaktojë shumë shpejt zhvendosje të efektit “carousel” apo “mashttrim” në një sektor ose shtet tjetër.

7. Argumentat e jurisprudencës, praktika gjyqësore.

Në 40 vitet e fundit, Gjykata Europiane e Drejtësisë ka rritur numrin e çështjeve ligjore lidhur me tatimin mbi vlerën e shtuar duke shërbyer si një guidë legjislative. Në fusha të tilla si normat e tatimit mbi vlerën e shtuar, gjykata është përpjekur të mbulojë mungesën e zhvillimeve legjislative në kuadër të harmonizimit të normave dhe zvogëlimin e divergjencave midis shteteve anëtare mbi legjislacionin e tatimit mbi vlerën e shtuar.

Në komunikimin e strategjisë së re mbi tatimin mbi vlerën e shtuar, Komisioni shprehu synimin për prezantimin e propozimeve ligjore të cilat reflektonin vendimet kryesore të gjykatës, kjo iniciativë dëshmon për rolin që ka patur dhe vazhdon të ketë GJED në procesin e vazhdueshëm të harmonizimit të tatimit mbi vlerën e shtuar. Ndërsa Komisioni shprehe impaktin pozitiv të praktikave gjyqësore në mjaft aspekte, ai gjithashtu thekson se ky ndikim duhet të ketë një limit, duke shprehur se vetëm masat ligjore mund të zgjidhin vështirësitë të cilat vetë legjislacioni europian i tatimit mbi vlerën e shtuar prodhon. Në fakt mbi rolin e gjykatës në zgjidhjen e

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

problemeve ekzistojnë dy pyetje: e para, mundet gjykata të zgjidh këto probleme në mënyrë eficiente dhe nëse mundet, duhet t'i zgjidh?

Përgjigjja e pyetjes së parë mund të zbulohet nëpërmjet metodave të interpretimit të çështjeve gjyqësore të tatimit mbi vlerën e shtuar nga gjykata dhe nga analiza e disavantazheve të praktikave gjyqësore vs. masat ligjore. Praktikave gjyqësore janë një instrument harmonizimi dhe intergimi në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe kjo është e pranuar, por me një natyrë indirekte sepse gjykata interpreton dispozitat e tatimit mbi vlerën e shtuar nën dritën e parimeve të sistemit europian të tatimit mbi vlerën e shtuar ose mbi parimet e përgjithshme të legjislacionit europian dhe nuk mund të krijojë dispozita të reja ose të rishkruaj ato ekzistueset.

Për më tepër, praktika gjyqësore përballlet me një tjetër limit: vendimet e saj janë thjesht vendime, të bazuara mbi fakte të dhëna. Pavarësisht përpjekjeve për t'i bërë vendimet me karakter të përgjithshëm, si kundër masat legislative janë të përgjithshme dhe abstrakte, vendimet e gjykatës karakterizohen nga një natyrë konkrete dhe specifike.

Për pasojë ekstrapolimi i parimeve të përgjithshme nga vendimet e gjykatës dhe aplikimi i tyre në skenare faktesh të ndryshme mund të jetë i dëmshëm.

Në këtë kontekst problemet e kompleksitetit dhe hollësirave të fakteve shtohen. Tendenca e gjykatës në dhënien e të njëjtut vendim për rrethana shumë pak të ndryshme, kryesisht për aspekte kontraversiale si përjashtimet dhe e drejta për zbritje, përforcon argumentat e mësipërm. Më lart theksohen limitet me të cilat përballlet gjykata në përpjekje për të zgjidhur dështimet e legjislacionit të tatimit mbi vlerën e shtuar të komunitetit.

Pyetja e cila kërkon përgjigje është nëse është e duhur për gjykatën të tejkalojë kompetencat e saj. Që nga mesi i viteve 1980, Gjykata e Drejtësisë është kritikuar nga akademikët për tejkalim të funksioneve ligjore dhe adaptimi të rolit gati legjislativ⁶⁰.

Dekadat e fundit janë bërë përpjekje për të thjeshtuar dhe modernizuar sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar⁶¹. Pavarësisht rezultateve positive, ekzistojnë faktorë tregojnë se është koha për reflektim.

⁶⁰ Një nga komentatorët më të hershëm që ngriti këtë pikpamje është Rasmussen H., në *On the Law and Policy in the European Court of Justice*.

⁶¹ De la Feria R., *Vat and Ec Internal market*, p 33.

Nga çdo rishikim i sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar do të identifikohet, nga njëra anë, nevoja për harmonizim të mëtijshëm në mënyrë që të realizojnë funksionimin e tregut të vetëm europian dhe uljen e kostove të implementimit për bizneset, dhe nga ana tjetër nevoja për një masë fleksibiliteti nga shtetet anëtare.

8. Paketa ligjore.

Këshilli adapton dispozita për harmonizimin e tatimit mbi vlerën e shtuar në nevojë të sigurimit të themelimit dhe funksionimit të tregut të brendshëm dhe eliminimit të konkurrencës së pandershme. Dispozita të tilla duhet të adaptohen me unanimitet pas konsultimit me Parlamentin Europian dhe Komitetin Ekonomik dhe Social. Adaptimi i çdo dispozite kërkon propozimin nga ana e Komisionit, i cili ka të drejtën e iniciativës⁶²

Procedurat legjislative kanë mbetur të njëjta me kalimin e viteve dhe ndryshimet legjislative të tatimit mbi vlerën e shtuar kërkojnë unanimitetin e 28 shteteve anëtare. Edhe pse regjimi i votimit është diskutuar, për më tepër është sugjeruar që për disa rregulla administrative mbi tatimin mbi vlerën e shtuar të mos kërkohet unanimitet, Traktati i Lisbonës nuk solli asnjë ndryshim në këtë aspekt.

Tatimi mbi vlerën e shtuar është një ndër burimet më të rëndësishme të të ardhurave për shtetet anëtare dhe kjo shpjegon arsyen e përdorimit të unanimitetit në këtë fushë. Unanimiteti shërben për të mbrojtur sovranitetin fiskal të çdo shteti anëtar, i cili është një parakusht për çdo shtet sovran. Subsidiariteti dikton që legjislacioni për tatimin mbi vlerën e shtuar duhet të propozohet vetëm nëse veprimi në nivel europian është më efektiv se në nivel kombëtar për arritjen e objektivave të vendosura. Këto janë parime, të cilat mbrohen nëpërmjet përdorimit të direktivave si

⁶² TFEU -Treaty on Functioning of the European Union(Procedurat legjislative janë të përcaktuara në nenin 289).

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
instrumente ligjorë, pasi ato jo vetëm lënë liri shteteve anëtare për të vendosur, por gjithashtu japin mundësinë e derogimeve.

9. Unanimiteti dhe fleksibiliteti.

Përdorimi i unanimitetit në votim vazhdon të shihet si pengesë e progresit në sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar, si në rastin e ndryshimeve të bera për vendin e ofrimit të shërbimeve i cili mori më shumë se 5 vite për të arritur marrëveshjen. Shtetet anëtare kanë një shkallë të larët lirie për shkak të instrumenteve ligjor të përdorur (direktivat) kombinuar me faktin që çdo ligj në fushën e tatimeve adaptohet me unanimitet. Kjo shpejgon gjithashtu pse rregullat e adaptuara në nivel european nuk kanë arritur harmonizimin e plotë por kanë lënë një shkallë fleksibiliteti.

Bizneset me aktivitet të përhapur në Bashkimin European janë vazhdimisht në kërkim të rregullave uniforme në mënyrë që të ulin kostot dhe të vazhdojnë të jenë konkurese, ndërsa SME-t shmangen gjithnjë e më shumë nga transaksionet ndërkombëtare për shkak të kompleksitetit. Ky problem mund të shmanget nëpërmjet implementimit të masave uniforme. Unanimiteti përveç vonesave që shkakton në procesin e aprovimit dhe adoptimit të masave të reja e bën më të vështirë marrëveshjen për çështje, të cilat janë më esenciale dhe të rëndësishme për tatimin mbi vlerën e shtuar, duke i lënë në pjesën më të madhe të rasteve të pazgjidhura.

Shtetet anëtare kanë përgjegjësin dhe detyrimin për të implementura dhe aplikuar rregullat e përbashkëta të tatimit mbi vlerën e shtuar edhe pse u është dhënë një lirë veprimi dhe shpesh pa udhëzime për implikimet e legjislacionit të adaptuar. Kjo sjell diferenca në aplikimin e këtyre rregullave brenda Bashkimit European dhe për rrjedhojë rritjen e kostos së biznesit, të cilët duhet të presin rregulloret e reja për të operuar jashtë shtetit të tyre. Në disa situata diferenca të tilla shkaktojnë riskun e tatimit të dyfishtë ose shmangien tatimore.

Diferenca të tilla mund të vijnë si rezultat jo vetëm i mënyrave se si legjislacioni European i tatimit mbi vlerën e shtuar është transpozuar në legjislacionin kombëtar, por gjithashtu nga ndryshimet në interpretimin e situatave faktike. Në mungesë të një mekanizmi për t'u përballur me këto mospërputhje, i vetmi rekurs për biznesin është gjykata.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Për të siguruar që rregullat e tatimit mbi vlerën e shtuar janë harmonizuar në masën e duhur, duhet menduar përdorimi i rregulloreve në vend të direktivave, pasi ofrojnë avantazhin e të qënurit menjëher dhe tërësisht të aplikueshëm dhe të detyrueshëm për të gjitha shtetet anëtare.

Një rregullore nuk e lejon mundësin e zgjedhjes apo derogimet nga shtetet anëtare dhe kjo e bën këtë instrument më të fuqishëm përball rezistencës dhe sovranitetit fiskal.

10. Krijimi i një praktike më të mirë për tatimin mbi vlerën e shtuar.

Kur dizajnohet një praktikë e mirë, duhet gjetur një balancë midis objektivave të shtetit, biznesit dhe qytetarëve. Qëllimi i shtetit është të rrisë buxhetin, duke i lejuar më pas të investojë në infrastrukturën, shëndetësin, edukimin dhe punësimin në shtetin e tij. Biznesi funksionon si mbledhësi i takimit për sistemin e tatimit mbi vlerën e shtuar. Ato kanë për qëllim të konkurojnë globalisht nga ku të derivojnë përfitime të qëndrueshme pa shkelur rregullat e tatimit mbi vlerën e shtuar. Qyterarët si konsumatorë final, kërkojnë një taksë të drejtë, jo regresive dhe inflacioniste. Gjithashtu ato presin që të ardhurat të investohen për të siguruar përfitime afatgjata si psh punësimi.

Parimet OECD-së dhe rekomandimet e FMN-së për një sistem më të mirë. Parimet e OECD-së: Neutraliteti – tatimi duhet të jetë neutral dhe i barabartë midis formave të tregëtis elektronike dhe midis formës së tregëtis tradicionale dhe elektronike. Bizneset duhet të jenë të motivuara nga ekonomia sesa nga taksa. Tatimpaguesit në situata të njëjta, për të njëjta transaksione duhet të jenë subjekte të niveleve të njëjta të taksimit.

Efienca – kostoja e pajtimit për tatimpaguesit dhe kostoja administrative për autoritetet tatimore duhet të minimizohet sa më shpejtë të jetë e mundur.

Qartësia dhe thjeshtësia- Rregullat për taksën duhet të jenë të qarta dhe të thjeshta për t'u kuptuar në mënyrë që tatimpaguesit të parashikojnë në avancë pasojat e taksës, duke përfshirë njohjen se kur, ku, dhe si do të llogaritet taksa.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Efektivitet dhe drejtësia – tatimi duhet të prodhojë vlerën e duhur të taksës në periudhën e duhur. Mundësit për evazion fiskal dhe shmangie duhet të minimizohen ndërkohë që merren masat kundërvepruese për riskun e përfshirë.

Fleksibël – sistemi i tatimit duhet të jetë fleksibël dhe dimanik për të siguruar përshtatjen me zhvillimet e tregëtis dhe teknologjisë.

FMN-ja ka rekomanduar gjithashtu disa praktika të mira që duhet të ndërmerren në dizenjimin e tatimit mbi vlerën e shtuar:

1. Një normë e vetme më mirë se një sistem me shumë norma.
2. Një sistem me bazë të gjërë dhe me përjashtime minimale për të shmangur deformimet në vendimet për blerjen e inputeve dhe të promovojë transparencë.
3. Përdorimi i parimit të destinacionit ku eksportet kanë normë zero dhe importet janë të taksuara.
4. Përdorimi i metodës invoice-credit.
5. Marrja në kohë e masave për kreditimin e taksave mbi blerjet e inputeve.

KAPITULLI V

SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT DHE TRAKTATI

1. Iniciativat Europiane në fushën e teknologjisë së informacionit. 2. Rruga juridike. 3. Mjetet e komunikimit si një vlerë kushtetuese. 4. Klasifikimi i veprimeve sipas rrugës telematike. 4.1. Klasifikimi në Direktivën e Gjashtë. 5. Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe shërbimet e komunikimit: arsyet e ndryshimit 5.1. Shërbimet e telekomunikacioneve. 5.2. Zhvillimi i telekomunikacionit në vitet nëntëdhjetë. 6. Shërbimet elektronike dhe udhëzimet e OCSE-së dhe të Bashkimi Europian. 6.1. Udhëzimet e miratuara nga OCSE dhe Bashkimi Europian. 6.2. Udhëzimet e Komisionit Evropian. 7. Parimi i tatimit në vendin e konsumit. 7.1. Pozicioni i OCSE dhe Bashkimi Europian. 7.2. Bashkimi Europian. 8. Drejt Direktivës së re: komunikimi Com (2000) 349 def. 9. Analiza e propozimit të modifikimit. 10. Propozim në përgjithësi. 11. Përgjigjja e Francës, Suedisë dhe Britanisë së Madhe. 12. Përgjigjja e Parlamentit Europian. 13. Direktiva 2002/38/CE e zbatueshme tek shërbimet. 13.1. Direktiva 2002/38/c e e zbatueshme tek shërbimet e transmetimit radio televiziv dhe për shërbime të caktuara elektronike shtrirja kohore e direktivës. 13.2. Qëllimet e Direktivës. 13.3. Fusha territoriale e objektivave të Direktivës. 13.4. Sistemi i veçantë për subjektet pasive që nuk ndodhen në Bashkimin Evropian: ndryshimet në lidhje me propozimin e Direktivës. 14. Veprimet ekonomike të kryera nga shteti i identifikimit. 15. Spunto kritike në skemën e veçantë. 15.1. Klasifikimi i shërbimeve të komunikimit. 15.1.1. Shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike, shërbimet e televizionit, shërbimet e telekomunikacionit. 15.1.2. Klasifikimi komunitar i shërbimeve të komunikimit. 15.1.2.1. Telekomunikacione. 15.2. Shërbimet televizive. 15.3. Shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike. 15.4. Përcaktimi i tregtisë elektronike. 15.5. Kategoria 4: Updates dhe add – ons. 15.5.1. Përcaktimi. 16. Territorialiteti i performancës së shërbimeve të komunikimit. 16.1. Situata pas direktivave 1999/59/ce dhe 2002/38/CE. 17. Shërbimet e komunikimit që i ofrohen një subjekti pasiv: shërbimeve të telekomunikacionit, radiotransmetimit dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike. 17.1. Shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike dhe që u ofrohen subjekteve jopasive me prejardhje nga një vend i tretë.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

1. Iniciativat Europiane në fushën e teknologjisë së informacionit.

Shërbimet e shoqërisë informatike përfitojnë në nivel Komunitar një mbrojtje të përcaktuar ligjore që ka themelet e saj në tekstin e Traktatit⁶³: Politika e telekomunikacionit në nenin. 95⁶⁴, harmonizimi i tregut të brendshëm, në nenet. 81 dhe 82⁶⁵ në fushën e konkurrencës, në nenet 47 dhe 55⁶⁶, të cilat sigurojnë të drejtën e vendosjes dhe të shërbimeve; Mbështetje për zhvillimin teknologjik në fushën e teknologjisë së Informacionit dhe teknologjive të komunikimit (TIK) në nenet. 163-172⁶⁷ (Kërkimi dhe zhvillimi); Kontributi për krijimin e kushteve të nevojshme për konkurrencën e industrisë së Komunitetit, në pajtim me nenin 157⁶⁸ të Traktatit të KE-së; Promovimin e rrjeteve trans-evropiane (TEN) në sektorët e transportit, energjisë dhe telekomunikacionit, siç përcaktohet në nenet 154,155, 156⁶⁹ të Traktatit të KE-së.

Bazuar në këto supozime, Komisioni Evropian filloi në fund të vitit 1999, nismën *Europe*⁷⁰ në bashkëpunim me Këshillin e jashtëzakonshëm Evropian në Lisbonë më 23 dhe 24 mars 2000. Ishte rritur tashmë ndërgjegjësimi i të jetuarit një moment të madh ndryshimi, një ndryshim i ngjashëm me atë të përjetuar me ardhjen e industrializimit që për të prodhuar rritje ekonomike duhet të ishte i udhëhequr nga shembulli i Shteteve të Bashkuara.

Në fjalët e Komisionit:

"Interneti po ndryshon mënyrën se si jetojmë.

Kjo ndryshim është i krahasueshëm me atë të

Revolucionit industrial të shekullit të tetëmbëdhjetë dhe nëntëmbëdhjetë.

⁶³ <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24100.htm>.

⁶⁴ [EN] Neni 95 Harmonizimi i brendshëm Tregut.

⁶⁵ [EN] Artikujt 81 dhe 82 konkurrenca.

⁶⁶ [EN] Artikujt 47 dhe 55 E drejta e vendosjes dhe shërbimeve.

⁶⁷ [EN] Artikuj 163 deri 172 kërkimin dhe zhvillimin.

⁶⁸ [EN] Kontributi për krijimin e kushteve të nevojshme për konkurrencën e industrisë së Komunitetit, në përputhje me Nenin 157 i TE.

⁶⁹ [EN] Promovimi i rrjeteve trans-Europiane (Dhjetë) në sektorët e, transportit dhe telekomunikacionit e energjisë, siç është përcaktuar në nenet 154, 155 dhe 156 të TEC.

⁷⁰ [EN] Com (1999) 687 Europe - Një shoqëri informacioni për të gjithë – Komunikimi, si një iniciativë e Komisionit të posaçëm në Këshillin Evropian të Lisbonës, 23 dhe 24 mars 2000.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
Në dy dekadat e fundit, teknologjia e informacionit dhe Internetit
kanë transformuar ekonominë, studimet, kërkimet dhe administratën.

Teknologjitë dixhitale janë një faktor i fuqishëm në
rritjen ekonomike dhe konkurrencën. Në vitet 90- të
bizneset dhe konsumatorët në Shtetet e Bashkuara
I përftuan shumë shpejt avantazhet e ofruara nga
"Revolucioni Digital ». Kompanitë amerikane janë
bërë kështu shumë më konkurruese dhe ekonomia
e SHBA -së ka regjistruar një rritje ekonomike
spektakolare" ⁷¹.

Përsëri, duhej të sigurohej barazia sociale në mënyrë

"(...) që në Bashkimin Evropian të gjithë - qytetarët, shkollat,
bizneset, qeveritë - të kenë akses në teknologjitë e reja të
të Informacion dhe komunikimit
(Information and Communication Technologies - ICT) dhe ti
shfrytëzojnë ato sa më shumë të jetë e mundur.
Kjo do të thotë, për shembull, të përdorin internetin për një
shumëllojshmëri të aktiviteteve të përditshme, shërbime dhe produkte si ,
arsimimi, shëndeti, , kultura dhe rekreacioni⁷²".

Ky është një ndryshim jo më pak i rëndësishëm se revolucioni industrial i shekujve 18 dhe 19. Gjatë dy dekadave të fundit, teknologjitë e informacionit dhe Interneti kanë transformuar

mënyrën si kompanitë bëjnë biznes, mënyrën si studentët mësojnë, mënyrën si shkencëtarët kryejnë

⁷¹ Komisioni Evropian, Drejtoria e Përgjithshme për shtyp dhe komunikim, Evropa në lëvizje drejt një Europe të bazuar në njohuri, Bashkimi Evropian dhe shoqëria e informimit, f. 4. [EN] "Interneti po ndryshon botën ku jetojmë.

⁷² Komisioni Evropian, Drejtoria e Përgjithshme për shtyp dhe komunikim, Evropa në lëvizje, Drejt një Europe të bazuar në njohuri, Bashkimi Evropian dhe shoqëria e informacionit, f. 5. [EN] "(...) se gjithkush në Bashkimin Evropian.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

kërkime dhe mënyrën si qeveritë ofrojnë shërbime për qytetarët. Teknologjitë digitale kanë provuar të jenë një motor i fuqishëm për rritjen ekonomike dhe konkurrueshmërinë.

Në vitet 1990, bizneset dhe konsumatorët në Shtetet e Bashkuara ishin të shpejtë për të përfituar nga ky "revolucion dixhital". Si rezultat, bizneset amerikane u bënë më shumë konkurrues dhe ekonomia amerikane gëzoi rritje spektakolare dhe të pashembullt.

Qëllimi i deklaruar ishte për të krijuar *"Një Shoqëri të Informacionit për të gjithë"* për ta bërë deri në vitin 2010 BE-në shoqërinë e bazuar mbi njohjen më kompetitive në botë.

Planet e veprimit, fillimisht dy, më pas u bënë tre: 1. Plan i Veprimit 2002⁷³, i Europes 2002, që shihte si prioritet të saj përdorimi i internetit si një mjet, duke u bazuar në tre pika: akses në internet më pak të kushtueshëm, më të shpejtë dhe të sigurt, investime në njerëz dhe në aftësitë, të stimulojë përdorimin e internetit; 2. Plan i Veprimit 2005, e Europes 2005⁷⁴, që synonte sigurimin e një aksesimi më të gjerë në shërbimet broadband dhe ndërtimin e një infrastrukture për informacione të sigurta, me një vëmendje edhe ndaj shërbimeve, aplikimet dhe përmbajtjen dhe sidomos mënyrën për shërbimet publike dhe të tregtisë elektronike⁷⁵; 3. Plan i 2010⁷⁶ *"Një Shoqëri Evropiane e Informacionit për rritjen dhe për punësimin"*, me tre prioritetet kryesore: Krijimi e një hapësire të vetme evropiane informacioni; forcimin e inovacionit dhe investimet në kërkimet mbi teknologjitë e informacionit dhe të komunikimit Teknologjitë e Komunikimit (TIC); krijimin e një shoqërie të informacionit dhe të medias që bazohet mbi përfshirjen qytetar, çdo shkollë, çdo kompani, çdo administratë - ka hyrje në teknologjitë e reja të informimit dhe komunikimit dhe shfrytëzon ato sa më shumë të jetë e mundur. Kjo do të thotë, për shembull, duke përdorur internetin për aktivitete të përditshme, shërbime të tilla si arsimi, shëndetësia, qeveria, kultura dhe argëtimi".

⁷³ <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226a.htm>

⁷⁴ COM (2002) 263 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of Regions - Europe 2005: An information society for all - An Action Plan to be presented to the Seville European Council 21 and 22 June 2002.

⁷⁵ <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226.htm>.

⁷⁶ COM (2005) 229 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of Regions "2010 - A European Information Society for Growth and employment".

2. Rruga juridike.

Rruga juridike në fushën e shoqërisë së informacionit kulmoi me lëshimin e dy Direktivave specifike. E para, Direktiva 2000/31/CE⁷⁷ në lidhje me aspekte të caktuara ligjore të shërbimeve të shoqërisë së informacionit dhe në vecanti në tregtinë elektronike në tregun e brendshëm, me qëllim final specifik për të forcuar sigurinë juridike në tregtinë elektronike. Kjo Direktivë përcakton një kuadër të qëndrueshëm ligjor duke duke ia bazuar shërbimet e shoqërisë së informacionit parimeve në fuqi në tregun e brendshëm.

E Dytë, Direktiva e Këshillit 2002/38/EC⁷⁸ e 7 Majit 2002 që modifikon përkohësisht Direktivën 77/388/EEC⁷⁹ përse i përket sistemit të vlerës së shtuar të tatimit të zbatueshmë për shërbimet e transmetimit dhe televizionit dhe shërbimeve të caktuara të dhëna me anë të mjeteve elektronike dhe që kanë si qëllim kryesor sigurimin e asnjësinë fiskale të transaksioneve në fjalë. Të dy Direktivat zbatuese siç tregohet nga Komisioni në COM (1997) 157 def.⁸⁰, "*Një iniciativë evropiane në fushën e tregtisë elektronike*", që synon nxitjen e zhvillimit të tregtisë elektronike në Evropë dhe për këtë arsye përcaktimi i një kuadri koherent ligjor për veprimet e ardhshme komunitare.

3. Mjetet e komunikimit si një vlerë kushtetuese.

Mjetet e reja të komunikacionit dhe teknologjitë e reja përfaqësojnë një zhvillim të lirisë së informacionit dhe komunikimit dhe përdorimi i mediave të reja ka çuar në një zgjerim të këtyre

⁷⁷ Directive 2000/31 / EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services information, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce'). OJ L 178, 17.7.2000, p. 1-16.

⁷⁸ Sixth Council Directive 77/388 / EEC of 17 May 1977 regarding harmonization of the laws of the Member States relating to taxes turnover taxes - Common system of value added tax: uniform. OJ L 145, 13.6.1977, p. 1-40.

⁷⁹ Directive 2002/38 / EC of 7 May 2002 amending temporarily Directive 77/388 / EEC as regards the arrangements for value added tax applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means. OJ L 128 15.5.2002, p. 41-44.

⁸⁰ COM (1997) 157 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee Regions A European initiative in electronic commerce.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*
lirive⁸¹.

Jo vetëm këtë, por teknologjitë dhe mjetet e reja të komunikimit kanë rezultuar jo vetëm një zgjerim i kësaj lirie, por edhe një mënyrë tjetër e tyre për të shprehur dhe shtjelluar⁸². Në Evropë, mjetet e reja të komunikimit paraqesin si një mjet për zbatimin e katër lirive të garantuara nga Traktati, atë të shërbimeve të lira neni. 49 (ish neni 59) dhe lidhen me parimet e integritetit komunitar që gjendet në nenin 2 të traktatit KE: punësimi, mbrojtja sociale, mjedisi, cilësia e jetës, koezioni ekonomik dhe social dhe solidariteti. Dy akte të ndryshme për të siguruar lirinë e informacionit dhe komunikimit: Konventa Evropiane për të Drejtat e Njeriut⁸³ dhe Kushtetuta europiane⁸⁴.

Konventa parashikon lirinë e shprehjes dhe të komunikimit të informacionit: *Neni 10 - Liria e shprehjes - 1. Çdo person ka të drejtën e lirisë së shprehjes. Kjo e drejtë përfshin Lirinë e mendimit dhe për të marrë dhe përcjellë informacione dhe ide mbi të cilat nuk mund të ketë ndërhyrje nga autoritetet publike dhe pavarësisht nga kufijtë. Ky nen nuk i pengon Shtetet të nënshtrorë një regjim autorizim për licencimin e transmetimeve, kinemave ose televizioneve.*

Kushtetuta, Neni. II-71 garanton jo vetëm lirinë për të komunikuar, por lirinë e mediave²² dhe pluralizmit: *1. Gjithkush ka të drejtën e lirisë së shprehjes. Kjo e drejtë përfshin lirinë e mendimit dhe lirinë e marrjes ose dhënjes së informacionit dhe ideve pa ndërhyrje nga autoritetet publike dhe pavarësisht nga kufijtë. 2. Liria e mediave dhe Pluralizmi i tyre respektohen.*

4. Klasifikimi i veprimeve sipas rrugës telematike.

Një nga çështjet kyçe që legjislativit komunitar i është duhur të zgjedhë në lidhje me veprimet e kryera on-line është ajo e klasifikimit, dmth nëse kjo është një e mirë apo një shërbim⁸⁵.

Duke zbatuar rregullat aktuale, ndërkohë që importimi i mallrave nga një individ privat i

⁸¹ Mangiameli A., A. C., Legge e Cyberspace, G. Giappichelli EDITORE, Torino 2000, p. 226-227.

⁸² Mangiameli A., A. C., op. cit., p. 226.

⁸³ Konventa Evropiane për të Drejtat e Njeriut (ECHR) u nënshkrua në Romë më 4 nëntor 1950, nën kujdesin e Këshillit të Evropës duke krijuar një sistem të mbrojtjes ndërkombëtare të të drejtave të njeriut.

⁸⁴ Më 29 tetor 2004, Kryetarët e shteteve ose qeverive të 25 shteteve anëtare dhe të 3 vendeve kandidatë nënshkruan Traktatin për themelimin Kushtetutës për Evropën, të miratuar unanimisht më 18 qershor 2004. Republika Italiane ka ratifikuar Kushtetutën Evropiane më 6 prill 2005.

⁸⁵ Kabisch, V., ECLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform), Esprit Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Platform, Research Paper – Taxation

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

nënshtrohet taksave, kryerja e një shërbimi nga një subjekt extrakomunitar tek një privat komunitar nuk është i nënshtuar taksës⁸⁶. Përveç kësaj, mallrat e blera në Internet dhe pastaj të dërguara nëpërmjet kanaleve të marketingut tradicional trajtohen si një furnizim i zakonshëm të mallrave për të cilat ata janë subjekt i tatimit në vend ku prona është e vendosur në momentin e shitjes, dhe në qoftë se prona është transportohet në një vend tjetër do të bëhet vendi i furnizimit (normalisht) vendi ku malli ndalon, në bazë të aplikimit të parimit të destinacionit⁸⁷.

Rrjedhimisht, dallimi i transaksionit të mallrave ose shërbimeve që duket të jetë e qartë si për qëllime të territorialitetit, por edhe për qëllime të kursit që duhet të aplikohet në këtë veprim⁸⁸. Sondazhi duhet pastaj të kalojë nga një kornizë në kontekstin e rregullores tributare⁸⁹. Prandaj, është e rëndësishme të identifikohen aspektet e ndryshme të transaksionit për shitjen e mallrave dhe shërbimeve⁹⁰.

4.1. Klasifikimi në Direktivën e Gjashtë.

Shitja e mallrave është e përcaktuar në nenin 5 të Direktivës së Gjashtë si transferim i së drejtës për të disponuar një pasuri materiale si pronar. Normativa komunitare kërkon pra praninë e njëkohësishme të një të mire materiale dhe të shitjes.

Çfarë nënkuptohet me transferimin e gjejmë të përcaktuar në praktikën gjyqësore të Gjykatës së Drejtësisë e cila e ka trajtuar në mënyrë specifike me institucionin e Cështjes 320/88 (*Staatssecretaris van Financiën Shipping Forëarding dhe v Enterprise Safe BV*)⁹¹.

Në këtë çështje, GJDE duke përcaktuar në mënyrë perfekte karakteristikat e shitjes në lidhje me efektet e tatimi mbi vlerën e shtuar ashtu sic përcaktohet nga Direktiva e Gjashtë: "*Duhet të*

⁸⁶ Rango, F., *La tassazione indiretta del commercio elettronico ed il nuovo regime transitorio*, ne il fisco n. 26 luglio 2002.

⁸⁷ Eriksen, E., Hulsebos K., *Electronic commerce and Vat – An odyssey towards 2001*, The world getting smaller, the Vat implications are getting Bigger, in *Vat Monitor* n. 4, 2000, p. 138.

⁸⁸ Terra, B., and Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directive*, 2013, p.339.

⁸⁹ Salvatore, A., *Objekti i transaksioneve të komunikimit dhe disiplinës e kalimit të shërbimeve në tatimin mbi të ardhurat dhe tatimin mbi vlerën e shtuar*, në *Buletinin e Taksave*, n. 15-16, 2005, p.1174.

⁹⁰ Salvatore, A., *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto*, in *Bollettino Tributario*, n. 15-16, 2005, p.1174.

⁹¹ [EN] Judgment of the Court of 8 February 1990. *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*. Case C-320/88. *European Court reports* 1990 Page I-285; [SV] *Domstolens dom* den 8 februari 1990. *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forëarding Enterprise Safe BV*. Mål C-320/88. *Rättsfallssamling* 1990 s. I-285.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
kujtojmë se, në bazë të nenit 5, n. 1, Direktiva e gjashtë, konsiderohet si 'shitje' e një të mire transferimi i së drejtës për të disponuar një të mirë materiale si pronar. "

Nocioni i shitjes së një të mire nuk i referohet pra vetëm transferimit të pronave në mënyrën e parashikuar në ligjin e aplikueshëm kombëtar, por mbulon çdo transferim të një të mire materiale nga njëra palë e cila fuqizon palën tjetër për të disponuar një pasurinë të tillë sikur të ishte pronare.

Kjo pikëpamje është në përputhje me qëllimin e Direktivës, e cila synon, ndër të tjera, që të bazojë sistemin e përbashkët të tatimi mbi vlerën e shtuar për një përkufizim uniform të transaksioneve të tatueshme. Ky qëllim mund të rrezikohet nëse konstatimi i shitjes së të mirave, e cila është një nga tre transaksioneve e tatueshme, do të ishte subjekt në krijimin e kushteve të cilat ndryshojnë nga një shtet anëtar në tjetrin, si ato që lidhen me pronësitë në të drejtën civile.

Pra, pyetja e parë duhet të zgjidhet nëpërmjet nenit 5, n. 1, të Direktivës së Gjashtë që duhet ta interpretojë sikur të konsiderohej si *shitje e te mirave* transferimin e së drejtës për të disponuar një të mirë materiale si pronar, edhe në qoftë se nuk është transferuar *pronësia ligjore* e së mirës materiale ⁹, siç u ripohua nga Gjykata e Drejtësisë në rastin e fundit C-255/02⁹²: Transferimit i disponimit së një të mire materiale: "(...) përfshin çdo operacion transferimi i një të mire materiale nga njëra palë e cila autorizon palën tjetër që ta disponojë atë sikur të kishte qenë ajo pronare...⁹³.

Lidhur me elementin shtesë të nevojshëm për shitjen si ai për të mirën materiale, Gjykata e Drejtësisë në rastin C-172/96⁹⁴ e ka mohuar cilësinë e së mirës materiale në valutë duke deklaruar

⁹² [EN] "(...) It should be noted that Article 5(1) of the Sixth Directive provides as follows: 'supply of goods' shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner'. 7: It is clear from the wording of this provision that 'supply of goods' does not refer to the transfer of ownership in accordance with the procedures prescribed by the applicable national law but covers any transfer of tangible property by one party which empowers the other party actually to dispose of it as if he were the owner of the property. 8: This view is in accordance with the purpose of the directive, which is designed inter alia to base the common system of VAT on a uniform definition of taxable transactions. This objective might be jeopardized if the preconditions for a supply of goods - which is one of the three taxable transactions - varied from one Member State to another, as do the conditions governing the transfer of ownership under civil law. Consequently, the answer to the first question must be that 'supply of goods' in Article 5(1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning the transfer of the right to dispose of tangible property as owner, even if there is no transfer of legal ownership of the property. (...)".

⁹³ Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. [EN] Judgment of the Court of 21 February 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. European Court reports 2006 Page I-1609; [SV] Domstolens dom den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise.

⁹⁴ [EN] "(...) It is clear from the case-law of the Court that that term covers any transfer of tangible property by one party who empowers the other party actually to dispose of it as if he were the owner of the property (...); [SV] "(...) Av domstolens rättspraxis framgår att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

se "(...)valutat që janë shkëmbyer kundrejt valutave të tjera si pjesë e një shkëmbimi nuk mund të klasifikohen si "të mira materiale" sipas nenit 5 të Direktivës së Gjashtë, duke qenë se bëhet fjalë për monedha që përbëjnë mjetet ligjore të pagesës. Operacionet e shkëmbimit për këtë arsye përbëjnë shërbimet sipas nenit. 6 të Direktivës (...); neni. 6 i Direktivës së Gjashtë⁹⁵ përcakton pastaj ofrimin e shërbimeve që mbeten, duke thënë se përbën ofrim shërbimesh çdo transaksion që nuk përbën një shitje të së mirave, siç përcaktohet nga neni 5. Gjithmonë tek i njëjti nen gjejmë të përcaktuar se legjislativi Komunar pohon se ofrimi i shërbimeve mund të konsistojë në "një shitje të së mirave jo materiale (që) janë ose jo të paraqitur nga një titull"⁹⁶. Një pjesë e madhe e punës së përkufizimit është kryer nga jurisprudenca e Gjykatës së Drejtësisë, sidomos në gjithë ato raste të kufizuara ku ekzistojnë elemente tipike ku transferimi si i performancës dhe i kualifikimi të veprimeve është kundërsens.

Një shembull tipik është gjetur në Çështjen C-231/94⁹⁷, në të cilin Gjykata ka kërkuar të vendosë nëse transaksioni i ushqimit i kryer në bordin e trageteve përbën shitje të së mirave apo ofrim shërbimi.

"Për të përcaktuar nëse një transaksion përbën një shitje të së mirave ose performanca shërbimi, duhet të merren parasysh të gjitha rrethanat në të cilat ajo zhvillohet, në mënyrë që të identifikohen karakteristikat e saj. Ajo që duhet të theksohet është se furnizimi i pijeve dhe i vakteve të përgatitur dhe që janë gati një konsum të menjëhershëm është rezultati i një sërë shërbimesh duke filluar nga gatimi i ushqimeve deri në dorëzimin material mbi në mbështetje dhe që shoqëron sigurimin në favor të konsumatorit të një infrastrukture që përfshin një dhomë ngrënie me anekse (garderobë, etj.) si dhe mobilje dhe enë. Mund të ketë individë, aktivitet profesional i të cilëve konsiston në kryerjen e këtyre veprimeve të hotelierisë , që sigurojnë shtrimin e tavolinave, dorëzimin tek klienti dhe dhënies së shpjegimeve mbi ushqimin ose mbi pijet e propozuara, për të

en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (...)"

⁹⁵ [EN] "(...) On this question, the Court observes first of all that the currencies which are exchanged against other currencies in a foreign exchange transaction cannot be regarded as 'tangible property' within the meaning of Article 5 of the Sixth Directive, since money used as legal tender is involved. Foreign exchange transactions are thus supplies of services within the meaning of Article 6 of the Sixth Directive (...)"

⁹⁶ Shërbimet, 1. Konsiderohet "Dhënie e shërbimeve" çdo transaksion që nuk përbën një transferim të mallrave sipas kuptimit të nenit 5.

⁹⁷ [EN] assignments of intangible property whether or not it is the subject of a document establishing title. Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg. Causa C-231/94. [EN] Judgment of the Court of 2 May 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg. Case C-231/94. European Court reports 1996 Page I-2395; [SV] Domstolens dom den.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
shërbyer në tryeza këto produkte, si edhe në fund, për të ngritur e pastruar tavolinën pasi të hahet. Prandaj është e qartë se veprimtaria e hotelierisë është e karakterizuar nga një seri karakteristikash dhe aktesh, nga të cilat shitja e ushqimit është vetëm një pjesë dhe në fushën e së cilës dominojnë shërbimet. Ajo duhet të konsiderohet si ofrim shërbimesh në pajtim me Nenin. 6, n. 1, i direktivës së Gjashtë. Ndryshe është rasti i një veprimi që ka si objekti ushqimet "që transportohen", jo i shoqëruar nga shërbime që e bëjnë konsumin më të këndshëm në lokalet në një mjedis të përshtatshëm (...)⁹⁸.

Nën fokusin e Direktivës së Gjashtë dhe të Gjykatës së Drejtësisë duhet të theksojmë se nuk ekziston hapësira për të klasifikuar veprimin e kryer në rruge elektronike si shitje të të mirave. Siç shihet, neni 5, paragrafi 1 i Direktivës së gjashtë kërkon *kalimi e së drejtës për të disponuar të mirën materiale si pronar* dhe që nuk ka transferim të pronësisë së një të mire materiale.

Si në rastin e transferimit elektronik të softwar –it⁹⁹. Si pasojë shkarkimi i softëare -ve nga Interneti nuk mund të përbëjë një shitje të të mirave sipas nenit.5, paragrafi 1 i Direktivës së Gjashtë. Ky klasifikim do të zbatohet në të gjitha transaksionet tregtare për aq kohë sa *bajt* e informacionit do të transferohen në internet apo rrjetet telematike: në aplikimin e tatimit mbi vlerën e shtuar nuk ka një dallim të mundshëm midis aplikimeve të softëar –it, letërsisë, videove, muzikës. Në formën e tyre dixhitale të gjithë këto produkte janë të paprekshme. Këtij rregulli mund ti kundërshtohet se Neni. 5, paragrafi 2 i Direktivës së Gjashtë pohon që *"konsiderohen si të mira materiale, energjia elektrike, gazi, nxehtësia, i ftohti dhe e ngjshme me këto"*¹⁰⁰.

Në këtë kontekst, ndoshta, mund të ketë hapësirë për ta quajtur shkarkimin e informacionit

⁹⁸ [EN] "(...) In order to determine whether such transactions constitute supplies of goods or supplies of services, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to identify its characteristic features. The supply of prepared food and drink for immediate consumption is the outcome of a series of services ranging from the cooking of the food to its physical service in a recipient, whilst at the same time an infrastructure is placed at the customer's disposal, including a dining room with appurtenances (cloak rooms, etc.), furniture and crockery. People, whose occupation consists in carrying out restaurant transactions, will have to perform such tasks as laying the table, advising the customer and explaining the food and drink on the menu to him, serving at table and clearing the table after the food has been eaten. Consequently, restaurant transactions are characterized by a cluster of features and acts, of which the provision of food is only one component and in which services largely predominate. They must therefore be regarded as supplies of services within the meaning of Article 6(1) of the Sixth Directive. The situation is different, however, where the transaction relates to "take-away" food and is not coupled with services designed to enhance consumption on the spot in an appropriate setting. (...)".

⁹⁹ Kabisch, V., op. cit., duke cituar Lejeune, I. - Vanham, B. - Verlinden, I. - Verbeke, A., Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of international Tax Concepts? Part I. In: European Taxation, vol. 38 (1998), Issue 1, p. 8.

¹⁰⁰ [EN] Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property; [SV] Elektrisk ström, gas, värme, kyla och liknande skall betraktas som materiell egendom.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

të dixhitalizuar si një shitje e të mirave. Por ka një ndryshim thelbësor mes rrymës elektrike dhe shkarkimit: ndërkohë që në përdorimin e energjisë elektrike, nxehtësia, i ftohti konsumohen, informacionet dixhitale mund të përdoren në një numër të pakufizuar herësh pa u shpenzuar, përkundrazi mund të shumëfishohen në libitum. Është kjo veçori ajo që e bën informacionin e digjitalizuar të papërshtatshëm për tu klasifikuar si një shitje e mallrave dhe përkundrazi e përshtatshme për tu klasifikuar si një shërbimi, në përputhje me nenin. 6, paragrafi 1 i direktivës së gjashtë. Kjo është sjellja e ndjekur nga ana e Komisionit Europian miratuar më pas edhe në OECD (Konferenca e Otavës).

Është pohuar se¹⁰¹ si Komisioni Evropian ka përcaktuar kriteret ekzistuese të diferencimit (materiale / jomateriale), të tjera kriterë të fokusuar në mënyrën e dorëzimit të së mirave, kështu që kur e mira është dorëzuar on-line kemi të bëjmë me ofrim shërbimesh, dhe në qoftë se ajo është dorëzuar nga mjetet tradicionale kemi të bëjmë me ofrim mallrave. Ky përcaktim nuk lejon respektimin neutralitetin të tatimeve, me mënyrën e shpërndarjes të ndikuar nga konsiderimi tatimor.

Disa Shtete anëtare, si për shembull Spanja, në periudhën para futjes së Direktivës 2002/38/EC e klasifikonin *shkarkimin* e softwar -ve standarde si ofrim i mallrave dhe jo si një ofrim i shërbimeve; si pasojë këtyre transaksioneve janë aplikuar rregullat e tyre të territorialitetit të shtijes së të mirave¹⁰². Direktiva 2002/38/EC ka klasifikuar përfundimisht operacionin e kryer me mjete elektronike si ofrime shërbimesh¹⁰³. Problemi i klasifikimit të veprimeve është zgjidhur në këtë mënyrë dhe pak hapësirë i ka mbetur interpretuesit, edhe pse ka ende paqartësi në lidhje me faktin se zgjedhja e adoptuar nga ligjvënësi komunitar duket se kundërshton jurisprudencën komunitare: Gjykatë e Drejtësisë në Cështjen C-2/95 (Sparekassernes Datacenter (SDC) kundër Skatteministerie)¹⁰⁴ ka pohuar se dispozitat e Direktivës së Gjashtë nuk duhet të aplikohen sipas mënyrave të ndryshme (elektronike ose jo) me të cilat ofrohen shërbimet. Dhe me siguri përcaktimi

¹⁰¹ Monti, A., *La Direttiva Sul Regime IVA Applicabile Al Commercio Elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2003 p. 159.

¹⁰² Lejeune, I. - Boutellis, O. - Joostens, M., *E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise*, in *VAT Monitor*, Jan/Feb, 2001, p. 8.

¹⁰³ Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, con la collaborazione del Centro Studi Ernst & Young, Roma, EtI - il fisco, 2001, p.188.

¹⁰⁴ Judgment of the Court of 5 June 1997. Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet. Case C-2/95. European Court reports 1997, p. I-3017.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

i bërë nga direktiva nuk është në përputhje me parimin e neutralitetit të përshkruar për të mirën juridike në varësi të metodës së përdorur për shpërndarjen e saj pjesë edhe të mirat dixhitale. Për më tepër, është deklaruar vazhdimisht se mungesa e prekshmërisë nuk përfshin asimilim automatik të së mirës nga të mirat jo materiale.

5. Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe shërbimet e komunikimit: arsyet e ndryshimit.

5.1. Shërbimet e telekomunikacioneve.

Më 30 qershor 1988 Këshilli Evropian miratoi "*Rezolutën për zhvillimin e tregut të përbashkët të shërbimeve dhe të pajisjeve të telekomunikacionit brenda 1992*"¹⁰⁵.

Në këtë akt rekomandohej që "(...) *liberalizimi i plotë tregjeve të furnizimeve dhe të punëve të telekomunikacionit si pjesë e plotësimit të tregut të brendshëm* (...) "¹⁰⁶.

Fillimi i procesit të liberalizimit startoi me Direktivën 90/388¹⁰⁷. Kjo impononte çdo Shtet Anëtar për heqjen e të drejtave të veçanta dhe ekskluzive të vëna në shërbimet e telekomunikacionit¹⁰⁸. Procesi i tranzicionit nga një monopol në një sistem të privatizimit pati pasoja të forta në fushën fiskale. Para privatizimit, imponimi i këtyre shërbimeve nuk përfaqësonte një problem të një sektori të rëndësishëm. Operatorët publikë të telekomunikacionit, nuk ishin në përgjithësi subjekte të imponimit për shkak të statusit të tyre si ent publik. Megjithatë ndryshimi rrënjësor i aktivitetit për shkak të evolucionit të vazhdueshëm të sektorit të industrisë dhe intensifikimi i transaksioneve, privatizimit dhe ndërkombëtarizimit të veprimeve kishte reperkusione të rëndësishme në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar.

5.2. Zhvillimi i telekomunikacionit në vitet nëntëdhjetë.

Me fillimin e viteve nëntëdhjetë shërbimet e telekomunikacionit të ofruara nga subjektet

¹⁰⁵ [EN] Council Resolution of 30 June 1988 on the development of the common market for telecommunications services and equipment up to 1992. Official Journal C 257 , 04/10/1988, p. 1-3.

¹⁰⁶ [EN] "(...) achievement of full opening of the markets for telecommunications supplies and works as part of the completion of the internal market (...)".

¹⁰⁷ [EN] Commission Directive 90/388/EEC of 28 June 1990 on competition in the markets for telecommunications services. OJ L 192, 24.7.1990, p. 10–16.

¹⁰⁸ Terra, B., and Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directive*, 2013.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

private filluan të bëhen të disponueshme brenda Shteteve të Bashkuara, të cilat kufizoheshin në zbatimin e rregullave të territorialitetit të shërbimeve të përcaktuara në nenin. 9, paragrafi 1 i Direktivës së Gjashtë, dhe pastaj për të vepruar në bazë të parimit të origjinës. Nuk kishte asnjë mundësi tatimi të operacionit në bazë të nenit. 9, paragrafi 2 shkronja e), pasi kjo nuk përfshinte shërbimet e telekomunikacionit.

Shumë shpejt u bë e qartë se zbatimi i këtyre rregullave sillte shtrembërime të konkurrencës të shkaktuara në dëm të operatorëve të BE-së, dhe se sistemi prodhonte një rritje eksponenciale të transaksioneve ndërmjet ofruesve dhe përfituesve të shërbimeve të telekomunikacionit jashtë komunitetit dhe destinatarë komunitarë për shkak të mos aplikimit të tatimit mbi vlerën e shtuar.

Përveç kësaj, shumë operatorëve komunitarë filluan të lokalizonin aktivitetet e tyre në zonat jashtë territorit ose në ato Shtete Anëtare që kanë një normë të ulët tatimi mbi vlerën e shtuar¹⁰⁹.

Në dijeni të situatës, Këshilli Evropian miratoi një Vendim përjashtuese, e vlefshme deri më 31 dhjetor 1999, sipas të cilit Shtetet anëtare mund të devijonin nga rregulli i parashikuar nga neni. 9, paragrafi 1. Ndërkohë u miratua efektivisht më 1 Janar 2000 Direktiva. Dallimi midis Vendimit të Këshillit të datës 17 mars 1997 dhe Direktivës ishte se, kjo e fundit e bëri të detyrueshëm aplikimin e rregullit nga neni. 9, paragrafi 2 i Direktivës së Gjashtë dhe për këtë arsye aplikimi i parimit të destinacionit në vend të asaj origjinale, vendimi e merrte zbatimin e këtij parametri vetëm opcional. Gjithashtu, Direktiva përfshinte zbatimin e detyrueshëm të kriterit përdorimit efektiv dhe shfrytëzimit efektiv të transaksioneve të kryera nga persona të cilët nuk janë subjekte passive të përcaktuar, banues ose rezidentë të zakonshëm në një nga Shtetet Anëtare nga një person pasiv i cili ka krijuar vendin dhe biznesin e tij ose që ka ngritur një qendër aktiviteti fikse nga të cilat ofrohet shërbimi jashtë Komunitetit. Ky efekt u arritet përmes futjes pas nenit 9, paragrafi 3, paragrafi 4, cila ka i bërë detyrueshëm i tillë dispozicion për shërbimet telekomunikacionit.

6. Shërbimet elektronike dhe udhëzimet e OCSE-së dhe të Bashkimit European.

Mënyrat e reja të zhvillimit të aktiviteteve ekonomike dhe përdorimi gjithmonë në rritje të teknologjive të reja të informacionit në fushën e tregtisë ka nxitur komunitetin ndërkombëtar për të

¹⁰⁹ Bouzidi, C., Taferner, A., VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU “The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains”, in Vat Monitor, 2000, Volume 11, p. 276.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

hetuar fenomenin edhe nga pikëpamja e pasojave të saj fiskale¹¹⁰. Prandaj është e dobishme për llojin e analizës që duhet të kryhet në këtë studim të vendoset vëmendja tek ndërhyrjet dhe studimet që janë kryer nga OCSE dhe nga ana e Bashkimit Evropian. Funkcioni i ndryshëm institucional i dy organizmave dhe fusha e tyre territoriale ka përcaktuar një model të ndryshëm në trajtimin e problemit¹¹¹.

OCSE-ja në veçanti ka miratuar një perspektivë me spektër të gjerë, duke shqyrtuar të dy aspektet e tatimit direkt dhe ato lidhur me tatimet indirekte, ndërsa Bashkimi Evropian e ka përqendruar vëmendjen e tij në aspektet e taksimit indirekt, duke qenë se në këtë sektor ka një mundësi veprimi më efikase.

Edhe pse qasja është e ndryshme, megjithatë del në pah elaborimi i disa parimeve të përbashkëta. Parimi i parë është ai që i përket neutralitetit fiskal: tatimi i transaksioneve të kryera përmes internetit duhet të kryhet më i plotë kundrejt parimit të neutralitetit fiskal. Dallimi qëndron i gjithi në interpretimin e parimit: ndërkohë që OCSE-ja do të japë një peshë më të madhe barazisë së trajtimit midis tregtisë tradicionale dhe asaj elektronike, Bashkimi Evropian do të ketë kujdes më të madh për profilin e neutralitetit fiskal duke evidentuar aspektin e refuzimit të idesë së krijimit të formave të reja specifike të tatimit për veprimet telematike. Një tjetër parim është ai i tatimit të shërbimeve elektronike në vendin e konsumit, i cili, siç do të shihet, do të interpretohet në nivel Komuniteti sipas Direktivës 2002/38/EC si një vend rezidence, me implikime të rëndësishme përsa i përket qëllimeve tatimore.

6.1. Udhëzimet e miratuara nga OCSE-ja.

Konferenca e parë mbi çështjet tatimore që lidhen me tregtinë elektronike të organizuar nga Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik (OSBE) u mbajt në Turku, Finlandë, në

¹¹⁰ Produkti do të taksohet në vendin ku e mira ndodhet në momentin e transportit në një vend tjetër të BE-së ose në momentin e shitjes, pra Tatimi mbi Vlerën e Shtuar do të ngarkohet atje ku ofruesi është i vendosur. Sipas këtij parimi eksportet do të ishin objekt tatimi ndërsa importet nuk do të tatoheshin.

¹¹¹ Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet. I principi del diritto fiscal internazionale*, Rassegna di fiscalità internazionale, n. 5, 2001.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

nëntor 1997: ajo ishte një mundësi për të parë analizën e efekteve ekonomike të e-commerce tek administratat fiskale. Konferenca theksoi tri lloje të problemeve: *lack of any user control as to the location of activity, no means of identification of users, reduced use of information reporting and withholding institutions.*

Komiteti për Çështjet Fiskale mbështeti rëndësinë e një bashkëpunimi të afërt mes qeverive, nevoja për të fiksuar parime të përbashkëta dhe përgjithësisht të pranura për tatimin e tregtisë elektronike edhe për Bashkimin Evropian është një organ ndërkombëtar me fuqitë e veta, i cili bashkon 15 vende të Evropës Perëndimore [aktualisht 27 shtete], OCSE ka një sipërfaqe shumë më të gjerë gjeografike, duke përfshirë 28 shtetet më të industrializuara, në veçanti, përveç 15 shteteve të Bashkimi Europian, Shtetet e Bashkuara dhe Japoninë.

OCSE, si një zë autoritar i panoramës botërore, është një organizëm ndërkombëtar i natyrës këshilluese, rekomandimet e të cilit nuk kanë forcë detyruese për shtetet anëtare. Në pajtim me nenin 93 të Traktatit të KE-së (versioni i konsoliduar, pas Amsterdam), Këshilli Evropian, duke vepruar unanimitisht, mund të miratojë dispozita për harmonizimin e ligjeve që lidhen me tatimet indirekte. Por nuk ka fuqitë në lidhje me tatimet direkte, këto të fundit janë në kompetencën e shteteve anëtare (...), të siguruar një neutralitet fiskale, nevoja për të studiuar me të veçantë vëmendje *"the place of supply"* dhe përcaktimin e vendit të tatimeve në vendin e konsumit. Rekomandoi gjithashtu një dallim të qartë midis të mirave dhe shërbimeve për qëllime të tatimit të transaksioneve elektronike, përshtatjen e formave tradicionale të imponimi dhe heqjen e barrierave që pengojnë tregtinë elektronike e-commerce. Ai theksoi rëndësinë e një modeli ndërkombëtar dhe të koordinuar midis qeverive në mënyrë që të krijohet një mjedis transparent dhe i qëndrueshëm për zhvillimin e tregtisë elektronike¹¹².

Një hap tjetër i rëndësishëm u bë në tetor 1998, në Konferencën Ministrore të Ottawas¹¹³. Nga Konferenca doli një vizion i tregtisë elektronike si një instrument i ri për zhvillimin dhe rritjen ekonomike dhe ideja e një përgjegjësie kombëtare në lehtësimin e zhvillimit duke nxitur bashkëpunimin ndërkombëtar.

Konferenca nënvizoi nevojën për të aktivizuar një koordinim Ndërkombëtar midis juridiksioneve të ndryshme të interesuara dhe prodhoi raportin *Elektronik Commerce: Taxation*

¹¹² Jenkins, P., Vat and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities, in Vat Monitor, Vol. 10, 1999, p. 3.

¹¹³ OCSE (1998), Electronic Commerce: a discussion paper on taxation issues, Ottawa.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Framework Conditions, miratuar nga Komiteti i Punëve së Taksimit më 30 qershor 1998, me të cilin përfaqësuesit e Shteteve anëtare manifestuar konsensus të gjerë mbi udhëzimet e përcaktuara nga OCSE-ja.

Dokumenti, në paragrafin 6, përcakton pesë parime kryesore: Neutralitet, efikasitet, siguri dhe thjeshtësi, drejtësia dhe fleksibilitet. Veçanërisht në parimin e neutralitetit kërkohet që një sistem fiskal të mos zbatojë metodologji taksimi të ndryshme midis formave të tregtisë tradicionale dhe formave të tregtisë elektronike: ekonomia duhet të udhëzohet nga zgjedhje ekonomike sesa nga zgjedhjet e mundësive fiskale.

Parimi i dytë, ai i efikasitetit, theksoi rolin e teknologjive të reja për të mundësuar Organet tatimore për të arritur qëllimet e tyre me një reduktim të kostot dhe me mundësinë për të ofruar një shërbim më të mirë.

Parimi i tretë, ai i sigurisë dhe thjeshtësisë, kërkonte që rregullat e zbatueshme në këtë sektor të veçantë të ishin të qëndrueshme dhe të lehta për të interpretuar për t'u lejuar kështu tatimpaguesit të përcaktonin pasojat fiskale të biznesit të tyre. Parimi i katërt, parimi i drejtësisë, kërkonte përcaktimin e një vjeljeje të taksave në mënyrë që të sigurohej një taksim i drejtë që do të kufizonte fenomenet e pakapshme dhe mashtrimet, dhe që të shmangej rreziku i tatimit të dyfishtë. Së fundi, parimi i fleksibilitet i drejtohej legjislacioneve tatimore të shteteve të ndryshme, të cilat kanë si detyra ndjekjen e evolimit të fenomenit në një mënyrë dinamike në harmoni me zhvillimet teknologjike.

Doktrina ka vërejtur se edhe përse pesë parimet janë të pakundërshtueshme, zbatimi i tyre mund të jetë i komplikuar. Siç u vërejt edhe nga CFA-ja, zbatimi i tyre çon në një situatë konflikti midis shteteve dhe në përgjithësi të dyja si interpretimi dhe zbatimi, për shkak të qasjeve të ndryshme dhe të modeleve të ndryshme kombëtare mund ti bëjnë objektivat e propozuara më shumë ose më pak tërheqëse për t'u arritur.

Megjithatë, objektivat e OCSE-së ishin ato të arritjes së një konsensusi ndërkombëtar në trajtimin fiskal të tregtisë elektronike ndërmjet Shteteve të treta, vendeve anëtare dhe përfaqësuesve të sistemit të tregtisë botërore. Konferenca e Otawas hodhi në fakt baza për një konsensus ndërkombëtar mbi trajtimin fiskal të tregtisë elektronike. Një pjesë e konsiderueshme e Konferencës iu kushtua problematikave të taksimeve indirekte, të konsideruara si më urgjente sesa ato të taksimit të drejtëpërdrejtë.

Në lidhje me tatimet e konsumit raporti përsëriste se përfundimet e shprehura nga Komisioni Evropian në Komunikatën COM (1998) 374 përfundimtare., d.m.th. ndalonte futjen e formave të reja të tatimit dhe klasifikimit të veprimeve të tregtisë elektronike si performanca shërbimi. Në vitin 1999, në Konferencën e Parisit, u theksua roli vendimtar i një veprimi global në sektorin e tatimit të tregtisë elektronike dhe u rikonfirmua parimi i neutralitetit fiskal:

Interneti në thelb duhej të bëhej një "zonë neutrale taksash dhe jo një zonë pa taksa, *free* dhe *cyberspace* nuk duhet të bëhet fusha më e madhe tatimore e mijëvjeçarit të ri ". Duhet të jenë të qarta, të parashikueshme dhe neutrale rregullat në interes të përbashkët të qeverive të vendeve të ndryshme, të bizneseve dhe konsumatorëve.

6.2. Udhëzimet e Komisionit Evropian.

Në vitin 1995, Komisioni Evropian formoi Grupin e Lartë të Ekspertëve, një grup i pavarur kërkimor me një profil të lartë, dhe e ngarkoi për të kryer një studim mbi tatimin e tregtisë elektronike. Në janarin e vitit 1996, raporti "*Ndërtimi i Shoqërisë Ekonomike të Informacionit për të gjithë ne*". Reflektimet e Para e Grupit të Lartë të Ekspertëve¹¹⁴ bënë thirrje për zbatimin e një takse të jashtëzakonshme, të ashtuquajturën Bit-tax, në përputhje me vëllimin e shërbimeve të telekomunikacionit telematik të kryer.

Në raport, theksohej në veçanti tatimi mbi konsumin, parashikohej gjithashtu nevoja për kërkimin e sistemeve alternative të taksimit: Bit-tax mund të ishte një prej tyre, edhe pse Grupi nuk e fshihte që zbatimi i tij do të kërkonte studime të mëtejshme dhe thellime. Komentet në nivel evropian nuk ishin të favorshme. Komisioneri evropian Mario Monti, në Konferencën e "*A Global Market-Place për Ndërmarrjet e Vogla dhe të Mesme* " mbajtur në Bon në 1997 përgënjeshtroi në fakt kategorikisht se Bashkimi Evropian kishte në program futjen e formave të reja të taksimit.

Monti u shpreh me këto fjalë: "*VAT already applies to electronic trade in goods and services, so there is no need to introduce new forms of tax, such as a "bit tax", within the EU. At the same time, governments need to address the tax avoidance and erosion concerns that*

¹¹⁴ Building the European Information Society for us all, Final policy report of the high-level expert group, April 1997, European Commission Directorate-General for employment, industrial relations and social affairs. Dokument i disponueshëm në adresën http://ec.europa.eu/employment_social/knowledge_society/docs/buildingen.pdf.

are raised by the potential speed, untraceability and anonymity of electronic transactions". Në vitin 1997, një dokument i dytë zyrtar i Komisionit, "Nisma Evropiane në fushën e tregtisë elektronike", vuri në dukje:

rritjen e transaksioneve të kryera përmes internetit në krahasim me transaksionet tregtare tradicionale dhe nga këtu, pra, nevoja për masa politike që synojnë promovimin e tregtisë elektronike. Në të njëjtën kohë ajo gjithashtu tregoi problemet që kishin filluar të krijoheshin për qëllime të tatimi mbi vlerën e shtuar. Në veçanti ishte "(...) e nevojshme një analizë e detajuar për vlerësimin e impaktit të mundshëm të tregtisë elektronike në legjislacionin në fuqi në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar (në çështjet të tilla si, përkufizimi, kontrolli dhe vjelja) dhe për të vlerësuar në çfarë mase, legjislacioni në fuqi duhet të përshtatet gjithmonë duke garantuar neutralitetin e sistemit fiskal (...) "

Dokumenti riafirmonte refuzimin e Bit-tax: "Ndërkohë disa komentues kanë sugjeruar mundësinë për të parashikuar një lloj alternative të taksës, si një "tatim mbi bit", Komisioni nuk e konsideron këtë veprim të përshtatshëm duke qenë se transaksione të tilla janë tashmë subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar"¹¹⁵. Për qëllimet e tatimit indirekt u evidentuan tre objektiva: "(...) të ofrohet një siguri ligjore, të shmangen humbjet e tepruara e të ardhurave tatimore, dhe të garantohet asnjëansia "¹¹⁶. Doktrina ka pohuar se vetëm nëpërmjet objektivave të tilla do të hapet rruga për zhvillimin e plotë të tregtisë elektronike: sistemet fiskale në përputhje me rrethanat, duhej t'u jepnin operatorëve sigurinë e së drejtës ligjore për të bërë detyrimet fiskale të qarta, transparente dhe të parashikueshme. Neutraliteti i sistemit fiskal duhet të siguronte tek aktivitetet e reja që krijoheshin, nuk do të peshonin kostot shtesë kundrejt formave të tregtisë konvencionale. Në të njëjtin dokument lexojmë se forma aktuale e tatimit dhe mbledhja e tyre ishin të mjaftueshme për të siguruar vendosjen e këtyre transaksioneve, duke formalizuar qëndrimin kundër futjes së Bit- tax. Megjithatë, në një akt të mëvonshëm komunitar, "Raporti i Përkohshëm mbi implikimet e tregtisë

¹¹⁵ Cordell, A., *Taxing the Internet: the proposal for a Bit tax*, Cambridge, 14 febbraio 1997 <http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm> (Atësia e kësaj forme të taksimit është një Ekonomisti Kanadez, Arthur Cordell, që e ekspozoi për herë të parë në një Konferencë të organizuar nga Klubi i Romës, një shoqatë e themeluar në 1967 nga Aurelio Pecci dhe të tjerë industrialistë dhe ekonomistë që propozon studimin e raportit mes Veriut dhe Jugut).

¹¹⁶ Regulation (EEC) No. 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). OJ L 24 of '01.02.1992, p. 1-5.

elektronike për tatimin mbi vlerën e shtuar dhe doganat " (3 Prill 1998), bëri të mundshëm fokusimin tek çështjet e tatimi mbi vlerën e shtuar.

Komisioni nuk ka propozuar asnjë ndryshim në rregullat ekzistuese për blerjen e të mirave materiale që kryheshin në Internet nga pjesa e konsumatorëve privatë, por theksoi nevojën për të bërë disa ndryshimet në sistemet ekzistuese tatimore dhe nevojën për të shmangur diskriminimin ndërmjet biznesit që përdor teknologjitë e reja dhe biznesit tradicional. Më 17 qershor 1998 Komisioni Evropian prezantoi Komunikatën COM (98) 374 def. në fushën e detyrimeve indirekte dhe tatimi mbi vlerën e shtuar. Komunikata thekson se tatimi mbi vlerën e shtuar është një taksë që i përshtatet më mirë tregtisë elektronike: *"Tatimi mbi vlerën e shtuar duhet t'i ofrojë të drejtës (rregulla të qarta dhe të qëndrueshme që reduktojnë rrezikun e kontrasteve dhe të taksave të papritura), thjeshtësi (futja e një sistemi të përbashkët të tatimi mbi vlerën e shtuar bazuar në tatimin origjinal), neutraliteti (pasojat e taksimit duhet të jetë e njëjtë për të mirat dhe shërbimet e blera brenda apo jashtë BE-së (...))"*¹¹⁷. Doktrina ka vënë në pah se në këtë dokument, Komisioni Evropian ka bërë përmbledhjen e problemeve të tatimit jo të drejtëpërdrejtë të aplikuar për tregtinë elektronike, duke propozuar një numër të caktuar orientimesh që synojnë garantimin e sigurisë, thjeshtësisë dhe neutralitetit të tatimit në mënyrë që të shmangen shtrembërimet e tregut dhe në të njëjtën kohë të nxisin rritjen e tregtisë elektronike: 1. *Asnjë taksë të re. Janë taksat ekzistuese, dhe më saktësisht tatimi mbi vlerën e shtuar, e cila duhet të përshtatet.* 2. *Të gjitha llojet e transmetimit elektronik dhe të gjitha produktet jo materiale (muzikë, video, software) të ofruara me mjete të tilla konsiderohen si shërbime sipas tatimit mbi vlerën e shtuar komunitare. Të gjitha veprimet që kryhen brenda BE-së, për të cilat përdoret mjete i përfaqësuar nga tregtia elektronike dhe që konsumohen për arsye të brendshme të Bashkimit Europian, janë subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar komunitare. Ky pozicion është në përputhje me atë të miratuar nga OCSE-ja dhe nga vendet anëtare në OMC.* 3. *Të sigurohet neutraliteti. Shërbimet e porositura nga konsumatorët privatë të*

¹¹⁷ COM (1998) 374 def., cit., paragrafi 1.2. [EN] Consequently, if e-commerce is to develop fully, the Community VAT system must ensure legal certainty (clear and consistent rules reducing the risks of unforeseen tax liabilities and disputes), simplicity (introducing a common VAT system based on taxation at origin) and neutrality (the consequences of taxation should be the same for goods and services whether purchased from within or outside the EU).

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
OCSE-së nga furnizues që ndodhen jashtë BE-së që janë kryer online janë aktivitete që përfaqësojnë sfidën më të madhe përse i përket vjeljes së tatimi mbi vlerën e shtuar.

Nëse parashikimi i rritjes së këtyre shërbimeve të ofruara për konsumatorin përfundimtar që aktualisht nuk paguan tatimin mbi vlerën e shtuar, do të arrinte një nivel ekonomikisht domethënës, mund të rezultonte e nevojshme të përcaktohet, në bashkëpunim me botën e biznesit, mekanizmat për tatimin e këtyre performancave. Mungesa e taksimit do të nxiste një rritje të konkurrencës së pandershme për operatorët e Bashkimit European, performanca e shërbimeve të së cilës për konsumin privat në kuadër të BE-së tashmë është subjekt i tatimit. Në mënyrë analoge, duke qenë se në kuadrin e normativës të OCSE-së shumë shërbime online janë subjekte të tatueshme nga tatimi mbi vlerën e shtuar e vendit të origjinës, furnizuesit e OCSE-së duhet të paguajnë tatimi mbi vlerën e shtuar mbi të gjitha shërbimet e ofruara në vendet jashtë BE-së. Në anën tjetër, performanca nga vendet jashtë Bashkimit European drejt atyre brenda BE-së nuk duhet të jetë subjekte ndaj tatimit: rezultati është qartë, një disavantazh konkurrues për bizneset e BE-së. Legjislacioni komunitar duhet të sigurojë që të gjitha shërbimet e ofruara online nga burime jashtë BE-së drejt qytetarët privatë të OCSE-së të jenë subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar dhe që shërbimet e njëjta të eksportuara nga OCSE-ja për vendet e tjera janë të përjashtuara nga tatimi mbi vlerën e shtuar. Kjo do të sillte, ndryshe nga ajo që ndodh aktualisht shërbimet që ofrohen me mënyrë tradicionale, të tilla si telefoni ose faksi, nga burime jo të BE-së drejt qytetarëve privatë të Bashkimit European gjithashtu do të jenë subjekt i tatimit mbi vlerën e shtuar. 4. Të lehtësohet respektimi i normativës. Besueshmëria e çfarëdo regjimi tatimor është i bazuar në praktikitetin e saj dhe realizueshmërisë së zbatimit të saj. Regjimet fiskale duhet të përputhen plotësisht me praktikën tregtare që preken nga ndryshimet me zhvillimin e tregtisë elektronike. 5. Të sigurohet monitorimi dhe zbatimi. 6. Të lehtësohet administrimi i formaliteteve fiskale. Do të jetë e nevojshme të sigurohet mundësia e kryerjes së veprimeve të faturimit dhe kontabilitetit me rrugë elektronike ". Ne mbledhjen e tij të datës 6 korrik 1998, Këshilli i ECOFIN i konfirmoi këto parime. Në veçanti, Shtetet Anëtare ranë dakord mbi atë se si këto parime duhet të formojnë bazën e një kontributit komunitar në përputhje me konferencën e ardhshme të OCSE-së të Ottawas cituar më parë¹¹⁸.

¹¹⁸ Rinaldi, R., a cura di, *La fiscalità del commercio via Internet*, Giappichelli, Torino, 2001, p.145.

Së fundi, Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve dhe e Doganave të Komisionit botoi një dokument të mëtjshëm mbi tatimi mbi vlerën e shtuar në vitin 1999, duke shqyrtuar arsyet që ishin çuar në një ndryshim në rregullat e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe gjithashtu duke sugjeruar disa alternative të mundhme. Këto u rimorën nga Këshilli European i Lisbonës i 23-24 mars 2000, i cili ripohoi rolin trajnues të teknologjive të reja në kuadër të Bashkimit Evropian në një epokë globalizimi dhe ekonomish të bazuara mbi njohjen. Në fakt, Këshilli i Lisbonës Evropian hodhi bazat për ndryshimin e propozuar të Direktivës së Gjashtë në lidhje me natyrën territoriale të shërbimeve të ofruara me mjete elektronike.

7. Parimi i tatimit në vendin e konsumit.

Siç kemi pasur rastin të vërejmë, një parim që gjendet në qoftë në OCSE-se dhe në Bashkimi European është ai i tatimit të shërbimeve elektronike në vendin e konsumit. Kjo do të interpretohet në nivel Komunitar sipas Direktivës 2002/38/EC me një zgjidhje kompromisi, duke e nënkuptuar atë si një vend të qëndrimit dhe duke imponuar megjithatë disa reflektive.

7.1. Pozicioni i OCSE-së.

Rëndësia e tatimit në vendin ku ndodh konsumi dhe arritja e një konsensusi ndërkombëtar për nocionin e konsumit ishte konfirmuar nga OCSE-ja në vitin 2001. Në dokumentin "Commerce électronique et impôts sur la consommation" u konfirmua se si rregullat e zbatueshme në lidhje me tatimet mbi konsumin në rastin e tregtisë ndërkufitare duhet të zbatohen në tatimin në vendin ku bëhet konsumi; si pasojë duhet të merret një konsensus ndërkombëtar mbi kushtet në të cilat të mirat apo shërbimet janë konsideruar si të konsumuar në një vend të dhënë¹¹⁹.

¹¹⁹ OCSE (2001), Commerce électronique et impôts sur la consommation. Un rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au Comité des Affaires Fiscales.

OCSE-ja vëren se si tatimin në vendin e konsumit, lejon reduktimin e pasigurive dhe rrezikun e një tatimi të dyfishtë apo për taksime të paqëllimshme, si në rastin e vendeve që aplikojnë rregulla të papërputhshme dhe papajtueshme me njëri-tjetrin (për shembull, në mes të parimit të origjinës dhe atij të destinacionit). Përveç kësaj, taksimi në vendin e konsumit do të ndihmojë në vendosjen e rregullave të lojës së ndershme. OCSE-ja ka dhënë edhe një koncept të konsumit i cili i aplikuar për shërbimet jo materiale do të thotë se ata do të konsiderohen si të konsumuar në vendin ku konsumatori e ka konsumuar ose përdorur në të vërtetë.

Megjithatë, parimi i konsumit të pastër është vështirë të aplikohet në Praktikë për shkak të natyrës globale të tregtisë elektronike, së bashku me lëvizshmërinë aktuale të komunikacioneve. Pra mund të jepen disa shembuj: në qoftë se një kompani amerikane lidh një kontratë me një kompani tjetër blerës me qendër në Mbretërinë e Bashkuar për ofrimin e shërbimeve këshilluese të saj degëve në Japoni, mund të themi se konsumi zhvillohet në Mbretërinë e Bashkuar, ku ndohet zyra sociale e klientit, vetëm në masën që këto shërbime shkojnë në dobi të kompanisë në tërësi. Sidoqoftë mund të thuhet se , këto shërbimet i drejtohen filialeve që janë të bazuara në Japoni dhe prandaj këto shërbime do të jenë dhënë në të vërtetë në Japoni. Një shembull tjetër: një kompani franceze lidh një kontratë me një kompani kanadeze për ofrimin e shërbimeve elektronike. Stafi kanadez përdor laptopë dhe i përdor këto shërbime në të gjithë botën. Konsumi bëhet në çdo vend ku stafi fakt i përdorin këto shërbime.

Por aplikimi i një kriteri të vendit të konsumit të pastër, edhe pse formalisht korrekt, në praktikë kjo do të jetë një barrë shumë e rëndë për dhënësit e tij, të cilët për tu pajtuar me detyrimet e tyre tatimore duhet kurdo të përcaktojnë vendndodhjen e saktë ku ndodh konsumi, një problem që përkeqësohet në rastin në të cilin kjo ndodh në juridiksione të shumëfishta. Parimi do të krijonte vështirësi administrative në organet fiskale. Prandaj bëhet zgjedhja e kriterëve që priren drejt parimit, por që nuk janë identik plotësisht me të.

Grupi i punës në kuadër të OCSE-së ka pra edhe propozime alternative: për transaksionet ndërmjet ndërmarrjeve, është sugjeruar vendi ku operacionet e dhënësit gjenerojnë të ardhura, ose vendi ku është nënshkruar kontrata, vendndodhja e klientit, vendndodhja e ofruesit ose destinatarit. Në këtë rast të fundit, vendndodhja ose "prania tregtare" e destinatarit si për shembull vendndodhja në të cilën janë dhënë shërbimet.

Ky kriter mund të aplikohet në selinë kryesore ose në një degë, në një zyrë kryesore ose një seli të veprimtarisë ekonomike.

Një tjetër opsion mund të konsistojë në vendosjen e tatimit për shërbimet në vendin ku ata janë të dhëna: në qoftë se ato janë bërë në vende të ndryshme, vendi i tatimit do të identifikohen me vendin e ndërtesës së dhënësit.

Për transaksionet që ndodhin në mes të bizneseve dhe konsumatorëve janë identifikuar shumë kritere dhe mundësi, midis të cilave vendi i zakonshëm i qëndrimit, vendi i rezidencës, qendra e interesave jetike, ose gjendja e shtetësisë së klientit. Grupi i punës i OCSE-së, megjithatë, ka theksuar se këto parametra nuk duhet të jetë shumë të vështirë për t'u zbatuar nga ofruesi, i cili duhet të jetë në gjendje të identifikojë me lehtësi dhe me siguri vendndodhjen dhe statusin fiskal të klientëve privatë. Megjithatë dihet se në praktikë ka pak mundësi që një dhënësi mund të disponojë informacione të mjaftueshme për të përcaktuar "qendrën e interesave jetike" ose kombësinë e një klient privat. Grupi i punës së OCSE-së përfundon duke vënë në dukje se zgjedhja e parimit të konsumit aktual duhet të mbetet parimit të cilit duhet ti drejtohem, në veçanti përsa i përket zhvillimit të telekomunikacionit mobil të gjeneratës së tretë dhe të zhvillimeve të tjera teknologjike që mund të lehtësojnë përcaktimin afat-mesëm të vendit të konsumit në momentin e blerjes online.

7.2. Bashkimi European.

Doktrina theksoi se edhe në nivel komunitar ka qenë gjithmonë e pranishme vullneti për të adaptuar shërbime elektronike për parimin e taksimit në vendin e konsumit. Në recitimin e parë të Direktivës 2002/38/EC mund lexohet qartësisht që qëllimi i ligjvënësit komunitar ishte ai i taksave për shërbimet e ofruara në mënyrë elektronike në bazë të kriterit të konsumit, dhe kur shërbime të tilla do të konsumohen brenda Komunitetit duhet ti nënshtrohen taksimit.

Edhe në Propozimin për ndryshimin e Direktivës 2002/38/EC është shkruar se shërbimet e ofruar përmes mjeteve elektronike të konsumuara brenda Komunitetit duhet të jenë subjekt i tatimit brenda Komunitetit.

Gjithashtu, në Komunikatën COM (2000) 349 final., 07/07/2000¹²⁰, qëllimi i lidhjes së taksimit me vendin e konsumit të vërtetë është evidente: *"Në bazë të parimit të tretë, vetëm shërbimet e përdorura në Evropë duhet të tatohen në Evropë (që do të thotë se imponimi duhet të ketë vendin në juridiksionin ku ndodh konsum) (...) "*.

I dyti duke konsideruar Direktivën 2002/38/EC, në një mënyrë krejtësisht në përputhje me propozimin për ndryshimin e Direktivës, e ripohon këtë parim, dmth në mënyrë të qartë thekson se shërbimet e ofruara nga shërbimet elektronike nuk do të duhet të jenë subjekt i tatimit nëse përdoret jashtë Komunitetit. *"Funksionimi i duhur i tregut të brendshëm imponon eliminimin e këtyre shtrembërimeve dhe futjen e standarteve të reja të harmonizuara për këtë lloj aktiviteti. Në veçanti duhet të ndërmerren masa për të siguruar që shërbimet e tilla të jenë subjekt i tatimit në Komunitet ku janë të detyruar për tu paguar dhe të përdorura nga konsumatorët që gjenden në Komunitet dhe që nuk janë subjekte të tatimit nëse përdoren jashtë Komunitetit (...) "*¹²¹.

Premisat e dhëna në momentin e Propozimit dhe në citimet e Direktivës nuk janë megjithatë, në përputhje me konkluzionet që janë miratuar në fund në tekstin e Direktivës. Shkronja f) të nenit. 9, paragrafi 2 shtuar nga Direktiva 2002/38/EC në Direktivën e gjashtë për të rregulluar shërbimet elektronike, në kundërshtim me atë që thuhet në citime, nuk i referohet kriterit të vendit të konsumit, por vendit të rezidencës, vendbanimit ose qëndrimit ¹²².

Doktrina¹²³ vuri në pah se Gjykata e Drejtësisë ka shprehur në disa raste parimin se citimet e Direktivave janë të një rëndësie vendimtare në interpretimin e legjislacionit komunitar. Në veçanti, Rasti, 168/84 (*Gunter Berkholz kundër Finanzamt Hamburg - Mitte - Altstadt*)¹²⁴, Gjykata

¹²⁰ [EN] COM (2000)349 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, Official Journal C 337 E, 28/11/2000, p. 0065 – 0067.

¹²¹ [EN] "In the interests of the proper functioning of the internal market, such distortions should be eliminated and new harmonised rules introduced for this type of activity. Action should be taken to ensure, in particular, that such services where effected for consideration and consumed by customers established in the Community are taxed in the Community and are not taxed if consumed outside the Community";

¹²² <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226a.htm>.

¹²³ COM (2005) 229 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions "2010 - A European Information Society for Growth and employment".

¹²⁴ Directive 2000/31 / EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services (information, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce'). OJ L 178, 17.7.2000, p. 1-16.

e Drejtësisë e zgjidhi një rast duke iu referuar vetëm citimeve të Direktivës së Gjashtë¹²⁵:

"(...) çështja e parë e ngritur nga Finanzgericht duhet të zgjidhet sipas qëllimit të ndjekur në nenin. 9 brenda skemës së përgjithshme të Direktivës. Sic është e lejuar të dëshmohet në bazë të citimit të shtatë të motivimit, kjo dispozitë ka për qëllim të krijojë një ndarja racionale në sferat e zbatimit të ligjeve kombëtare në drejtim të vlerës së shtuar mbi tatimin, duke përcaktuar në mënyrë uniforme vendin e referimit fiskal të performancës së shërbimeve (...) "

Mbetet një reflektim themelor: me mundësinë e aksesit në rrjet e garantuar edhe nga një telefon i thjeshtë celular, ky supozim bëhet një trillim në të gjitha aspektet. Prandaj është legjitime të pyesim nëse kriteri i rezidencës është i mjaftueshëm për të lokalizuar konsumin, veçanërisht pasi të dy këto momente mund të ndodhin pas disa kohë njëri nga tjetri¹²⁶. Për më tepër, siç tregohet në të vërtetë në OCSE¹²⁷, një imponim i bazuar mbi kriterin e vendit të konsumit lejon reduktimin e paqartësive dhe rrezikun e tatimit të dyfishtë apo të mos realizimit të taksimeve. Disa pasiguri mbeten¹²⁸ rreth zgjedhjes së kriterit të rezidencës së miratuar nga Direktiva 2002/38/EC, një shenjë paralajmëruese për rrezikun e tatimit të dyfishtë dhe për mos realizimin e tatimit.

8. Drejt Direktivës së re: komunikimi Com (2000) 349 def.

Komunikimi COM (2000) 349 def., ilustronte Propozim për një Direktivë të Këshillit për ndryshimin e Direktivës 77/388/EEC përsa i përket sistemit të vlerës së shtuar të tatimit të zbatueshëm për shërbime të caktuara të ofruara me mjete elektronike, si dhe propozoi që të nxjerrë rregulla që do të vënë harmoni me parimet e shprehura në Konferencën e OCSE-së në Ottaëa.

Doktrina evidenton ishte koha e duhur për një ndryshim dhe si përditësimi i rregullave ekzistuese për qëllime të tatimi mbi vlerën e shtuar ishte i nevojshëm për shkak të ndryshimeve që

¹²⁵ COM (1997) 157 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee Regions A European initiative in electronic commerce.

¹²⁶ Konventa Evropiane për të Drejtat e Njeriut (ECHR) u nënshkrua në Romë më 4 nëntor 1950, nën kujdesin e Këshillit të Evropës duke krijuar një sistem të mbrojtjes ndërkombëtare të të drejtave të njeriut.

¹²⁷ Më 29 tetor 2004, Kryetarët e shteteve ose qeverive të 25 shteteve anëtare dhe të 3 vendeve kandidate nënshkruan Traktatin për themelimin Kushtetutës për Evropën, të miratuar unanimisht më 18 qershor 2004. Republika Italiane ka ratifikuar Kushtetutën Evropiane më 6 prill 2005.

¹²⁸ Kabisch, V., ECLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform), Esprit Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Platform, Research Paper – Taxation.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*
sollën nga teknologjitë e reja. Komunikimi kujton direkt konkluzionet e Këshillit Europian të
Lisbonës¹²⁹.

Rregullat aktuale të tatimit mbi vlerën e shtuar nuk dukeshin më adequate për menaxhimin
e transaksioneve që bëheshin online, veçanërisht në marrëdhëniet ndërmjet Shteteve anëtare dhe
atyre të treta, duke krijuar efekte shtrembëruese të qarta që Propozimi donte të eliminonte.
Komisioni thekson se *"(...) dispozitat e përgjithshme për tatimet e shërbimeve nuk reflektojnë
ndryshimet që kanë ndodhur në tregtinë ndërkombëtare nga momenti i paraqitjes së tyre.*

*Ndryshimet e propozuara në direktivën e gjashtë mbi Tatimi mbi vlerën e shtuar
nënkuptohen vetëm për të vënë në pah nevojën për një rishikim të tillë. Në veçanti, propozimi
aktual i përket ekskluzivisht fushës së ngushtë të tatimit të shërbimeve elektronike online (...).
" Propozimi gjithashtu "(...) ekzaminon trajtimin fiskal të shërbimeve transmetimit radioteleviziv, të
koduara me abonim ose me pagesë (pay-per-view), në përputhje me kërkesën e paraqitur nga
Këshilli në Komisionin në momentin e miratimit të masave që lidhen me tatimin e shërbimeve të
telekomunikacionit. Konvergjenca e teknologjive në çdo rast kërkon që shërbimet e transmetimit
radioteleviziv të jenë të përfshira në një propozim të mundshëm përse i përket taksimeve të
performancave elektronike (...) ". Komisioni gjithashtu konsideron se "(...)ky propozim duhet ti
sigurojë operatorëve të tregtisë elektronike një kuadër referimi të qartë të aplikimit, grumbullimin
dhe derdhjen e tatimi mbi vlerën e shtuar mbi performancat elektronike (...) "¹³⁰.*

Propozimi u mundua të lokalizonte aty ky është imponuar konsumi, kështu që transaksionet
e të cilit brenda Bashkimit Evropian duhet të ishin subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar, ndërsa
transaksione e përdorura jashtë Bashkimi Evropian nuk duhet të ishin subjekte të tatimit mbi vlerën
e shtuar.

¹²⁹ Salvatore, A., *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto*, in Bollettino Tributario, n. 15-16, 2005, p.1174.

¹³⁰ COM (2000) 349 def., cit., pag. 8. [EN] "(...) Similarly, this proposal addresses the tax treatment of radio and television broadcasting services supplied on subscription or pay-per-view basis. This is in conformity with the request made by the Council to the Commission at the time of the adoption of measures relating to the taxation of telecommunications services. The convergence of technologies would in any event demand that broadcasting services included in any proposal on taxation of electronic deliveries (...)".

9. Analiza e propozimit të modifikimit.

Citimet e amendamentit të Propozimit përcaktojnë në mënyrë të qartë arsyet që çuan në tekstin përfundimtar.

Rregullat aktualisht në fuqi të tatimit mbi vlerën e shtuar për shërbimet e caktuara të ofruara me mjete elektronike, në përputhje me nenin 9 të Direktivës së Gjashtë nuk janë të përshtatshme për taksimin e shërbimeve të tilla konsumi i të cilave bëhet brenda Komunitetit dhe për të parandaluar çrregullimet e konkurrencës në këtë sektor (citimi i parë).

Funksionimi i duhur i tregut të brendshëm kërkon eliminimin e këtyre shtrembërimeve dhe futjen e rregullave të reja të harmonizuara për këtë lloj aktiviteti (citimi i dytë).

Si *pasojë është e përshtatshme që disa shërbime të ofruara nga mjete elektronike drejt personave të përcaktuara në Komunitet ose për destinatarët të vendosura në të shtetet e treta të jenë, në linjë maksimale, subjekte të Tatimit në vendin e përfutimit të shërbimeve (recitimi i tretë).*

Ndryshimi i vendit të performancës përfshin rregullime të Direktivës 77/388 lidhur me modalitetet e përcaktimit të personit subjekt që i nënshtrohen tatimit dhe për detyrimet (citimi i tetë)¹³¹. Së fundi, shkalla tatimore aplikohet për shërbimet e furnizuara në mënyrë elektronike në parim do të jetë e barabartë normën standarde të tatimit mbi vlerën e shtuar (citimi i nëntë). Në këtë pikë është e rëndësishme të nxirret në pah.

Propozimi i normës standarde duhet të jetë e identifikuar në lidhje me Shtetin Anëtar në të cilën ofruesi ishte regjistruar. Aplikimi i detyrueshëm i normës iu nënshtroa një modifikimi në lidhje me shërbimet që janë të përmendura në brendësi të Kategorisë 7 të Aneksit H, dmth të shërbimeve të radiotelevizionit.¹³² Në Propozim gjithashtu "(...) nuk propozohen ndryshimet në nenin 9, paragrafi 1, vendi i ofrimit të shërbimeve mbetet vendi ku ofruesi ka përcaktuar selinë e tij, përveç dispozitave të kundërta (...) ", dhe vihen në pah në fushën e shprehjes: "(...) "nëpërmjet

¹³¹ [EN] assignments of intangible property whether or not it is the subject of a document establishing title. Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg. Causa C-231/94. [EN] Judgment of the Court of 2 May 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg. Case C-231/94. European Court reports 1996 Page I-2395; [SV] Domstolens dom den.

¹³² [EN] Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property; [SV] Elektrisk ström, gas, värme, kyla och liknande skall betraktas som materiell egendom.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare mjeteve elektronike* është përcaktuar në fraksionin e tretë të nenit 9, paragrafi 2, shkronja f) dhe përfshin ofrimin në një formë të prekshme (p.sh. CD ose DVD) dhe një përmbajtje elektronike (...)"¹³³. "(...) qasja e ndërmarrë parashikon modifikimin e nenit 9 të direktivës së lartpërmendur, për të siguruar që performancat të taksohen kur ata janë në Komunitet me kusht kur janë të ofruara për përdorim në fushën Komunitare dhe nuk janë subjekte të tatimi mbi vlerën e shtuar në Bashkimin Europian kur ofrohen nga një operator Komunitetit për përdorim në fushën jashtë BE-së "¹³⁴.

Në lidhje me shërbimet e telekomunikacionit amendamenti i propozuar thekson se "Nuk propozohen ndryshime në lidhje me regjimin fiskal të aplikueshëm për shërbimet e telekomunikacionit të parashikuara në Direktivën 1999/59/EC të Këshillit".

Propozimi gjithashtu përmbante edhe një numër masash të hartuara për të thjeshtësuar dhe lehtësuar detyrimet fiskale të vendosura mbi bizneset¹³⁵, të tilla si psh futja e një pragu minimal të përjashtimit për operatorët e vendeve të treta që veprojnë në Komunitet eskluzivisht vetëm për ofrimin e shërbimeve me mjete elektronike dhe që nuk e tejkalojnë pragun vjetor të 100,000 eurove. Ky kufi ishte menduar për të përjashtuar operatorët jashtë komunitarë shumë të vogël apo ata që kryenin ofrime performance të rastit në Komunitet, në mënyrë që të lehtësohej funksionimi i sistemit fiskal dhe për të shmangur barrën e taksave të tepruara dhe zhvillimin e tregëtisë elektronike ndërkombëtare. Përveç ndryshimeve të territorialitetit duhej të realizoheshin me një amendament të nenit. 9 paragrafi 2, në mënyrë që të përcaktohej tatimi i shërbimeve elektronike në vendin e konsumit¹³⁶. Shprehja "Shërbimet e dhënë nga mjete elektronike" ishte e panjohur në terminologjinë e tatimi mbi vlerën e shtuar. Gjithashtu ishte vërejtur se në brendësi të teksti nuk është bërë asnjë kualifikim i shërbimit, ndërkohë që përshkruhen mënyrat me të cilat këto shërbime janë ofruar "nëpërmjet mjeteve elektronike"; ky modalitet performance të shërbimit është

¹³³ Lejeune, I. - Boutellis, O. - Joostens, M., *E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise*, in VAT Monitor, Jan/Feb, 2001, p. 8.

¹³⁴ COM (2000) 349 def., cit., fq. 16. [EN] "The term "by electronic means" is defined in the third sub-paragraph of Article 9 (2) (f). It does not include the delivery in a tangible form (such as on CDs or DVDs) of electronic content (...)" ; COM (2000) 349 def., cit., p. 13. [EN] "The approach taken is to amend Article 9 of the aforementioned Directive so that such transactions are taxed in the Community when they are supplied for consumption within the Community and that, when supplied by a Community operator for consumption outside the Community, they are not subject to EU VAT (...)" ; COM (2000) 349 def., cit., p. 14.

¹³⁵ [EN] Council Resolution of 30 June 1988 on the development of the common market for telecommunications services and equipment up to 1992. Official Journal C 257 , 04/10/1988, p. 1-3.

¹³⁶ Bouzidi, C., Taferner, A., VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU "The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains", in Vat Monitor, 2000, Volume 11, p. 276.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
pra elementi karakterizues i transaksionit.

10. Propozim në përgjithësi.

Për shërbimet e ofruara nga një operator jashtë Bashkimit European për një klient të Bashkimit European vendi i tatimit është në brendësi të Bashkimit European, për faktin që këto nënkuptohen si subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar; kur shërbimet janë të ofruara nga një operator i BE-së për një klient jashtë Bashkimit European, vendi i taksimit është qendra e klientit, dhe shërbimet nuk janë subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar në Bashkimin European; kur një operator i Bashkimit European i ofron këto shërbime për një subjekt pasiv në një Shtet tjetër anëtar, vendi i ofrimit të performancës do të jetë vendi i klientit; kur i njëjti operator ofron shërbime për një individ privat në brendësi të Bashkimit European, d.m.th. kur një person i tatueshëm në Shtetin anëtar, vendi i ofrimit është ai i ofruesit¹³⁷. Propozimi në këtë mënyrë siguron që operatorët ekonomikë komunitare dhe jashtë komunitare të veprojnë nën të njëjtat rregulla në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe të territorialitetit.

11. Përgjigja e Francës, Suedisë dhe Britanisë së Madhe.

Formulimi i parë i COM (2000) 349 është refuzuar nga Këshilli European në semestrin e Presidencës franceze të Bashkimit European. Franca kishte provuar të modifikonte propozimin origjinal duke i detyruar ofruesit jashtë OCSE-së të regjistroheshin, për qëllime të tatimit mbi vlerën e shtuar në çdo Shtet Anëtar në të cilin i ofronin shërbimet e tyre. Komisioni vuri në dukje se si një ndryshim i tillë do të rriste kompleksitetin e përmbushjeve fiskale për të gjithë operatorët jashtë UE –së. Suedia prezantoi një propozim për ndryshimin në semestrin e presidencës së saj (2001), e drejtuar më mirë për të realizuar parimin e tatimit sipas vendit të konsumit aktual. Përveç kësaj, propozimi suedez parashikonte aplikimin e alikuotës herë pas here e parashikuar nga juridiksioni fiskal ku kryhej edhe përdorimi i shërbimit. Mbretëria e Bashkuar, edhe pse i miratonte parimet e

¹³⁷ COM (2000) 349 def., cit., pag. 16. [EN] "For services supplied by a non-EU operator to an EU customer the place of taxation will be within the EU and accordingly they will be subject to VAT. · when these services are provided by an EU operator to a non-EU customer, the place of taxation will be where the customer is located and they will not be subject to EU VAT. · when an EU operator provides these services to a taxable person (i.e., to another business) in another Member State.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

përbashkëta të amendamentit të propozuar të Direktivës së gjashtë mbi tatimin mbi vlerën e shtuar, shprehu rezerva në lidhje me pozicionet e avancuara nga Suedia përgjatë debatit: në veçanti, në shënim e transmetuar n. 8336/1 të datës 27 prill 2001 drejtuar grupit të çështjeve fiskale, deklaroi me vendosmëri se cilët konsideronte parime kryesore mbi taksimin e produkteve online: a) dematerializim e të mirave të shitur online; b) imponim në varësi të Vendit në të cilën kryhet konsumimi; c) neutralitet kundrejt aspektit konkurrues; d) efikasitet dhe racionalitet në miratimin e procedurave administrative të tilla për të lejuar, për Shtetet anëtare, mbledhjen e tatimit dhe për kompanitë jashtë BE-së, miratimin e të gjitha imponimeve të normativës komunitare; e) uniformitet të bazave tatimore mbi të cilën llogaritet tatimi.

12. Përgjigja e Parlamentit European.

Në nëntor të vitit 2000, Këshilli Ecofin i sugjeroi Komisionit të bëjë ndryshime në tekst¹³⁸. Kjo donte të thoshte se propozimi në mënyrë efektive u bllokua, por nuk u tërhoq zyrtarisht. Këshilli konfirmoi parimet e përcaktuara më lart, dhe i kërkoi Grupit të Çështjeve Fiskale të vazhdonte të kërkonte zgjidhje për problemin e "(...) identifikimit të tregtarëve nga vendet e treta që ofrojnë shërbime në kuadër të Bashkimit European të klientëve jo-të regjistruar".

Ditën pas takimit, Parlamenti Evropian, më saktësisht Komisioni mbi Çështjet Ekonomike dhe Monetare kryesuar nga Garcia- Margallo Marfin, publikoi raportin e tij. Ky i fundit miratonte Propozimin e Direktivave me kusht që të ishin bërë disa modifikime. Për më tepër, sugjeronte që të kryhej një sistem monitorimi të implementimeve kombëtare me qëllim shmangjen e shtrembërimeve në treg. *The European Parliament voted to endorse with amendment by 334 to 102 with 52 abstentions, the text drafted by Mr José Manuel GARCIA-MARGALLO Y MARFIL (EPP/ED, E). The Commission's proposal aims to charge VAT on goods downloaded from the Internet such as books and CD's. It will also apply to broadcasting, including TV subscriptions. The Parliament stipulates that in order to ensure a fair sharing of VAT revenues resulting from transactions between non-EU suppliers registered in one Member State and non-taxable persons in another Member States, a*

¹³⁸ Jones, R., Basu, S., Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, in International Review of Law Computers & Technology, 2002, Vol. 16, n. 1, p. 35,52.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare
system of refunds between Member States should introduced. Also permanent monitoring by the Commission of the state of play as regards implementation of the legislation in the Member States is needed in order to ensure there is no distortion of the market.

Në mars të vitit 2001, Komisioni njoftoi një marrëveshje për miratimin e propozimit para fundit të vitit¹³⁹. Përsëri, nuk pati një konsensus të përgjithshëm për propozimin. Ministri i Financave i Mbretërisë së Bashkuar bëri të ditur se vendi i tij nuk do të do të jepte pëlqimin për ndryshimet e propozuara, edhe në qoftë se Vendet e tjera do të kishin vendosur për ta dhënë atë, duke u mospajtuar me tatimin jo të drejtëpërdrejtë të tregtisë elektronike duke u mbështetur në diskutimin e vazhdueshëm në OCSE. Në shkurt të vitit 2002 u arrit një marrëveshje politike në brendësi të ECOFIN dhe një projekt i ri i Direktivës së Këshillit u përgatit në shkurt të vitit 2002 nga *Council's Working Party on Tax Questions*. Propozimi u miratua më 7 maj të vitit 2002.

13. Direktiva 2002/38/CE e zbatueshme tek shërbimet.

13.1. Direktiva 2002/38/c e zbatueshme tek shërbimet e transmetimit radio televiziv dhe për shërbime të caktuara elektronike shtrirja kohore e direktivës.

Direktiva e Këshillit 2002/38/EC e Këshillit u miratua më 7 maj 2002, duke modifikuar përkohësisht Direktivën 77/388/EEC për sa i përket sistemit të vlerës së shtuar. Ligjvënësi komunitar thekson në të njëjtin paragraf karakterin kalimtar dhe kohor të ndryshimit, e cila fillimisht parashikonte një periudhë vlefshmërie prej tre vjetësh duke filluar nga 1 korriku 2003, data e fundit e aplikimit nga Shtetet Anëtare. Sot, fusha kohore e veprimit të ndryshimit është zgjeruar deri më 31 dhjetor 2008 bazuar në formulimin e Direktivës 2006/138/CE.

Që në qershorin 2006 ishte miratuar Direktiva 2006/58/EC e Këshillit me të cilën ishte zgjeruan fillimisht periudha e vlefshmërisë së Direktivës 2002/38/EC deri më 31 dhjetor 2006. Por Direktiva 2006/112/CE e Këshillit, datë 28 nëntor 2006, e konfirmoi qëllimin e vlefshmërisë kohore (originale) të dispozitave deri në 31 dhjetor 2006.

Së fundi, Direktiva 2006/138/EC e ka zgjeruar këtë periudhë kohore deri në 31 Dhjetor

¹³⁹ Commission tax strategy - FAQ, MEMO/01/193, Brussels, 23rd May 2001.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

2008. Sic mund të lexohet në dokumentet përgatitore COM (2006) 739 def, amendamenti i propozuar nuk ka vlerë të konsiderueshme, por është thjesht zgjatje e dispozitave të parashikuara tashmë në Direktivën 2002/38/EC kështu që kjo të mund të mbetet në fuqi deri më 31 dhjetor 2008.

Për këtë qëllim rezulton kryesore COM (2006) 210 def. Raporti përcakton në detaje arsyet pse këto masa duhet vazhdojnë të aplikohen, duke theksuar në veçanti se si ata e kanë arritur qëllimin e tyre fillestar. Komunikimi shpjegon se si ndryshimet e bëra në vitin 2003 që janë përthithur, kanë sjellë shumë pak probleme dhe se si një ndërprerje e sistemit fiskal, me rikthimin në situatën e mëparshme të 2003, nuk do të ishte e mirëpritur në këtë moment, as për operatorët dhe as për administratat taksuese.

"Shqetësimet që kishin dalë (...) në momentin e implementimit të Direktivës (...) rreth vështirësive administrative dhe në përputhje me dispozitat e tij që do të hasnin shoqëritë jo-komunitare kompanitë që ofrojnë shërbime elektronike në Komunitet (...) nuk ishin aq të rënda sac ishte parashikuar fillimisht ". Gjithashtu, "(...) zgjatja e propozuar do të mundësonte krijimin e skemës së veçantë për operatorëve jo-të përcaktuar në skemën më të përgjithshme të sportelit unik ".

13.2. Qëllimet e Direktivës.

Në brendësi të Direktivës 2002/38/EC janë të përmbajtura dhe shfaqen arsyet që çuan në ndryshimin e Direktivës së Gjashtë. Në citimin e parë është theksuar pamjaftueshmëria e rregullave ekzistuese për tatimin mbi vlerën e shtuar për shërbimet e radio dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nga mjete elektronike për qëllim të tatimi të këtyre shërbimeve konsumi i të cilave kryhet brenda Komunitetit dhe për të parandaluar çrregullimet e konkurrencës në këtë sektor.

Citimi i dytë është i përkushtuar nxjerrës në pah të faktit se si funksionimi i duhur i tregut të brendshëm kërkon eliminimin e këtyre shtrembërimeve dhe futjen e normave të reja të harmonizuara për këtë kategori aktiviteti. Legjislacioni i ri nuk zbatohet për shërbimet e ofruara nga një organizatë jo- fitimprurëse.

13.3. Fusha territoriale e objektivave të Direktivës.

Teksti nuk e modifikon kriterin e përgjithshëm të territorialitetit të përcaktuar në Nenin 9 paragrafi 1 që e vendos situatën në vendin në të cilin lokalizohet ofruesi, *e cila vazhdon të aplikohet përvec rasteve të dispozitave specifike.*

Direktiva 2002/38/EC modifikon kriteret e territorialitetit për shërbimet e radios dhe televizionit dhe për shërbime të caktuara të ofruara nga mjete elektronike për ti nënshtruar në vendin e marrësit të shërbimit¹⁴⁰.

Për këtë qëllim janë futur në nenin 9, paragrafi 2 shkronja. e) të Direktivës së Gjashte dy rreshta të tjera më shumë: ai në lidhje me shërbimet e radiotransmetimit dhe të televizionit dhe ai që i kushtohet shërbimeve të ofruara me mjete elektronike, ndër të tjerash, ato të përshkruara në shtojcën L. Elementi i fundit paraqet një ndryshim kundrejt sa ishte përcaktuar fillimisht në Propozimi, ku termi "performancë nëpërmjet mjeteve elektronike" pohonte edhe shpërndarjen e televizioneve përsa i përket direktivës 89/552/CEE dhe radio transmetueset: shërbimet e ofruara në mënyrë elektronike dhe shërbimet e radios dhe televizionit janë përmendur në dy pjesë të ndryshme të tekstit dhe ndjekin rregulla të ndryshme në lidhje me territorialitetin. Neni.9, paragrafi 2 shkronja e), megjithatë, nuk e disiplinon në mënyrë specifike hipotezën e veprimit të kryer nga ofruesit jashtë Bashkimit European kundrejt një individi komunitar jo pasiv: kjo çështje është trajtuar posaçërisht nga neni. 1, paragrafi 1, shkronja. b) dhe nga neni. 1, paragrafi 1, shkronja. d), të cilët parashikojnë dy zgjidhje specifike, e para për shërbimet elektronike, e dyta për shërbimet e telekomunikacionit të radios dhe të televizionit. Ndërkohë që neni. 1, paragrafi 1, shkronja. b) fut në paragrafin 2 të nenit. 9 shkronjën f), e cila e përcakton veprimin sipas vendit ku personi jo - i tatueshëm është vendosur, e ka adresën e tij të përhershme ose ku zakonisht banon, shkronjën d) zgjeron fushëveprimin e paragrafit 4 duke e zgjeruar parashikimin jo vetëm tek ofrimi i shërbimeve të telekomunikacionit por edhe për performancat e radios dhe televizionit referuar në paragrafin 2, shkronja e), duke e bërë kështu të detyrueshëm zbatimin e nenit. 9, paragrafi 3, shkronja b), e cila

¹⁴⁰ Rinaldi, R., AA. VV., Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'Esperienza e l'Efficacia dell'Armonizzazione, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", a cura di Di Pietro, A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche Fiscali, Ufficio Comunicazione Istituzionale, 2003, p. 221.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

siguron përcaktimin e vendndodhjes së transaksionit në brendësi të vendit ku ndodh përdorimi aktual.

Përfashtimet sigurojnë që transaksionet në lidhje me shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike të kryera nga operatorët jo të Bashkimit European në favor të klientëve të Bashkimit European, si dhe subjekte pasivë që nuk, duhet të jenë të nënshtruar ndaj tatimit mbi vlerën e shtuar, në kundërshtim me atë që ofrohet për operacionet e kryera nga operatorët e komunitetit me klientët e vendosur brenda Bashkimit, për të cilat, përmes ndryshimeve të bëra te neni. 9 të Direktivës së Gjashtë, nuk përmbushen kushtet territoriale. Në rastin në të cilën operacioni kryhet mes operatorëve ekonomikë tatimi do të përballohet nga klienti nëpërmjet mekanizmit të autofaturimit të parashikuar nga neni 21 i Direktivës së Gjashtë. Ndërsa në rastin kur veprimi i drejtohet një subjekti jo pasiv, aplikimi i tatimeve do të jetë në ngarkim të ofruesit.

13.4. Sistemi i veçantë për subjektet pasive që nuk ndodhen në Bashkimin European: ndryshimet në lidhje me propozimin e Direktivës.

Me qëllim lehtësimin e përmbushjes së detyrimeve të tyre fiskale, për operatorët që ofrojnë shërbime nëpërmjet mjeteve elektronike që nuk janë themeluar në territorin e Shteteve anëtare e që nuk mund të identifikohen ndryshe për qëllime fiskale, parashikohet aplikimi i një sistemi të veçantë, sipas të cilat nëse ekzistojnë ofrimet të shërbimeve për subjektet jo të tatueshëm brenda Bashkimit mund të zgjedhin identifikimin në një nga shtetet anëtare. Në veçanti, neni. 1, paragrafi 3, histori-neni 26 quater i Direktivës së Gjashtë krijon një sistem të veçantë do të miratojë masa dhe zbatimin e një opsional mekanizëm i përshtatshëm elektronik në baza jo-diskriminuese për llogaritjen, deklarimin, vjeljen dhe shpërndarjen e të ardhurave tatimore për shërbimet fiskale të ofruara në mënyrë elektronike me tatimin në vendin e konsumit¹⁴¹.

Kjo skemë e veçantë i drejtohet subjekteve të pasues që nuk ndodhen brenda Komunitetit dhe ofrimin e shërbimeve elektronike për banorët rezidentë brenda Komunitetit dhe që nuk janë

¹⁴¹ Shih në këtë kuptim nenin. 5 të Direktivës. [TI] "Këshilli, në bazë të një raporti të paraqitur nga Komisioni, do të rishqyrtojë Nenin 1 të kësaj Direktive para 30 qershorit 2006 dhe në përputhje me nenin 93 të traktatit, do të miratojë masa për të zbatuar një mekanizëm të përshtatshëm elektronik mbi një bazë jo-diskriminuese për llogaritjen, deklarimin, mbledhjen dhe shpërndarjen e të ardhurave tatimore për shërbimet e ofruara nga mjete elektronike me imponim në vendin e konsumit ose, nëse konsiderohet e nevojshme për arsye praktike, duke vepruar në mënyrë unanime mbi një propozim të Komisionit, zgjatjen e afatit të përmendur në nenin 4 ",

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

subjekte pasive. Neni 1, paragrafi 3, shkronja a) përcakton fushëveprimin e aplikimit sybjektiv duke deklaruar se si kjo skemë i drejtohet subjektit pasiv të pavendosur; të përcaktuara nga e njëjta Direktivë se si ai që *"që nuk ka të fiksuar selinë e tij ekonomike dhe as ka ngritur një qendër aktiviteti të përhershme në territorin e Komunitetit dhe as nuk kërkohet të identifikohet për qëllime fiskale¹⁴². "*

Skema është e aplikueshme pavarësisht shumës së veprimeve të kryera vit për vit, duke bërë një diferencim kundrejt atyre që është përcaktuar fillimisht nga Propozimi i Direktivës në të cilën parashikohej një rast i veçantë i përjashtimit për operatorët jo-të Bashkimit European, që nuk duhet të identifikohen nëse kanë kryer transaksione të tregtisë elektronike për një sasi që nuk kalon pragun e 100.000 €.

Kjo zgjedhje u kritikua duke qenë se një kontroll efektiv i kësaj vlere pragu paraqitej komplekse, sidomos në rastin e një subjekti pasiv që ofron shërbime elektronike të konsumatorëve të vendosura në Shtetet Anëtare të ndryshme: eliminimi i saj nga teksti i Direktivës është komentuar pra pozitivisht nga shumë pjesë.

Direktiva gjithashtu përcakton qëllimin objektiv të kësaj skeme, duke përcaktuar do të zbatohen vetëm tek ato subjekte që kryejnë veprime të shërbimeve elektronike. Zgjedhja e Shtetit Anëtar në të cilën bëhet regjistrin i është lënë operatorit dhe është plotësisht e lirë dhe nuk ndikon në normën e zbatueshme në operacionet e vendosura nga operatori pas regjistrimit. Norma e zbatueshme nuk varet nga Shteti Anëtar i regjistrimit por nga norma e tatimi mbi vlerën e shtuar e dhënë nga normativa e Shtetit në të cilin është bërë konsumi. Taksa paguhet në Shtetin Anëtar të identifikimit të ofruesit, i cili më pas do të paguajë një shtet anëtar të rezidencës së konsumatorit në bazë të një mekanizmi kompensimi.

Sidomos në rastin në të cilin këto potencialisht ndikojnë apo pengojnë aplikimin e sistemit të veçantë. Shteti anëtar i identifikimit duhet ta përjashtojë subjektin pasiv nga regjistri i identifikimit nëse: 1. njofton nëse ai nuk ofron me shërbime elektronike, 2. nëse mund të supozohet se aktivitetet e

¹⁴² Directive 2006/58 / EC of 27 June 2006 amending the Directive 2002/38 / EC as regards the period of application of the system of value added tax applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means. OJ L 174, 28.6.2006, p. 5-6.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

tij të tatueshme janë ndërprerë, 3. nuk i plotëson kushtet e nevojshme për përdorimin e si përdorimin e sistemit të veçantë; 4. konsiston në mos vërejtjen e normave në lidhje me skemën e veçantë. Zgjedhja e një shteti të vetëm ku të identifikohet vendoset si një element thjeshtësimi për operatorin. Për qëllimet e identifikimit subjekti pasiv duhet të dorëzojë një deklaratë që tregon pozicionin e tij si një person pasiv jo i vendosur në ndonjë shtet anëtar tjetër: pas kësaj deklarate, Administrata financiare duhet ti kërkojë subjektit një numër të identifikimi. Për më tepër, operatori duhet të njoftojë me mjete elektronike shtetin identifikues për emrin e tij ose kodin e identifikimit ID, adresën postare dhe elektronike, adresën e internetit, kodin fiskal të regjistrimi në shtetin e tij të banimit, dhe gjithashtu duhet të bëjë një komunikim të veçantë në rast se ka ndryshime pas regjistrimit. Subjekti pasiv që s'ndodhet në Shtetin Anëtar të identifikimit, paraqet me mjete elektronike, një deklaratë mbi vlerën e shtuar për çdo tremujori kalendarik, pavarësisht nga fakti se një shërbim elektronik është ofruar ose jo. Deklarata duhet të dorëzohet brenda 20 ditëve nga fundi i periudhës raportuese së cilës i referohet deklarata.

Në likuidimin tremujor nuk duhet të zbritet tatimi mbi vlerën e shtuar e paguar nga blerjet: me këtë qëllim, taksa mund të rekuperohet në një instancë të veçantë për rimbursim në pajtim me Direktiven 86/569/CEE (tani e tutje Direktiva e trembedhjetë) tek shtetet në të cilën tatimi ka qenë paguar.

Deklarata e Tatimi mbi vlerën e shtuar përmban numrin e identifikimit dhe për çdo Shtet Anëtar të konsumit në të cilën detyrohet tatimi mbi vlerën e shtuar, vlera totale, sesa taksa mbi vlerën e shtuar, nga ofrimet e shërbimeve elektronike për periudhën e referuarë dhe shumën totale nga taksa përkatëse. Gjithashtu janë të përcaktuara normat e aplikueshme tatimore dhe shuma totale e taksave së detyruara¹⁴³. Deklarata mbi vlerën e shtuar duhet të kryhet me euro. Shtetet Anëtare të cilat që nuk e kanë adaptuar euron mund të kërkojnë që deklarata e taksave të bëhet në monedhat e tyre kombëtare. Subjekti pasiv i papërcaktuar e paguan tatimin mbi vlerën e shtuar në momentin e paraqitjes së deklaratës. Pagesa do të bëhet në një llogari bankare e shprehur në euro, i caktuar nga Shteti Anëtar i identifikimit. Shtetet Anëtare të cilat nuk e kanë adoptuar euron mund të kërkojnë që pagesa të kryhet në një llogari bankare në monedhën e tyre. Subjekti pasiv i pacaktuar duhet të mbajë një dokumentacion të transaksioneve të kryera me këtë skemë të veçantë dhe mjaft të detajuar për të mundësuar administratës fiskale të Shtetit Anëtar të konsumit verifikimin e

¹⁴³ Council directive 86/560 of novembre 17, 1986.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

saktësisë së deklarimit të vlerës shtuar të përcaktuar në pikën 5. Ky dokumentacion duhet të jepet elektronikisht, sipas kërkesës së Shtetit Anëtar të identifikimit dhe të Shtetit anëtar të konsumit dhe të ruhet për një periudhë prej dhjetë vjetësh duke filluar nga fundi i vitit në të cilën është kryer transaksioni. Të gjitha procedurat që kanë të bëjnë me regjistrimin dhe dorëzimin e deklarave fiskale mund të bëhen nëpërmjet rrugës elektronike¹⁴⁴.

14. Veprimet ekonomike të kryera nga shteti i identifikimit.

Skema e veçantë lidhet me dispozitat e Rregullores nr. 792/2002/CE që e ka modifikuar përkohësisht Rregullin n. 218/92/CEE. Përmes Rregullores nr. 792/2002/CE ishte vendosur një zgjerim i aplikimit të sistemit të përbashkët për shkëmbimin e informacioneve mbi transaksionet intra-komunitare të përmendura në nenin. 6 të Rregullores 218/92/CEE, duke parashikuar një zbatim të procedurave për shkëmbimin me mjete elektronike të të dhënave në lidhje me aplikimin e tatimit mbi vlerën e shtuar mbi transaksionet intra-komunitare dhe shërbimet e ofruara në mënyrë elektronike.

Administratat fiskale duhet të sigurojnë mundësinë për operatorin e shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike për të verifikuar, nëpërmjet internetit, vlefshmëria e numrit të identifikimit të tatimit mbi vlerën e shtuar të ofruar nga klienti. Rregullorja nr. 792/2002/CE gjithashtu parashikon se procedurat për shkëmbimin e informacionit me mjete elektronike janë gjithashtu të zbatueshme për veprimet e tregtisë elektronike të drejtëpërdrejtë. Përveç kësaj, operatorët që ofrojnë shërbime me mjete elektronike mund të kryejnë nëpërmjet rrugës elektronike formalitetet e ndryshme të përcaktuara nga skema e veçantë e Direktivës 2002/38/CE.

Kjo rregullore mbeti në fuqi deri më 31 dhjetor 2003. Nga 1 Janari 2004 është në fuqi, Rregullorja e re e Këshillit të Evropës nr. 1798/2003 të 7 tetor 2003¹⁴⁵. Ky legjislacion ka vepruar në dy nivele: në një pjesë kanë qenë të përfshirë disa prej dispozitave të Rregullores nr. 218/92¹⁴⁶ duke u kujdesur ndërkohë për eliminimin total të saj, ndërsa nga ana tjetër është diktuar një

¹⁴⁴ Rosa, L., *La tassazione ai fini IVA del commercio elettronico*, in Bollettino Tributario, n. 20, 2002, p. 1465 .

¹⁴⁵ 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, p. 1-11.

¹⁴⁶ Regulation (EEC) No. 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). OJ L 24 of '01.02.1992, p. 1-5.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

disiplinë autonome për skemën e veçantë të parashikuar nga neni 26-quater i Direktivës. Pa hyrë në meritat dhe analizën e dispozitave që lidhen me bashkëpunimin administrativ të shteteve mbi Vlerën e Shtuar të Tatimit, duke qenë se argumenti i këtij hulumtimi, do ta trajtojë këtë çështje në mënyrë që të vejë në dukje pikat kritike të dispozitave që lidhen me çështjet specifike të shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike. Nenet. 28 e seq. së Rregullores nr. 1798/2003/CE diktojnë dispozita në lidhje me marrëveshjet e veçanta të përmendura në nenin. 26 quater.

Në veçanti përcaktohet që informacionet e operatorit ekonomik duhet të jepen në formë elektronike në Shtetin e identifikimit. Ndërkohë që ky i fundit duhet tja transmetojë me anë të mjeteve elektronike autoriteteve kompetente të tjera të Shtetet Anëtare brenda dhjetë ditëve nga fundi i muajit në të cilin është marrë informacioni nga personi pasiv jo të vendosur.

Për më tepër, gjithmonë me modalitetet njëjta duhet të komunikohen të gjitha ndryshimet e mëvonshme, duke përfshirë edhe mundësinë e përjashtimit të subjektit pasiv jo të vendosur nga regjistri i identifikimit.

Duhet të komunikohen edhe informacionet që mundësojnë lidhjen e pagesave për deklaratat përkatëse tremujore. Shteti i identifikimit, në rast të pagesës së tatimit, duhet të sigurojë se pagesa është ndarë për Shtetet Anëtare në proporcion me tatimin e detyrueshëm për secilin prej tyre, duke siguruar kështu informimin nëpërmjet rrugës elektronike autoritetet kompetente të Shteteve Anëtare të konsumit. Këto, në punën e tyre, duhet të njoftojnë në rrugë elektronike autoritetet kompetente të Shteteve Anëtare numrat përkatës të llogarive bankare për marrjen e pagesave të kryera. Doktrina ka paraqitur kritika të mëtijshme në lidhje me funksionimin e Rregullores nr. 1798/2003/CE duke qenë se subjekti pasiv i pa vendosur që kryen operacione për subjektet që nuk janë subjekte pasive pa kryer më parë procesin e identifikimit, mekanizmi përgatitur nuk e arrin qëllimin e tij. Qëllimi i Rregullores arrihet vetëm në prani të përmbushjeve fillestare, për të cilat në rastin më të keq, mungon mjete i nevojshëm për identifikimin e mashtrimeve tatimore¹⁴⁷

15. Spunto kritike në skemën e vecantë.

Zgjedhja e bërë nga Direktiva ka ngallur kritika duke qenë se operatori i pavendosur që do

¹⁴⁷ Capolupo, S., *IVA: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica. Una vera rivoluzione*, ne il fisco n. 15, aprile 2004.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

të veprojnë në kuadër të komunitetit duhet të identifikohet në një Shtet Anëtar që përkon me atë ku ai e ka bërë transaksionin e parë në brendësi të BE-së. Siç u përmend më lart norma e zbatueshme nuk varet nga shteti ku është bërë regjistrimi, por nga ku konsumatori përfundimtar ka shitur të mirat. Doktrina në përfaqësimin e vështirësitë dhe marrëveshjeve të veçanta të skemës bën një shembull, nëse një operator amerikan është identifikuar në Francë, duke qenë se në këtë vend ka bërë operacionin e tij të parë duke zbatuar këtë normë korresponduese francezë, dhe më pas i shet shërbimet e tij në Itali duke aplikuar norma përkatëse të tatimit mbi vlerën e shtuar italiane, dhe pastaj përsëri në Belgjikë dhe Suedi, dhe kështu me radhë.

Operatori atëherë kur do të prezantojë në Francë (dmth. në vendin e identifikimi) deklaratën ku do të ekspozohen transaksioneve e bëra këto duhet të jenë të ndara nga shteti në shtet normën korresponduese që është zbatuar, atëherë do ti duhet të paguajë në vendin e identifikimit taksat që janë mbledhur, të cilat duhet të shpërndahen dhe tu kthehen në Shteteve Anëtare të interesuara, në bazë të asaj që është deklaruar nga ai vetë. Në këtë pikë shfaqen disa lidhje të dobëta të skemës: i pari lidhet me kompleksitetin e transaksionit bankar përkatës me operatorin jo-rezident. Ofruesi i jo BE- së duhet pra të jenë në njohuri të rregullave dhe kushteve të vendosura nga shteti i regjistrimit, por edhe të legjislacionit të 27 Shteteve të ndryshme anëtare (nuk është e vështirë hipoteza se një operatori i jo Bashkimit Europian ofron shërbime elektronike në të gjitha shtetet anëtare).

Për të ofruar shërbime në kuadër komuniteti do të jetë e nevojshme të njihen 27 normativat e ndryshme, duke e vënë kështu ofruesin në pozitën duke qenë i detyruar për të mësuar një seri të komplikuar detyrimesh në lidhje me 27 shtetet e ndryshme. Pika e dytë ka të bëjë detyrën e kontrollit të saktësisë së normës së zbatuar për të cilën janë deputetë shtetet ku është prezente deklarata. Ky problem është i lidhur direkt me kontrollin e qëndrimit real të banimit të konsumatorit, rezidencë kjo që përcakton vendosjen e normës që duhet ti aplikohet transaksionit, me siguri nuk mund ti delegohet ky lloj kontrolli operatorit. Direktiva parashikon mundësinë e një kontrolli nga Vendet marrëse të shërbimit mbi bazën e regjistrimit e mbajtur nga operatori.

Autorë të tjerë theksojnë nevojën për rregulla të duhura që synojnë sigurimin e vërtetësisë të deklaratave të blerësit në momentin kur rezulton e vështirë ushtrimi i kontrollit efektiv mbi rezidencën e konsumatorit final me të cilat lidhen normat e ndryshme tatimore që duhet të

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare aplikohen*¹⁴⁸.

Së fundi, nuk duhet të harrojmë se, veçanërisht për bizneset e vogla që marrëveshjet e veçanta mund të përfaqësojnë një kosto që mund të shtyjë bizneset e vogla për ta injoruar atëherë krejtësisht këtë skemë nga momenti në të cilin Direktiva nuk përmban asnjë parashikim mbi pasojat e mos-pajtueshmërisë që lidhen me skemën e veçantë dhe për përjashtimin e një subjekti që vazhdon të ofrojë performancën e tij.

Autorë të tjerë me referencë të veçantë në rastet e kostove kanë vënë në dukje se edhe pse Direktiva parashikon që teorikisht vendi ku është bërë identifikimi duhet të jetë vendi ku është kryer transaksioni i parë, por operatori mund të angazhohet në një transaksion fiktiv, me qëllim të veçantë për tu regjistruar në një vend të Bashkimit Evropian me një normë të ulët të taksave. Përveç kësaj, operatorët jo të BE-së mund të zgjedhin të mos regjistrohen në asnjë Shtet Anëtar, duke qenë se regjistrimi nuk është një kusht i cili do të parandalojë konsumatorët privatë për aksesin e tyre tek shërbimet.

Doktrina ka shprehur dyshime të konsiderueshme në lidhje me mekanizmin e Direktivës e cila nuk e njeh subjektin pasiv jo të për zbritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar të paguar në bazë të Nenit. 17, seksioni 2 i Direktivës së Gjashtë. Paragrafi 1 i Direktivës Gjashtë parashikon se e drejta për zbritjen lind kur tatimi bëhet i ngarkueshëm. Një person i tatueshëm jo i vendosur, duhet të paraqesë deklaratën e tatimit mbi vlerën e shtuar si çdo operator tjetër që është regjistruar. Si rregull i përgjithshëm një operator në qoftë se është themeluar në një Shtet anëtar apo edhe thjesht i regjistruar mund të zbritje tatimin mbi vlerën e shtuar për blerjet kur e plotëson deklaratën mbi tatimin mbi vlerën e shtuar. Si rezultat, personat pasivë të jo vendosur që përdorin skemën e veçantë trajtohen në mënyrë të ndryshme kundrejt operatorëve të tjerë ekonomikë¹⁴⁹.

Arsyeja për këtë trajtimit të ndryshëm dhe madje përbuzës tatimor mund të kërkohet në faktin se Shteti i identifikimit nuk i kërkon personit të jo vendosur që identifikohet pranë tij me emërimin e një përfaqësuesi tatimor, në mënyrë që të përdoret skema e veçantë. Por është gjithashtu

¹⁴⁸ Ivinson, J., Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work, in International tax review, n. 9, 2003, p. 28.

¹⁴⁹ Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. [EN] Judgment of the Court of 21 February 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. European Court reports 2006 Page I-1609; [SV] Domstolens dom den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise.

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

e vërtetë se ka shtete anëtare të cilat nuk kërkojnë emërimin e një përfaqësuesi tatimor në raste të tjera.

Disa autorë¹⁵⁰ pretendojnë se refuzimi për përdorimin e një zbritje të menjëhershme është në kundërshtim me sa thuhet në nenin. 17, paragrafi 1 i Direktivës së Gjashtë dhe është gjithashtu trajtim diskriminues për aq kohë sa personave e tjerë të jo vendosur nuk u kërkohet, në disa Shtete Anëtare, emërimi i një përfaqësuesi tatimor, por megjithatë kanë të drejtë të menjëhershme për zbritjen e tatimit mbi vlerën e shtuar kur plotësojnë deklaratën e tatimit mbi vlerën e shtuar.

Kërkesa për shlyerjen që bëhet në përputhje me Direktivën 13 nënkupton një pritje më të konsiderueshme sesa vonesat dhe pritjet mund të shkojnë nga një kohë që është minimumi gjashtë muaj deri në një vit, ndërsa në disa shtete koha e pritjes mund të jetë deri në më shumë se dy vjet.

Direktiva siç shihet në disa kushte (ndryshimin e veprimtarisë, ndërprerja e saj etj) parashikon që Shtetet Anëtare duhet të jenë në gjendje ta përjashtojnë operatorin nga kjo skemë. Këto fjalë mund të çojnë në disa liri të Shtetit Anëtar për të vazhduar të përdorë skemën e veçantë, megjithatë, leximi specifik i nenit 26 quater nuk e ngre të njëjtën pyetje. Doktrina dyshon se dispozitat e skemës së veçantë janë mjaft tërheqëse për tu vëzhguar nga taksapaguesit jo të vendosur, ndërsa zgjidhja për tu vendosur në një shtet me një normë tatimi mbi vlerën e shtuar më të ulët është më e preferueshme. Në këtë aspekt, i referohemi Kapitullit që do të merret në mënyrë specifike me normat e zbatueshme për shërbimet e komunikimit, ku do të trajtohet në mënyrë specifike çështja.

Komisioni Europian konstatoi se dispozitat e nenit 26 quater të cilat parashikojnë ruajtjen e dokumentacionit dhe mundësisë së verifikimit nga organet tatimore, nga ana e operatorëve nuk janë raportuar vështirësi në përmbushjen e këtyre detyrimeve dhe as administratat tatimore kanë hasur probleme në verifikimin e korrektësisë së deklaratimit të vlerës së shtuar dorëzuar në bazë të skemës speciale.

Mungesa e raportimeve të problemeve nga autoriteti financiar duhet të lexohet në dritën e faktit se nuk ka elemente që tregojnë një përdorim sistematik të këtyre dispozitave nga ana e

¹⁵⁰ [EN] "(...) It is clear from the case-law of the Court that that term covers any transfer of tangible property by one party who empowers the other party actually to dispose of it as if he were the owner of the property (...)"; [SV] "(...)Av domstolens rättspraxis framgår att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (...)".

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare shteteve anëtare. Komisioni në thelb tregon mungesën e përdorimit të një mjeti të ofruar nga normativa nga Shtetet Anëtare, duke theksuar një "papërgatitje dhe papërshtatmëri të Shteteve".*

15.1. Klasifikimi i shërbimeve të komunikimit.

15.1.1. Shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike, shërbimet e televizionit, shërbimet e telekomunikacionit.

Siç do të shihet në detaje më poshtë në kapitullin e dedikuar territorialitetit të shërbimeve të komunikimit (shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike, shërbimet e radios dhe televizionit dhe të telekomunikacionit), duke qenë se përmenden në pjesë të ndryshme të Direktivës së Gjashtë këto ndjekin rregulla të ndryshme në lidhje me territorialitetin.

Kjo pasqyrohet, më gjerë, edhe në brendësi të teksteve të tatimit mbi vlerën e shtuar të Shteteve dhe përbën një problem të identifikimit të saktë dhe klasifikimit. Por cila është diferenca, linja e kufizimit, midis shërbimeve elektronike, shërbimeve të radios dhe televizionit dhe shërbimeve të telekomunikacionit me qëllim trajtim të tatimit mbi vlerën e shtuar të tyre?

Ajo që mund të dallohet është se diskutimi është shumë i vështirë, dhe si problemi qëndron në dallimin dhe diferencimin e këtyre shërbimeve të komunikimit. Shumë shpesh është e vështirë të dallohet mes shërbimeve elektronike brenda fushëveprimit të Direktivës dhe shërbimeve elektronike, për shembull, të siguruara nëpërmjet telefonave celularë, për të cilët zbatohen rregulloret e telekomunikacioneve 1. Kjo ngre pyetjen nëse është e saktë të mbahen rregulla të ndryshme.

15.1.2. Klasifikimi komunitar i shërbimeve të komunikimit.

15.1.2.1. Telekomunikacionet.

Me Direktivën 1999/59/CE legjislatori komunitar kreu një klasifikim të shërbimeve të telekomunikacionit.

Brenda nenit 9, paragrafi 2 shkronja e) të Direktivës së Gjashtë është shtuar një pikë shtesë që përmban përkufizimin e shërbimeve të telekomunikacionit: "*Konsiderohen performanca*

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

shërbimesh të telekomunikacionit performancat e shërbimeve që bëjnë të mundur transmetimin, dhënien ose marrjen e sinjaleve, shkrimeve, imazheve dhe tingujve ose të informacioneve të çfarëdo natyre me fije, radio, nëpërmjet mjeteve optike ose mjeteve të tjera elektromagnetike, duke përfshirë transferimin e dhënien, që lidhet me to, të një të drejte shfrytëzimi ose përdorimi nga infrastruktura për transmetimin, emetimin ose marrjen e tyre. Për qëllime të kësaj dispozite është konsideruar sikur bën pjesë tek ofrimimi i shërbimeve të telekomunikacionit gjithashtu vënja në dispozicion e rrjeteve globale të informacionit (...)¹⁵¹. "

Përkufizimi që gjendet në brendësi të Direktivës së Gjashtë rimerr një të mëparshëm që përfshihej në Direktivën 90/387/CE.¹⁵² Këtu është specifikuar se si në përkufizimn e shërbimeve të telekomunikacionit nuk duhet të përfshihen shërbimet transmetuese të radios dhe televizionit : nenin. 2, paragrafi 4, i mban në fakt të ndara shërbimet e telekomunikacionit dhe ato të televizionit. "Për qëllimet e kësaj direktive, termi" shërbime të telekomunikacionit' nënkupton, shërbimet të cilat konsistojnë në ofrimin tërësisht ose pjesërisht në transmetimin dhe në përcaktimin e sinjaleve të një rrjetin e telekomunikacionit përmes procedurave të telekomunikacionit, me përjashtim të transmetimit të radios dhe televizionite ".

Rëndësia e këtij dallimi do të bëhet i dukshëm duke folur për klasifikimet e bëra nga ligjvënësit kombëtarë të shërbimeve të telekomunikacionit, në mënyrë për të verifikuar shkallën e harmonizimit. Klasifikimi i përmbajtur në nenin. 9.2 shkronja. e) e Direktivës së Gjashtë ka si bazë përcaktim që u përcaktua nga Bashkimi ndërkombëtar për telekomunikacionet me rast të Kongresit Botëror që u mbajt në Melbourne, Australi, në 1988. Ky përkufizim është konsideruar i vlefshëm në nivel ndërkombëtar. Në Konventën¹⁵³ u përcaktua që telekomunikacioni është "Any transmission, emission or reception of signs, signals, writing, images and sounds or intelligence of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems".

Klasifikimi i telekomunikacionit i bërë nga BE-ja nuk do të vazhdojë duke bërë dallime mes

¹⁵¹ [EN] "Telecommunications services shall be deemed to services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception. Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks".

¹⁵² Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive* (p. 277.,2013); Von Siemens sugjeroi të taksonte të ardhurat bruto minus inputet, më pas ai sugjeroi zbritjen e inputeve nga totali i faturës.

Veredelte Umsatzsteuer- taksa e shitjes e përpunuar.

¹⁵³ Ebrill L., *The Modern VAT* (IMF2001).

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

operatorëve të telekomunikacionit që ofrojnë shërbime dhe operatorëve të tjerë, dhe pra në mes të shitjeve që janë bërë në shumicë në vend të shitjeve që janë bërë në pakicë: të dyja janë të përfshira.

Kjo mungesë e largpamësisë dhe dallimit mund të shkaktojë probleme aplikimi përsa i përket taksave për qëllime të tatimit mbi vlerën e shtuar, që, siç do shihet në mënyrë më specifike në trajtimin e territorialitetit, për shërbimet e telekomunikacionit në brendësi të dispozitave të nenit 9, paragrafi 4 i Direktivës së Gjashtë, rezulton përcaktues vendi i përdorimit efektiv i tyre.

15.2. Shërbimet televizive.

Klasifikimi i programit televiziv në nivel komunitar gjendet në brendësi të Direktivës së Gjashtë 89/552/CE¹⁵⁴. Neni. 1 thotë se *"Për qëllimet e kësaj directive: a) me transmetim televiziv do të nënkuptohet transmetimi, me fije ose nëpërmjet ajrit, si dhe transmetimit satelitor, në një formë jo të koduar apo të koduar, të programeve televizive të destinuara për publikun. Kjo periudhë përfshin komunikimin e programeve të kryer ndërmjet ndërmarrjeve, me qëllim ritransmetimin për publikun.*

Ky nocion nuk përfshin shërbimet e komunikimit që japin informacione specifike apo mesazhe të tjera mbi kërkesa individuale të tilla si telekopjimi, bankat elektronike e të dhënave dhe shërbimeve analoge (...)".

Kjo Direktivë përdoret edhe për qëllimet e tatimit mbi vlerën e shtuar në brendësi të Propozimit të Direktivës të Këshillit që modifikon Direktivën 77/388/CEE përsa i përket sistemit mbi Vlerën e Shtuar të Tatimit i aplikueshëm për shërbimet e caktuara të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike. Përkufizimi i Bashkimit European është i qartë dhe nuk duket të shkaktojë probleme aplikimi. Megjithatë, është pohuar se radiotransmetimi dhe shërbimet e televizionit gjithashtu mund të bëjnë pjesë në përkufizimin e telekomunikacionit, për shkak të mbivendosjes së shpeshtë mes shërbimeve të telekomunikacionit dhe shërbimeve on-line (e commerce e drejtpërdrejtë) nuk lejon praktikisht një ndarje të sigurtë mes shërbimeve të ndryshme të komunikimit, të telekomunikacionit dhe të ofruara me mjete elektronike.

¹⁵⁴ Directive 89/552 / EEC of 3 October 1989 on the coordination of certain laws, regulations and administrative action in Member States concerning the pursuit of activities television. OJ L 298, 17.10.1989, p. 23 - 30.

Gjykata e Drejtësisë ka qenë arsye nxitur, Cështja C-89/04 (*Mediakabel BV kundër Commissariaat voor de Media*), mbi cështjen e dallimit të ndarjes mes shërbimit të transmetimit televiziv dhe shërbimit të shoqërisë së informacionit. Rasti bënte fjalë për një kompani Holandeze *Mediakabel*, e cila i ofronte klientëve të saj abonentë një shërbim që konsistonte në marrjen, në sajë të një dekoderi dhe të një kartë elektronike, e disa programe televizive përveç atyre të paraqitur nga kompania emetuese e shërbimit. Sipas autoriteteve holandeze përgjegjëse për kryerjen e kontrolleve, *Commissariaat voor de Media*, shërbimi u transmetua si shërbim televiziv.

Kurse sipas kompanisë emetuese të shërbimit përbënte shërbim interaktiv të ofruar në bazë të kërkesës individuale, e cila pra bën pjesë në kategorinë e shërbimeve të kompanisë së Informacionit pra që i shpëtonte kontrollit të autoriteteve përgjegjëse për kryerjen e kontrolleve mbi programet televizive. Gjykata e Drejtësisë ka pohuar¹⁵⁵që, një shërbim është brenda konceptit të transmetimit televiziv e parashikuar nga Direktiva Evropiane nëse konsiston në transmetimin e programeve televizive të destinuara për publikun.

Pra, një numri të papërcaktuar të shikuesve të cilëve u janë transmetuar imazhet në të njëjtin moment: teknika e transmetimit të imazhit nuk paraqet një element përcaktues në këtë klasifikim. Gjykata e Drejtësisë i referohet për gjykim si Direktivës 89/552/CE si edhe Direktivës dhe 10 nëntor 2003, duke pohuar që në të parën neni. 1, përcaktohet koncepti i transmetimit televiziv : "*Për qëllimet e kësaj directive: a) me transmetim televiziv do të nënkuptohet transmetimi, me fije ose nëpërmjet ajrit, si dhe transmetimit satelitor, në një formë jo të koduar apo të koduar, të programeve televizive të destinuara për publikun. Kjo periudhë përfshin komunikimin e programeve të kryer ndërmjet ndërmarrjeve, me qëllim ritransmetimin për publikun. Ky nocion nuk përfshin shërbimet e komunikimit që japin informacione specifike apo mesazhe të tjera mbi kërkesa individuale të tilla si telekopjimi, bankat elektronike e të dhënave dhe shërbimeve analoge (...) "*

Në mënyrë të ngjashme, në lidhje me shërbimet e shoqërisë së informacionit, Gjykata rikujton Direktivën e Parlamentit European dhe të Këshillit të 8 qershorit 2000, 2000/31/CE, e cila, neni 2, shkronja a) përcakton shërbimet e kompanisë së informacionit në lidhje me nenin 1, pika 2 e

¹⁵⁵ [EN] A service constitutes television broadcasting' if it consists of initial transmission of television programmes intended for reception by the public. First, the Court notes that the manner in which images are transmitted is not a determining factor in that assessment.

Direktivës 98/34/CE, ashtu sic është modifikuar nga Direktiva 98/48/CE . Kjo Direktivë (98/48), neni 1, i klasifikon Shërbimet e Shoqërisë Informative, duke specifikuar kuptimin e shërbimit në distancë, shërbimit me mjete elektronike, sipas kërkesës individuale: "(...)çdo shërbim i shoqërisë së informacionit, që do të thotë, çdo shërbim i ofruar normalisht kundrejt shpërblimit, në distancë, me anë të mjeteve elektronike dhe kërkesave individuale të marrësit të shërbimeve. (...) Më qëllimet e këtij përkufizimi nënkuptohet: (...) në distancë: një shërbim që ofrohet pa praninë fizike të pjesëve; , - me rrugë elektronike: një shërbim që ofrohet në origjinal dhe që cohet në destinacion përmes aparaturave të përpunimit elektronik (duke përfshirë kompresimin dixhital) dhe ruajtjen e të dhënave, dhe që është krejtësisht e transmetueshme, e përcjellë dhe e marrë përmes fijeve, radios, mjeteve optike ose mjeteve të tjera elektromagnetike,- me kërkesë individuale të një destinatari të shërbimeve: një shërbim i ofruar përmes transmetimit të të dhënave mbi kërkesën individuale ".

Gjykata gjithashtu i referohet Shtojcës V, gjithmonë në Direktivën 98/43/CE, në të cilën figuron një listë treguese e shërbimeve që nuk mbulohen nga përkufizimi. "Kjo Direktivë nuk zbatohet për: - shërbimet radio televizionit sonor – shërbimeve të transmetimeve televizive neni 1, shkronja a) e Direktivës 89/552/EEC ".

Gjykata sqaron sesi kjo Shtojcë, listë treguese e shërbimeve që nuk përfshihen në Nenin 1, pika 2), fraksioni i dytë, përfshin një pikë 3, në lidhje me "Shërbimet që nuk ofrohen me kërkesë individuale të marrësit të shërbimeve ", e cila ka të bëjë me" shërbimet e ofruara nëpërmjet të dhënave të transmetimit pa një kërkesë individuale dhe të destinuara për tu marrë nga një numër marrësish të pakufizuar (transmetimi nga një pikë në shumë pika). " Në veçanti, pika 3, shkronja. a) përmend " Shërbimet e transmetimit televiziv (duke përfshirë edhe shërbimet *near-video on-demand* (N-VOD) në Nenin 1, shkronja a) e direktivës 89/552/CEE ". Gjykata thotë: "(...) fusha e aplikimit të nocionit të «transmetimeve televizive » nuk mund absolutisht të ngushtohet për efekt përjashtimi nga nocioni i "Shërbimit të shoqërisë së informacionit. "

Në fakt, direktiva 98/34 thekson, në nenin 1, paragrafi 2, si edhe në shtojcën e saj V, shërbimet që nuk futen në nocionin e " shërbimit të shoqërisë së informacionit " pa përfaqësuar shërbime të transmetimeve televizive. Gjithashtu vlen, në veçanti, për shërbimet e Transmetimit sonor.

Gjithashtu, shërbimet e Transmetimi televiziv nuk mund të kufizohen në shërbimet të «ofruara nga dërgimi i të dhënave pa një kërkesë individuale dhe të destinuara për një marrje të njëkohësishme nga një numër i pakufizuar marrësish » parashikuar nga shtojca V e direktivës 98/34. Nëse ky interpretim do të miratohej, shërbime si ato të abonimeve televizive, të shpërndara në një numër të kufizuar marrësish, do të qëndronin jashtë nocionit të «shërbimit të transmetimeve televizive » ose të «transmetimit televiziv » ku janë të përfshira në këtë nocion, sipas kriterëve të përcaktuara në nenin 1, shkronja. a) e direktivës 89/552 (...)“.

Me këtë qëllim janë interesante pikat 41 dhe 42 të motivimit të vendimit, ku shpjegohet se si shërbimi *near-video on-demand* nuk është i panjohur për legjislatorin komunitar. Dhe duhet të futet tek nocioni i transmetimit televiziv. Edhe pse nuk është një përkufizim i caktuar në nivel komuniteti, megjithatë, koncepti mund të nxirret nga shtojca V e Direktivës 98/34/KE, në të cilën figuron në shërbimet e transmetimit televiziv. *"Përkufizimi shfaqet edhe në pikat 83 dhe 84 të memorandumit shpjegues që e shoqëron Konventën Evropiane 5 maj 1989 mbi televizionin trans kufitar, punët përgatitore të të cilit ishin bashkëkohore me direktivën 89/552 dhe që shqyrtohet nga kjo e fundit në citimin e saj të katërt. Nga këto akte del se " near-video on-demand " nuk është një " shërbim komunikim operativ me kërkesë individuale " nocioni korrespondon me atë që parashikohet në nenin 1 shkronja a) të Direktivës 89/552; Prandaj bën pjesë në fushën e zbatimit të Konventës (të shihet, për këtë qëllim, pjesët e tjera të raportit shpjegues për konventën europiane për televizionin ndërkufitar vendimet e 12 dhjetorit 1996, rastet e bashkuara C320/94, C328/94, C329/94 dhe C337/94 C339/94 në RTI dhe në Përmbledhjen. faqe I6471, pika 33, dhe 23 tetor 2003, Cështja C245/01, Televizioni RTL, Përmbledhja faqe. I12489, pika 63) (...) "*. Gjykata konkludon duke theksuar se *"(...) kriteri vendimtar për konceptin e "shërbimit të transmetimit televiziv " është, pra, ai i transmetimit të programeve televizive "të destinuar për publikun". Pikëpamja e ofruesit të shërbimeve duhet të jetë duhet si pasojë të privilegjet për të përkthyer analizës "*.

15.3. Shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike.

Në 2002 është futur Direktiva 2002/38/CE që modifikon përkohësisht Direktivën 77/388/CEE përsa i përket sistemit të Tatimi mbi vlerën e shtuar që aplikohet për shërbimet e transmetimit dhe televizionit dhe shërbime të caktuara të ofrura me mjete elektronike. Në kundërshti me sa kryhet në Direktivën për telekomunikacionet, Direktivën 2002/38/CE nuk procedon, duke bërë një klasifikimit të shërbimit të ofruar nëpërmjet mjeteve elektronike, por me një listë të vetme të thjeshtësuar, jo të plotë, jo taksuese, të shërbimeve të ofruara me mjete elektronike.

Në shtojcën L mund të lexohet: 1. Ofrimin e website -ve, web-hosting, mirëmbajtja në distancë e programeve dhe pajisjeve. 2. Ofrimin e softwerit dhe përditësimin e tyre. 3. Ofrimin e imazheve, teksteve dhe informacioneve dhe vënien në dispozicion të Bazës së të dhënave. 4. Ofrimin e filmave, muzikës dhe lojërave, duke përfshirë lojërat e fatit dhe Kumarit, programeve ose manifestimeve politike, kulturore, artistike, sportive, shkencore dhe argëtuese. 5. Ofrimin e mësimdhënies në distancë. Një renditje e shërbimeve që kualifikohen si shërbime të ofruara nga mjetet elektronike ekzistonte në hartimin e Raportit që shoqëron projektin në lidhje me Direktivën në lidhje me territorialitetin e shërbimeve të ofruara me mjete elektronike Com (2000) 349 def.. Aty futen: aktivitetet kulturore, artistike, sportive, shkencore, mësimdhënies, ose veprimtari të ngjashme, duke përfshirë edhe ato të kërkrimeve të këtyre aktiviteteve dhe sipas rastit, shërbimet ndihmëse për aktivitete të tilla (Neni 9, pika 2, shkronja c), kryeradha e parë): këtu përfshihen të gjitha format e transmetimit radioteleviziv, si dhe çdo tingull ose imazh e transmetuar dhe shpërndarë me anë të mjeteve elektronike; software: përfshin, për shembull, lojërat kompjuterike; përpunimin e të dhënave (neni 9, pika 2, shkronja d), kryeradha e tretë) duke përfshirë në mënyrë të qartë edhe shërbime kompjuterike, përfshirë web-hosting, website design ose shërbime të ngjashme; ofrimi i informacioneve. Më përpara, gjejmë Komunikatën e Komisionit të Bashkimit Evropian COM (97) 157 final. " Një iniciativë evropiane në fushën e tregtisë elektronike " ku pohoet se "(...) në vazhdim të aktiviteteve tregtare dhe Transaksioneve nëpërmjet rrugëve elektronike që përfshijnë aktiviteteve lloje të ndryshme e të tilla si shitja e të mirave dhe shërbimeve me mjete elektronike, shpërndarja online e përmbajtjeve dixhitale, kryerja nëpërmjet rrugëve elektronike të

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare transaksioneve financiare dhe të bursë, prokurimi publik me metodat elektronike dhe procedura të tjera të llojit transitiv të Administratës Publike (...). "

Gjithmonë me synimin për të klasifikuar shërbimin e ofruar me mjete elektronike veçanërisht e dobishme është gjithashtu Direktiva 2000/31/EC e miratuar për qëllim të rregullores juridike të transaksioneve të e-commerce. Kjo, edhe pse nuk përmban dispozita të veçanta taksuese , por përmban dispozita të rëndësishme me qëllime taksuese duke qenë se neni 5 kërkon si të detyrueshëm për operatorin nëpërmjet internetit, duke përfshirë informacionin e përgjithshëm për tu dhënë konsumatorit, treguesin e tatimit mbi vlerën e shtuar. Për më tepër, kjo Direktivë është e rëndësishme për qëllime të tatimit mbi vlerën e shtuar nën një profil të dyfishtë, objektiv dhe subjektiv: me qëllim inkadrimin e aktiviteteve subjekte nën disiplinën komunitare dhe me efektet e përcaktimit të ofruesit të shërbimeve elektronike. Në veçanti, neni. 2, paragrafi 1, shkronja. a) i Direktivës i referohet klasifikimit të shërbimeve të shoqërisë së informacionit shërbimet që përcaktohen nga Direktiva 98/34/CE, pastaj e modifikuar nga Direktiva 98/48/CE¹⁵⁶.

Neni 1, pika 2 i kësaj të fundit klasifikon kryesisht si shërbime shërbimet e shoqërisë së informacionit, shërbimet e ofruara në distancë, ato të ofruara me anë të mjeteve elektronike dhe ato me kërkesë individuale. Shërbimet e shoqërisë së informacionit janë të përcaktuara si çfarëdo shërbim i ofruar zakonisht kundrejt shpërblimit, në një distancë, nëpërmjet rrugës elektronik dhe me kërkojë individuale të një destinatari shërbimesh të përfshira në këtë klasifikim.

Rregullorja 1777/2005/CE kryen gjithashtu një punë të dobishme për klasifikimin e këtyre shërbimeve. Në veçanti në nenin. 11 është kryer një klasifikim i shërbimeve të ofruara me anë të mjeteve elektronike, ndërsa në nenin 12 procedon me faktin se çfarëdo duhet të përfshihet në klasifikimin e shërbimeve të ofruara me mjete elektronike. Le të ecim me rregull: paragrafi 1 i nenit 11, të përmendur më lart, Procedon me një klasifikimi të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike:

"(...) shërbimet e ofruara në mënyrë elektronike, për të cilat neni 9, paragrafi 2, shkronja e), rreshti i dymbëdhjetë, dhe Shtojca L e Direktivës 77/388/CEE duhet të përfshirë shërbimet e ofruara

¹⁵⁶ [EN] Directive 98/34/EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 laying down a procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations. OJ L 204, 21.7.1998, p. 37–48, [EN] Directive 98/48/EC of the European Parliament and of the Council of 20 July 1998 amending Directive 98/34/EC laying down a procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations. OJ L 217, 5.8.1998, p. 18–26.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare përmes internetit ose nëpërmjet rrjeteve elektronik dhe natyra e së cilës e bën performancën esencialisht të automatizuar e shoqëruar me një ndërhyrje njerëzore minimale dhe në mungesë të teknologjisë së informacionit, e pamundur për tu siguruar (...). "

Në paragrafin 2 të këtij neni, përcaktohet një seri e shërbimeve (të përmbajtura në shkronja a), b), c), d), e) të cilat, nëse janë ofruar nëpërmjet internetit ose rrjeteve elektronike duhet të jenë pjesë duke u sisisplnuar nga paragrafi 1. Shkronja e fundit F) i referohet Shtojcës I të Pika 1 përfshin shërbimet e hosting, mirëmbajtjes automatike të programeve, administra e përhershme e sistemeve, warehousin (magazinimin) e të dhënave on- line dhe ofrimin on-line të hapësirave në disk.

Në brendësi të pikës 2 është e detajuar tema e aksesit ose shkarkimit (doënlod) duke përfshirë softëare anti-virus dhe programet e tyre të përditësimit dhe programeve të kontabilitetit dhe administratës, banner-blocker, driver, fireëall dhe instalimin automatik on-line të filtrave për faqet e internetit.

Në brendësi të pikës 3 gjejmë weblog (blog), dhe statistikën në lidhje me adresat web, përdorimi i motorëve të kërkimit dhe directorive në Internet, abonimet në gazeta apo revista online, aksesin ose shkarkimin e fotografive, imazheve, librave dhe publikimet e tjera elektronike, aksesin tek lajmet dhe informacionet në përgjithësi dhe ofrimi i hapësirave reklamuese.

Në brendësi të pikës 4 është shtuar, në krahasim me formulimin origjinal, shkarkimi edhe drejt telefonave celularë, muzikë, filma, ringtone, dhe akses të lojërave online. Së fundi, në brendësi të pikës 5 është përcaktuar edhe përfshimi e gjithë performancave të mësuarit në distancë që funksionojnë përmes internetit dhe ofrimi i së cilës kërkon një ndërhyrje njerëzore të kufizuar ose aspak. Është për tu vënë re konfirmimi i përjashtimeve të gjitha shërbimeve të mësimdhënies nëse Interneti përdoret thjeshtësisht si një mjet komunikimi midis mësuesit dhe studentit, por që janë të përfshira edhe librat e ushtrimeve të plotësuar nga nxënësit on-line dhe për të korrigjuar dhe vlerësuar automatikisht, pa ndërhyrjen njerëzore.

Funksioni i nenit 12 pasues është ai i diferencimit dhe dallimit të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike dhe nga tipologji të transaksioneve ekonomike, duke siguruar një listë tjetër në të cilën janë të përfshirashërbimet e radios dhe televizionit, telekomunikacionit, shërbimet e ofruara nga telefonat, aksesin në Internetshitjet e të mirave materiale në CD-ROM, libra, buletine, gazetatat dhe revista, CD dhe audiokaseta, DVD dhe video kaseta, konsulencat e bëra nga profesionistët

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

nëpërmjet e-mailit, ankande të tjera tradicionale dhe leksione të mbajtura nga një mësues nëpërmjet një lidhjeje në të hershme.

Problemi i përcaktimit të shërbimive elektronike nuk qëndron aq shumë në klasifikimin e përgjithshëm, sesa në përcaktimin e një linje demarkacioni midis shërbimeve kufitare. Në vitin 2003, Komisioni i tatimit mbi vlerën e shtuar miratoi njëzëri një linjë guidë në fushë: në një seli që përcaktoi një ndarje e parë midis shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike dhe shërbimet të televizionit, nëse ato ofrohen me të dyja mjetet: *"(...) Delegacioni njëzëri u pajtuan me faktin se shërbimeve e televizionit ose programet radio që janë dërguar nëpërmjet internetit ose të ngjashme me rrjetet elektronike dhe në të njëjtën kohë nëpërmjet rrjeteve radiofonike dhe rrjetet televizive (për shembull, me kabllo, tokësore dhe satelitore) përbën transmetim radio televiziv në përputhje me rreshtin e nenit. 9.2 në Direktivën e Gjashtë.*

Në anën tjetër, një program i dërguar ekskluzivisht përmes internetit ose një rrjeti elektronik (informatik, telematike) që përbën një ofrim në mënyrë elektronike në përputhje me kreun e fundit të nenit. 9.2 dhe. (...) "

Çështja e shërbimeve të përziera në fushën e telekomunikacionit ka qenë drejtuar përsëri në nivel komunitar me COM fundit (2006) përfundimtar. 210 organe duhet të konsultohen para se të merren masa, shih thjeshtesuesin : neni. 4, paragrafi 4, Neni. Një 16, paragrafi i parë dhe 2 etj. Neni 29 i Direktivës Gjashtë jep: 1. Një komitet i 'Këshillimor vlerën e shtuar, tatimin tutje i quajtur 2 ' të Komitetit. Komisioni do të përbëhet nga përfaqësues të vendeve anëtare Shtetet dhe Komisioni. Komiteti do të kryesohet nga një përfaqësues i Komisionit. Sekretariati i Komitetit është të sigurohet nga Komisioni; 3. Komiteti miraton rregullat e veta të procedurës 4. Përveç çështjeve të mbuluara nga konsultime në pajtim me këtë Direktivë, Komiteti do të shqyrtojë çështjet e ngritura nga kryetari i saj ose me nismën e vet.

Ky i fundit ose me kërkesën e përfaqësuesit të një Shteti Anëtar, në lidhje me "zbatimin e dispozitave Komunitetit në fushën e vlerës së shtuar tatimin: përkufizimet janë në fluks konstant për shkak të evolucionit të teknologjive. *"Edhe pse përcaktimi i transmetimit radioteleviziv nuk ka ngjallur probleme, çdo dallim kundrejt një kategorie të gjerë të shërbimeve elektronike që ka humbur në vitet e fundit. Lulëzimi i podcasting, video-on-demand, streaming dhe të transmetimit dixhital të do të thotë që mund të kenë akses në përmbajtje me mënyra të ndryshme. Ofrimi i përmbajtje të ngjashme mund të bëhet përmes Internetit, rrjeteve interaktive dhe tradicionale të*

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare rrjeteve 3G. Herë pas here që emitimet radiotelevizive, telekomunikacionet dhe shërbimeve elektronike konvergjojnë, do të jetë gjithnjë e më e vështirë justifikimi i ndryshimeve në trajtimin fiskal. Referencat në lidhje me aktivitetet radiotelevizionit në direktivën e gjashtë pasqyrojnë qëllimet e legjislatorit në një epokë kur teknologjia ishte më e thjeshtë. Mënjatë diferencave pasuese përse i përket kompetitetit, që mund të rriten me kalimin e kohës, kjo është e vështirë për të kuptuar se si aplikimet që janë gjithnjë e më të sofistikuar që po zhvillohen së fundmi mund të korrespondojnë me qëllimet e legjislatorit në një epokë kur marrja e shërbimeve të transmetimit ishte shumë më e thjeshtë, ndoshta edhe në një nivel lokal. Evolucioni i teknologjive dhe pranimi i shpejtë i kanaleve të reja të shpërndarjes gjatë tre viteve të fundit ngre pyetje të reja që Direktiva nuk i pohonte (...).

Problemi, megjithatë, mbetet akoma pezull dhe në pritje të zgjidhjes duke qenë se "(...) Komisioni nuk ekzaminon nëse këto implikime kërkojnë një legjislativ para se të analizojë çështjen në mënyrë më të detajuar (...). I njëjti dokument specifikon se si përkufizime që gjenden brenda Rregullores të Këshillit 1777/2005 përbëjnë vetëm një zgjerim të aneksit L të Direktivës 2002/38/CE. Puna përgatitore, Direktivat, Rregulloret, e bëjnë të qartë se si legjislatori komunitar ka vazhduar gjithmonë me listat ose përjashtimet, pasi është përcaktuar në përgjithshësi në kuadër të Komunikimit COM (1997) 157. Ky model veprimi ka çuar në kritik nga ana e doktrinës.

Doktrina ka vënë në pah një hendek të dyfishtë në Direktivë, duke qenë se mungon një përkufizim për shërbimet e furnizuara në mënyrë elektronike dhe për klasifikimin e tyre.

Kjo mungesë e përcaktimit do të linte hapësirë për liri për klasifikimin e shërbimeve të renditura në nenin. 9, paragrafi 2, shkronja c), shkronjë që i dedikohet aktiviteteve kulturore, artistike, sportive, shkencore, edukative, zbavitëse ose të ngjashme, gjithmonë brenda kësaj dispozite edhe nëse ata janë të dhënë në formë dixhitale.

Që këtu ndahet zbatueshmëria e aplikimit të rregullit në shkronjën c), që përcakton vendin ku këto shërbime janë kryer fizikisht, domethënë, konkretisht, vendin në të cilin është i vendosur sistemi i informacionit nëpërmjet të cilit aksesuesi i përdor shërbimet, ose pohon vetë doktrina, të pohoet se do të ishte e mundur të identifikohet vendi i ofrimit në vendin ku gjendet serveri që ofron shërbimin, apo vendin ku makina fotografike ka kapur pamjen.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

Po del së fundmi në një nivel komunitar një vetëdije gjithnjë në rritje të vështirësisë së përcaktimit të kufijve mes shërbimeve tradicionale hibride, që i kanë humbur karakteristikat e kategorisë së tyre për të përftuar karakteristika të një kategorie tjetër shërbimesh. Prandaj është e ligjshme që të kërkohet: a është korrekte të mirëmbahen ashtu, siç po ndodh, rregulloret e ndryshme të taksimit për shërbime që do të jetë gjithnjë e më e vështirë të kualifikohen dhe dallohen në klasifikime legjislativë që pasi janë miratuar, kanë hyrë në fuqi dhe do të zbatohen a do të vjetërohen nga përparimet në teknologji?

15.4. Përcaktimi i tregtisë elektronike.

Edhe nga OSBE, si dhe nga Bashkimi European, është dhënë në më shumë se një rast klasifikimi i tregtisë elektronike, duke pohuar që me tregti elektronike duhet të nënkuptohet "(...) të gjitha ato kategori të transaksioneve tregtare që përfshijnë si organizatat dhe individët, duke u bazuar në përpunimin dhe transmetimin e informacioneve të dixhitalizuara dhe që përfshijnë tekstin, tingujt, imazhe (...) " dhe akoma "(...) specifically with business occurring over networks which use non-proprietary protocols that are established through an open standard setting process such as the Internet (...) "¹⁵⁷.

Nevoja për të siguruar një sërë përkufizimesh që mund të përdoren për të gjithë sektorët është pohuar, gjithmonë në OCSE, në dokumentin *Defining and Measuring e-commerce*, e cila argumenton se studimi i tregtisë elektronike me siguri do të përfitonte nga miratimi i një bashkësie koherente të përcaktimeve që do të jepnin një masë të përbashkët për studimet e ndryshme dhe një referencë për mbledhjen e të dhënave. Një pasqyrë bashkësie për përcaktimin e aspekte të ndryshme të tregtisë elektronike në sektorë të ndryshëm mund të ishte zgjidhja më e praktikueshme. Ose, mund të vendosej për zhvillimin e një bashkësie të përcaktimeve (me përkufizime dhe përjashtime shumë të qarta) që mund të të përdoren në fushat e ndryshme në një mënyrë të qëndrueshme.

Pjesë e kësaj pune është kryer në kuadër të Komitetit të OCSE -së për Çështjet Fiskale me Raportin mbi tatimin, detyra e të cilit ishte të analizonte llojet e ndryshme të pagesave në lidhje me tregtinë elektronike në bazë të konventave fiskale. Raporti klasifikon 28 tipologji të transaksioneve,

¹⁵⁷ OCSE (1999), "The Economic and Social Impact of Electronic Commerce Preliminary Findings and Research Agenda", Paris.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

dhe ndërsa dallohet në shumë pika nga Rregullorja Komunitare, nuk mungojnë shembujt ku klasifikimet përkojnë me ato të propozuara në Rregulloren e 1777/2005/CE. Legjislatori komunitar përsa i përket Rregullores kufizohet në faktin për të kryer përfshirjen (të shihet neni. 11 i Rregullores) ose përjashtimet (shih nenin 12 të Rregullores), me pak ose fare shpjegim teknik të operacionit.

Dokumentacioni i OCSE në kundërshtim shoqëron çdo operacion me një përkufizim dhe një deklaratë sqaruese.

15.5. Kategoria 4: Updates dhe add – ons.

15.5.1. Përcaktimi.

The provider of software or other digital product agrees to provide the customer with updates and add-ons to the digital product. There is no agreement to produce updates or add-ons specifically for a given customer.

Shtojca.i.

Neni 11 i kësaj rregulloreje. 2. Pika 2 e aneksit të Direktivës 77/388/EEC L (A). Përdorimi ose shkarkimi i software (duke përfshirë prokurimin / kontabilitetin dhe programet anti-virus software) plus update¹⁵⁸. Zakonisht para dokumentit të OCSE ndiqet nga ai i Komunitetit:

Kategoria 11: Web site hosting.

Përcaktim: Ofruesi ofron hapësirë në serverin e saj për të pritur faqet web. Ofruesi nuk merr asnjë të drejtë për të drejtat e autorit krijuar nga zhvilluesi i përmbajtjes së web site. Pronari i materiale copyright në vend mund ta Manipulojë site, duke përfshirë modifikimin e përmbajtjes në këtë faqe interneti. Ofruesi është kompensuar nga një tarifë e bazuar në kalimin e kohës.

Shtojca i.

Neni 11 i kësaj rregulloreje. 1. Ikona 1 e Shtojcës të Direktivës 77/388/EEC L. (A) Website hosting

¹⁵⁸ Komisioni Evropian, Drejtoria e Përgjithshme për shtyp dhe komunikim, Evropa në lëvizje drejt një Europe të bazuar në njohuri, Bashkimi Evropian dhe shoqëria e informimit, p. 4. [EN] "Interneti po ndryshon botën ku jetojmë.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare dhe webpage hosting.

Dhe akoma:

Kategoria 21: Aksesit në një faqe interaktive të internetit.

Përcaktimi: Ofruesi vë në dispozicion të abonentëve një web site duke shfaqur përmbajtje dixhtale, duke përfshirë muzikën, informacionin, videot, lojrat, dhe aktivitetet (nëse janë apo jo të zhvilluara ose në pronësi nga ofruesi). Abonentët paguajnë një tarifë fikse për një periudhë të caktuar për aksesin në këtë faqe interneti. Vlera kryesore e faqes për abonentët është bashkëveprimi online, si në krahasim me marrjen e një produkti ose shërbimesh nga faqja.

Kategoria 28: Abonim tek një faqe web duke lejuar shkarkimin të produkteve dixhitale

Përcaktimi: Ofruesi vë në dispozicion të abonentëve një web site që shfaq përmbajtje copyright dixhitale (p.sh. muzikë). Abonentë paguajnë një tarifë fikse periodike për aksesin në këtë faqe interneti. Ndryshe nga kategoria 21, vlera kryesore e faqes për abonentë është mundësia për të shkarkuar këto produkte dixhitale.

Shtoja I - Neni 11 i kësaj Rregulloreje. Ikona 3 e Shtojcës të Direktivës 77/388/EEC L 3 (d) Abonimi tek gazetatat online dhe journals¹⁵⁹.

Mungesa e një shpjegimi teknik të operacionit del më shumë në dukje mbi të gjitha në ato vende ku ekziston një mospërputhje në mes të dokumentit të OCSE dhe atij Komunitar. Për shembull:

Kategoria 13: Depozitimi i të dhënave.

Përcaktimi. *Konsumatori i ruan të dhënat e tij kompjuterike në serverat kompjuter në pronësi dhe që vperohen nga ofruesi. Klienti mund të hyjë, ngarkojë, marrë dhe manipulojë të dhënat nga distanca. Asnjë software nuk është i licencuar për konsumatorin në këtë transaksion. Një shembull do ishte një shitës me pakicë që i ruan të dhënat e inventarit në hardëare dhe*

¹⁵⁹ [IT] “(...) Allegato I - 2 Punto 2 dell’allegato L della direttiva 77/388/CEE a) Accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione / contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti(...)”; [EN] “(...)1. Punto 1 dell’allegato L della direttiva 77/388/CEE- a) Hosting di siti web e di pagine web(...)”; [TI] “(...) 3. Prenumeration på och nättidningar nättidskrifter (...)”

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*
konsumatori mund të aksesojë këtë informacion që të lejojë përcaktojë porositë që mund të plotësohet nga aksionet e tanishme. **Neni 12.** Vijuesja, në veçanti, nuk do të mbulohet nga rreshti i e nenit 9 (2) (e) e Direktivës 77/388/EEC:

(J) të dhënat offline e depozitimit të shërbimeve; 1. Ikona 1 e Shtojcës së Direktivës 77/388/EEC L (D) Magazinimi Online i të dhënave, ku të dhënat specifike janë ruajtur dhe marrë në mënyrë elektronike.¹⁶⁰

Si në dokumentet e publikuara nga OCSE-ja edhe në dokumentet komunitare tregtia elektronike është e ndarë në të drejtpërdrejtë - dërgimi dixhital – dhe jo e drejtpërdrejtë dërgim-jo-dixhital. Doktrina gjithashtu përputhet për kryerjen e këtij dallimi.

Në nivel Komunitar, ky kualifikim gjendet në brendësi të Komunikimit COM (1998) 374 def., ku thuhet se termi tregti indirekte elektronike i referohet atyre transaksioneve ku si rendi ashtu edhe shpërndarja e produktit kryhen tërësisht (nëpërmjet rrjetit të Internetit) nëpërmjet një faqeje web që gjendet në internet, ndërsa tregtia e drejtpërdrejtë elektronike identifikon ato transaksione në të cilat dorëzimi i të mirave bëhet përmes mënyrave tradicionale edhe në rastin e një urdhri të produktit të kryer nëpërmjet internetit.

Një tipar i veçantë i tregtisë elektronike të drejtpërdrejtë, është fakti se transaksionet nuk përfshijnë shpërndarjen direkte të ndonjë të mire. Një dallim tjetër terminologjik i ndan transaksionet që kryhen mes personave të tatueshme, të quajtura zakonisht *biznes-me-biznes* ose B2B, dhe transaksionet që kryhen ndërmjet një subjekti pasiv dhe një konsumatori privat, të quajtura *biznes-tek-konsumatorët*.

Raporti i Përkohshëm mbi Implikimet e Tregtisë elektronike për tatimi mbi vlerën e shtuar e vitit 1998 i përshkruan karakteristikat e mëposhtme që i referohen tregtisë elektronike¹⁶¹: *porositja on-line e të mirave fizike nga një furnizues mbi rrjetet, ose me e-mail ose direkt nga një faqe interneti, të cilat i dorëzohen konsumatorit nëpërmjet kanalesh të përcaktuara, porositja e shërbimeve të tilla si udhëtimi dhe prenotimi i biletave, shërbimeve financiare, reklamat, konsulencat, etj. nëse marrëveshjet tregtare kam qenë iniciuar në rrjet, ofruesi e ofron shërbimin e tij në format tradicionale, porositja dhe dorëzimi on-line i të mirave "virtuale" dhe shërbimeve që mund të shkarkohen nëpërmjet rrjeteve në formë dixhitale. Kjo kategori përfshin software, muzikë,*

¹⁶⁰ <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226.htm>.

¹⁶¹ Mangiameli A., A. C., Legge e Cyberspace, G. Giappichelli EDITORE, Torino 2000, p. 226-227.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare informacionin dhe disa shërbime profesionale. (Për këtë kategori, kapaciteti ekzistues ose ndryshe "Bandwidth" i rrjeteve është aktualisht një faktor kufizues. Transmetimi me shpejtësi relativisht të ngadalshme aktualisht e kufizojnë gamën e produkteve për të cilat neti është praktik për përdorim si një zgarë. Pagesa nuk është vendimtare për të karakterizuar transaksionin dhe mund të bëhet ose nëpërmjet kanaleve tradicionale ose direkt online pa u modifikuar natyra e transaksionit. Ndërkohë që shitja e të mirave identifikimi i vendit të shitjes është i lidhur në përgjithësi me vendin ku e mira është fizikisht e pranishme dhe kjo e bën të sigurtë¹⁶² përcaktimin e territorit nga i cili nisveprimi si edhe identifikimi i vendit ku mbërrin e mira materiale, për çka i përket shërbimeve në mungesë të një të dhëne fizike procedohet me futjen e kriterëve zëvendësuese, të tilla si vendi i banimit të ofruesit apo klientit, vendi i ekzekutimit, vendi i përdorimit të shërbimit. Gjatë përgatitjes së Direktivës së Gjashtë u vendos të krijohej si rregulli i përgjithshëm për vendndodhjen e ofrimit të shërbimeve vendi ku ndodhet ofruesi, duke futur një përjashtim në këtë parim të përgjithshëm për kategoritë e veçanta të shërbimeve, për të cilat vendi i ofrimit spostohet në vendin e rezidencës së destinatarit.

Një rol i rëndësishëm në përvijimin shpjegues të vendit të ofrimit të shërbimeve është bërë gjatë viteve nga Gjykata e Drejtësisë dhe ligjet e Direktivës së Gjashtë duhet të shihen në dritën e parimeve ligjore. Në Rastin 283/84 (*Trans Tirreno Express Spa kundër Zyrës Provinciale te tatimit mbi vlerën e shtuar*) Gjykata ka pohuar se si në nenin 9 përcaktohet një ndarje racionale të sferave të zbatimit të rregullave të brendshme për tatimi mbi vlerën e shtuar, duke përcaktuar në mënyrë uniforme vendin e taksave të shërbimeve. Neni 9 ka si qëllim që të shmangen konfliktet e juridiksionit ndërmjet Shteteve Anëtare në rast kur performancave e shërbime mund të jetë subjekt i sistemit juridik të më shumë se një shteti.

Në një tjetër rast, Gjykimi 168/84 (*Gunter Berkholz kundër Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*), Gjykata deklaroi atëherë se kriteri që vendi ku ofruesi e ka përcaktuar rezidencën e tij duhet të konsiderohet preferencial në lidhje me një tjetër qendër të aktivitetit. Vetëm në rastin kur referimi për aktivitetin ekonomik të ofruesit nuk të çon në një zgjidhje racionale fiskale, ose krijon konflikte me shtetet e tjera anëtare, për këtë arsye mund të merret në konsideratë qendrat e ndryshme të aktivitetit duke nisur nga e cila ofrohet performanca. Duhet gjithashtu të shtohet se qendra e përhershme e biznesit ndryshe nga selia e ofruesit merret parasysh vetëm në rastin kur në të tilla

¹⁶² Centore, P., *Nuove regole territoriali all'orizzonte comunitario*, in *Corriere Tributario*, n. 9, 2004.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

qendra të përhershme aktiviteti posedon një minimum të caktuar; kjo do të thotë një prani të përhershme të burimeve njerëzore dhe teknike në lidhje me performancën e shërbimit. Në thelb: kriteri i selisë është preferencial, ndërkohë që ai i qendrës së biznesit është një përjashtim. Gjykata gjithashtu ka interpretuar dy paragrafët e nenit. 9 duke deklaruar se edhe pse rregulli kryesor i përfshirë në paragrafin 1 nuk ka ndonjë precedent kundrejt paragrafit 2, në çdo rast është e nevojshme të analizohet nëse një shërbim bën pjesë apo jo ndër ato të specifikuar qartësisht në paragrafin 2, duke pasur paragrafi 1 një vlerë vvetëm të pjesshme.

Në rastin C-108/00 (*Syndicat des indépendants producteurs (SPI) kundër Ministère de l'ECONOMIE, des Finances et de l'Industrie*) Gjykata ka refuzuar me vendosmëri argumentin se paragrafi 2 duhet të interpretohet ngushtësisht: përkundrazi, ai duhet të interpretohet në dritën e natyrës specifike të shërbimit, në sensin që paragrafi merr në konsideratë, si një kriter referimi, natyrën e performancës të shërbimeve duke qenë të tilla. Përsëri: në Rastin C-327/94 (*Jürgen Dudda kundër Finanzgericht Bergisch Gladbach*) Gjykata ka specifikuar hollësisht marrëdhëniet midis pjesës. 1 dhe 2. Neni 9, duke deklaruar në mënyrë të veçantë se " *përsa i përket raportit mes n. 1 dhe 2 të nenit 9 të Direktivës së Gjashtë, Gjykata ka deklaruar se numri. 2 neni 9 tregon disa referenca të veçanta, ndërsa n. 1 ofron në këtë drejtim një parim të karakterit të përgjithshëm* " rezultues në parimin që, në interpretimin e nenit 9 nuk ka asnjë epërsi të n. 1 mbi n. 2. Në rastin C-167/95 Gjykata e ka vënë theksin mbi specificitetin (paragrafi 2) kundrejt përgjithshmërisë (paragrafi 1), me qëllim që të shmangen konfliktet e kompetencës paralajmëruese të tatimeve të dyfishta ose të jo-taksimeve të aktiviteteve.

16. Territorialiteti i performancës së shërbimeve të komunikimit.

16.1. Situata pas direktivave 1999/59/ce dhe 2002/38/CE.

Me ndryshimet e bëra në Direktivën 1999/59/CE dhe 2002/38/CE korniza e territorialitetit për shërbimet e komunikimit është ndryshuar dukshëm. Nëse më përpara këto shërbime ishin të përfshira në aplikimin e rregullores të përcaktuar në nenin 9, paragrafi 1, tani janë të përfshira në brendësi të nenit 9, paragrafi 2 i Direktivës së Gjashtë, me implikime të thella përsa i përket parimit të territorialitetit.

Mund të shihet se si këto shërbime janë të mbuluara në pikat e ndryshme të nenit. 9,

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

paragrafi 2, shkronja e) të Direktivës së Gjashtë: shërbimet e telekomunikacion në rreshtin e dhjetë, shërbimet e radiotransmetimit dhe të televizionit në rreshtin e njëmbëdhjetë, shërbimet e ofruara nëpërmjet rrugëve elektronike në rreshtin e dymbëdhjetë. Disiplina mund të jetë e ngjashme, por nuk është unike ose e barabartë. Le të ecim me rend, duke kryer ndarjen sipas kualifikimit që mbulon klienti dhe mbi bazën e vendndodhjes së performancës.

17. Shërbimet e komunikimit që i ofrohen një subjekti pasiv: shërbimet e telekomunikacionit, radiotransmetimit dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike.

Neni 9, paragrafi 2, shkronja e) thekson se vendi i ofrimit të shërbimeve për shërbimet e përmendura në pikën e) në qoftë se bëhen për përfituesit e vendosur jashtë Komuniteti ose për personat e tatueshëm të vendosur në Komunitet, por jashtë vendit të ofruesit, është ajo në të cilën klienti ka krijuar vendin e tij të biznesit ekonomik ose ku e ka njësinë fikse për të cilat është ofruar sigurimi i shërbimeve ose, në mungesë të një vendi të tillë të biznesit ose të këtij vendi të përhershëm të biznesit, vendbanimi ose qëndrimi i zakonshëm i tij. Duke qenë se kjo dispozitë zbatohet pa dallim për të gjitha shërbimet e listuara në shkronjën e) janë të përfshira të gjitha shërbimet e komunikimit, të telekomunikacionit, radios dhe televizionit, shërbimet e transmetimit dhe të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike. Pastaj, nëse lidhet me një ofrues të Komunitetit ose jo-të Komunitetit që i shërben një konsumatori të Komunitetit i tatueshëm, do të zbatohet kriteri i selisë së marrësit, ose parimi i destinacionit, dhe destinatari do të jetë përgjegjës për pagesën e bazës tatimore në bazë të ish nenit. 21, paragrafi 1, shkronja b) në bazë të parimit të kundërt llogaritës (*reverse charge, tatim i kundërt*). *Shërbimet e komunikimit që behen kundrejt një subjekti jo pasiv janë shërbimet e telekomunikacioneve, të radiotransmetimeve dhe të transmetimit televiziv dhe shërbimet e ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike.* Me termin klientë jo të tatueshëm rregullat rezultojnë më komplekse dhe është e nevojshme të dallohet mes transaksioneve që ndodhin brenda territorit të komunitetit nga ato të importuara nga vendet e treta. *Shërbimet e komunikimit: shërbimet e telekomunikacionit, transmetimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike të shteteve anëtare:* për shërbimet e listuara në ish nenin 9, paragrafi 2 shkronja. e), dhe në paralel me hipotezën e mëparshme, që bëhet fjalë për shërbimet të ofruara me mjete elektronike, shërbimet e telekomunikacionit, shërbimet e radios dhe televizionit, kur janë ofruar nga ofruesit e komunitetit kundrejt një klienti subjekt jo pasiv komunitar do të aplikohet parimi i

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

originës, domethënë do të aplikohet neni 9, paragrafi 1 i Direktivës së Gjashtë, i cili e konsideron vendin e ofrimit të shërbimeve si vendin ku ofruesi e ka ngritur biznesin e tij ose ka një vend fiks biznesi, ose në rastin kur këto mungojnë, vendin e banimit të tij të përhershëm ose të vendbanimit aktual. Situata nuk ndryshon në rastin e operacioneve që ndodhin tërësisht në nivel kombëtar.

Shërbimet e komunikimit: shërbimet e telekomunikacionit, transmetimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e ofruara nga mjetet elektronike nga shtetet e treta: ku performanca ofrohet nga një ofrues i vendosur në një Shtet të Tretë dhe kryhet një prej shërbimeve të përcaktuara në nenin 9, paragrafi 2 shkronja. e), por me përjashtim, të shërbimeve të telekomunikacionit, të radio transmetimit dhe transmetimit radioteleviziv, dhe të shërbimeve të kryera me mjete elektronike¹⁶³ përcaktimi i territorialitetit vendoset në pajtim me parimin e vendit të originës përcaktuar nga neni. 9, paragrafi 1.

Megjithatë, Shtetet Anëtare mund ta konsiderojnë performancën, në lidhje me performancën e shërbimeve sipas nenit. 9, paragrafi 2 shkronja. e) me kusht që ti ofrohet personave të cilët nuk janë subjekte pasues, me përjashtim të shërbimeve të ofruara me mjete elektronike (rreshti i fundit), sic ka ndodhur në brendësi të vendit kur përdorimi efektiv dhe përdorja e tyre efektive në fakt nëse ndodh brenda vendit nëse duan të shmangin tatimet e dyfishta, mos-taksimin ose shmangjen e konkurrencës.

Në përmbledhje: për të gjitha shërbimet e listuara në nenin 9, paragrafi 2, shkronja e) parashikohet aplikimi i zbatimit të nenit 9, paragrafi 1, ndërsa aplikimi i nenit 9, paragrafi 3 shkronja b) është opsion i mundur; për shërbimet elektronike aplikimi i nenit 9, paragrafi 3 shkronja b) përjashtohet qartësisht; për shërbimet e telekomunikacionit dhe radios dhe televizionit aplikimi i nenit 9, paragrafi 3 shkronja b) është zgjedhje e detyrueshme nëse dispozita është bërë për personat që nuk janë subjekte pasuese të përcaktuar, banues ose ku e kanë zakonisht rezidencën në një Shtet Anëtar¹⁶⁴ ose rezident në një shtet anëtar, nga një person i tatueshëm i cili ka themeluar vendin e tij

¹⁶³ [EN] Article 9, 1 The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

¹⁶⁴ [EN] The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides; [EN] Art. 9, 3 and art. 9, 3 lett. b) In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition the Member States may, with regard to the supply of services referred to in 2 (e) and the hiring out of movable tangible property consider: (b) the place of supply

të biznesit ose ka një njësi të përhershme nga e cila ofrohet shërbimi jashtë Komunitetit ose, në mungesë të një vendi të tillë apo qendër, e ka adresën e tij të përhershme ose zakonisht banon jashtë Komunitetit.

17.1.Shërbimet e ofruara mëpërmjet mjeteve elektronike dhe që u ofrohen subjekteve jo pasive me prejardhje nga një vend i tretë.

Direktiva 2002/38/CE ka parashikuar futjen e një shkronja të re f) në tekstin e Direktivës së Gjashtë. Kjo dispozitë është e zbatueshme eskuzivisht vetëm për shërbimet e listuara në shkronjën e), rreshti i funksit, dmth të shërbimeve të ofruara nga mjetet elektronike.

Hipoteza parashikon që shërbimet e ofruara në favor të personave që nuk janë subjekte pasive të përcaktuara, banues ose që banojnë zakonisht në një Shtet Anëtar, nga ana e një subjekti pasues që e ka të fiksuar vendin e veprimtarisë së tij ekonomike, ose ka një qendër fikse të aktivitetit nga e cila ofrohet shërbimi jashtë Komunitetit ose, në mungesë të një vendi ose qendre të tillë, ta ketë adresën e tij të përhershme ose aty ku zakonisht banon jashtë Komuniteti; të kenë si vendin e tyre të performancës vendin ku personi i cili nuk është subjekt pasiv është i vendosur, ka adresën e tij të përhershme ose ku banon zakonisht. Dottrina ka pohuar se pas futjes së shkronjës. f) ekzistojnë disa kontradikta brenda të njëjtit nen. 9, paragrafi 2 i Direktivës së Gjashtë. Ndërsa neni. 9, paragrafi 2 shkronja. e) i referohet marrësit të ndodhur jashtë Komunitetit, dhe termi destinatar mbulon si subjektet pasive dhe ato jo pasive neni. 9, paragrafi 2 shkronja. f) i drejtohet vetëm personave të cilët nuk janë subjekte pasive. Rrjedhimisht, shkronja f) ka një fushë më të ngushtë kundrejt shkronjës e). Përveç kësaj, duke krahasuar shkronjën f) dhe e) në nenin. 9, paragrafi 2, ne shohim se dispozitat e shkronjës f) përdor termat e përcaktuara banues ose banor i përhershëm, ndërsa shkronja e) paragrafi i parë përdor termin e ndryshëm të konsumatorit të vendosur.

Kjo mund të argumentohet me faktin se ndoshta termi i shkronjës e) mundet gjithsesi të përfshihet në termin më të gjërë të shkronjës f), por mospërputhja është e evidente.

Kërkesa e përdorimit dhe shrytëzimit efektiv (neni 9 paragrafi 3 shkronja. a) dhe b) nuk

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

është e aplikueshme për shërbimet elektronike për shkakt të përjashtimit të personave që nuk janë subjekte pasive. Në fakt, arti. 9, paragrafi 2, shkronja f) parashikon se në qoftë se shërbimi i është dhënë për personave të cilët nuk janë të tatueshme dhe janë të vensodur, banues ose ku zakonisht banojnë në një Shtet Anëtar, nga ana e një personi pasiv që e ka vendin e veprimtarisë së tij ekonomike, ose ka një qendër fikse aktiviteti nga e cila shërbimi i është ofruar jashtë Komunitetit ose, në mungesë të një vendi të ose qendre të tillë, e ka adresën e tij të përhershme ose ku zakonisht banon¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Westberg, B., *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002.

KAPITULLI VI

NË KËRKIM TË NJË MODELIT TË TATIMIT MBI VLERËN E SHITUAR MBI SHËRBIMET E TELEKOMUNIKACIONIT, RADIOTRANSMETIMIT, TELEVIZIONIT DHE SHËRBIMEVE TË OFRUARA NËPËRMJET MJETEVE ELEKTRONIKE NË SISTEMIN FISKAL INDIREKT SHQIPTAR

1. Evolucion i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri. 2. Marrëveshja e Stabilizim – Asocimit: detyrimet e harmonizimit fiskal. 3. Ligji “Për tatimi mbi vlerën e shtuar” dhe ndryshimet në kuadër të harmonizimit fiskal: problematika e tatimit mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike në sistemin fiskal indirekt shqiptar. 4. Sektorët e vështirë për t’u tatuar: sektori i shërbimeve të telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike: problematika e përafrimit sipas Raport Progresit të vitit 2013.

1. Evolucion i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri.

Evolucioni i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri dëshmon se Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është një tatim i ri. Në sistemet tatimore, që nga periudha e pushtimi osman deri në shtetin komunist, tatimet indirekte përbëheshin kryesisht nga tatimi mbi konsumin, tatimi mbi shitjet, tatimi mbi konsumin e duhanit dhe pijeve alkolike, tatimi mbi konsumin e disa kategorive të caktuara të mallrave si kafeja, sheqeri, mielli si dhe taksat doganore. Me kalimin nga një periudhë në tjetrën, tatimet indirekte po fitonin një rol shumë të rëndësishëm në buxhetin e shtetit por ideja për një tatim mbi vlerën e shtuar nuk ishte hedhur ende¹⁶⁶.

Ndryshe nga vendet e origjinës së tatimit mbi vlerën e shtuar, të cilave u është dashur një periudhë e gjatë për krijimin dhe konsolidimin e tatimit mbi vlerën e shtuar “moderne, Shqipëria huazoi paketën ligjorë të tatimit mbi vlerën e shtuar e krijuar ndër vitë kryesisht nga vendet e Evropës perëndimore dhe e integroi në legjislacionin e saj të brendshëm. Në këtë kontekst nuk mund të flasim për një evolucion të tatimit mbi vlerën e shtuar në Shqipëri. Ajo që mbetet e rëndësishme për vendin tonë është harmonizimi legjislativ.

Ashtu si në çdo vend të botës, edhe në Shqipëri tatimi mbi vlerën e shtuar konsiderohet si ngjarja më e rëndësishme në evolucionin e sistemit tatimor.

¹⁶⁶ Tahiraj R., Porro S., *Il sistema tributario in Albania: Evoluzione storica dal 1839-1945*, 2008.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Rregullimi ligjor i tatimit mbi vlerën e shtuar në Shqipëri bëhet sipas ligjit “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i miratuar më datë 27.04.1995 hyrë në fuqi më 1996, duke zëvendësuar regjimin e taksës mbi qarkullimin. Arsytet e qasjes drejt tatimit mbi vlerën e shtuar lidhen me natyrën e taksës, rolin e saj në të ardhurat e shtetit si dhe me parakushtin e antarësimit në Bashkimin European. Aspiratat për tu bërë pjesë e Bashkimi European e bëjnë të nevojshme dhe të domosdoshme adoptimin e direktivave dhe standarteve europiane në kuadër të harmonizimit.

Shqipëria vendosi marrëdhënie zyrtare me BE-në në vitin 1991 dhe nënshkroi marrëveshjen për Tregti dhe Bashkëpunim me Komisionin European në vitin 1992. Në vitin 1996 Shqipëria ishte shumë pranë marrjes së propozimit për një marrëveshje asociimi, por ngjarjet e hidhura të vitit 1997 bënë që kjo marrëveshje të hiqej nga axhenda e Komisionit European për Shqipërinë për tu rikthyer në 2003 duke hapur zyrtarisht negociatat për Marrëveshjen dypalëshe të Stabilizim Asociimit. Pas nënshkrimit në 2006 të Marrëveshjes së Stabilizim Asociimit filloi për Shqipërinë përveç të tjerash dhe procesi i angazhimit në kuadër të harmonizimit të legjislacionit kombëtar me atë të BE-së.

Rëndësia e procesit të përafrimit në rastin e Shqipërisë mund të identifikohet drejtpërdrejt në preambulën MSA-së. Preambula konfirmon "angazhimin e Shqipërisë për të përafuar legjislacionin në sektorët përkatës me atë të Komunitetit dhe për ta zbatuar atë në mënyrë efektive. Sistemi fiskal në Republikën e Shqipërisë përbëhet nga një paketë ligjesh, udhëzimesh, rregulloresh, marrëveshjesh tatimore me vendet e tjera në të cilat gjejnë pasqyrim llojet e tatimeve dhe taksave që aplikohen në Shqipëri, nivelet e tyre, procedurat për vendosjen, ndryshimin dhe heqjen e tatimeve, procedurat e vlerësimit dhe mbledhjes së detyrimeve fiskale. Rregullimi ligjor në lidhje me tatimin mbi vlerën e shtuar në Shqipëri bëhet sipas ligjit nr. 7928 dhtë 27.04.1995 Për Tatimin mbi vlerën e shtuar dhe amendamenteve të bëra gjatë viteve si dhe udhëzimeve të nxjerra në zbatim të tij. Pavarësisht se ligji është miratuar në muajin prill të vitit 1995, hyrja në fuqi është bërë në muajin qershor të vitit 1996 duke i lënë kështu një kohë të nevojshme tatimpaguesve dhe paleve të interesuara për njohjen e procedurave, funksionimin dhe zbatimin e tij. Me fillimin e zbatimit të tatimit mbi vlerën e shtuar, ligji Nr. 7676 datë 3.3.1993 “Për tatimin mbi qarkullimin”, si dhe çdo dispozitë tjetër e lidhur me të duhej të shfuqizohej.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Arsyea e aplikimit të këtij tatimi ishte së pari adoptimi i kësaj forme tatimi nga Unioni European dhe së dyti roli i FMN-së (Fondi Monetar Ndërkombëtar) në përhapjen e kësaj praktike në vendet në tranzicion, nëpërmjet agjensive dhe këshilluesve ndërkombëtrë. Përkrahja e kësaj forme taksimi nga FMN-ja dhe struktura të tjera në shtete të ndryshme, inkurajoi dhe lehtësoi adoptimin e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar nga shtete të cilat kishin zhvillim shumë të ulët krahasuar me shtetet anëtare të Bashkimit European, sic është Shqipëria. Tatimi mbi vlerën e shtuar është padyshim një ndër burimet kryesore të të ardhurave qeveritare. Megjithatë ka dhe ajo problematikat e saj. Disa probleme kanë qenë gjithnjë pjesë e pandarë e strukturës dhe aplikimit të tatimit mbi vlerën e shtuar por janë përkeqësuar nga presioni që ligji i ri fiskal I të ardhurave ushtron në peshën e të ardhurave që derivojnë nga tatimi mbi vlerën e shtuar.

2. Marrëveshja e Stabilizim – Asocimit: detyrimet e harmonizimit fiskal.

Nënshkrimi i marrëveshjes shënoi një rrugë të re për Shqipërinë jo vetëm në kuadrin ligjor. Angazhimi i vendit tonë për të qënë pjesë e Bashkimi European kërkon veç të tjerash implementimin e masave harmonizuese të legjislacionit fiskal. Neni 1 i MSA-së parashikonte përpjekjet e Shqipërisë për zhvillimin e bashkëpunimit ekonomik dhe ndërkombëtar nëpërmjet përafrimit të legjislacionit me atë të Komunitetit si dhe zhvillimin gradualisht të një zone të tregëtisë së lirë ndërmjet Komunitetit dhe Shqipërisë.

Në ditën e hyrjes në fuqi të kësaj marrëveshje detyrimet doganore për importet drejt Komunitetit të produkteve që e kanë origjinën në Shqipëri dhe kufizimet sasiore për importet drejt Komunitetit, dhe masat me efekt të njëjtë me to për produktet që e kanë origjinën në Shqipëri duhet të shfuqizohen.

Tjetër detyrim i parashikuar në MSA (neni 70) lidhet drejtpërdrejt me rëndësinë e përafrimit të legjislacionit ekzistues shqiptar me atë të Komunitetit dhe zbatimin e tij me efektivitet. Shqipëria në këtë kuadër duhet të përpiqet të sigurojë që ligjet e saj ekzistuese dhe legjislacioni i ardhshëm të shkojë gradualisht drejt përputhjes me *acquis* e Komunitetit dhe të zbatohen si duhet.

Dispozita që lidhet drejtpërdrejt me tatimet është neni 98 sipas së cilit palët duhet të vendosin bashkëpunim në fushën e tatimeve duke përfshirë masat që synojnë forcimin e reformave të mëtejshme në sistemin fiskal dhe në ristrukturimin e administratës së tatimeve me synimin që të sigurohet efikasitet në mbledhjen e taksave dhe në luftën kundër evazionit fiskal.

Bashkëpunimi duhet të marrë parasysh në mënyrën e duhur fushat prioritare që lidhen me *acquis* e Komunitetit në fushën e tatimeve dhe të luftës kundër konkurrencës së dëmshme të tatimeve. Në këtë aspekt, Palët duhet të njohin rëndësinë e përmirësimit të transparencës dhe shkëmbimit të të dhënave ndërmjet Shteteve Anëtare të Bashkimit Evropian dhe Shqipërisë, në mënyrë që të lehtësohet imponimi i masave që parandalojnë mospagimin ose evazionin e taksave. Për më tepër, Palët duhet të konsultohen me njëra-tjetrën, qysh nga data e hyrjes në fuqi e kësaj Marrëveshjeje, me synim që të eliminohet konkurrenca e dëmshme e tatimeve ndërmjet Shteteve Anëtare të Bashkimit Evropian dhe Shqipërisë me qëllim që të sigurohet një trajtim i barabartë në fushën e tatimit të biznesit.

3. Ligji “Për tatimin mbi vlerën e shtuar” dhe ndryshimet në kuadër të harmonizimit fiskal: problematika e tatimit mbi vlerën e shtuar të shërbimeve të telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike në sistemin fiskal indirekt shqiptar.

Tatimi mbi vlerën e shtuar është një tatim i përgjithshëm mbi konsumin e mallrave dhe shërbimeve brenda territorit të Shqipërisë, proporcional me çmimin e tyre, që i ngarkohet në çdo fazë të prodhimit dhe procesit të shpërndarjes.

Tatimi mbi vlerën e shtuar zbatohet si një tatim në përqindje mbi çmimin e mallrave dhe shërbimeve dhe bëhet e kërkueshme për t’u paguar pas zbritjes së tatimit mbi vlerën e shtuar që rëndon drejtpërdrejt elementët e kostos së mallrave dhe shërbimeve. Tatimi mbi vlerën e shtuar i nënshtrohen të gjitha furnizimet e mallrave dhe shërbimeve të kryera kundrejt pagesës brenda territorit të Republikës së Shqipërisë, nga një person i tatueshëm që vepron si i tillë dhe të gjitha importet e mallrave në territorin e Republikës së Shqipërisë.

Çdo person fizik apo juridik që kryen një veprimtari ekonomike me një xhiro vjetore mbi 5 milion Lekë dhe çdo person tjetër që importon mallëra pavarësisht xhiros vjetore është i tatueshëm. Tatimi mbi vlerën e shtuar standarte për të gjitha furnizimet e tatueshme të mallrave dhe shërbimeve të kryera si dhe për importet është 20%. Përveç shkallës standarte të tatimit mbi vlerën e shtuar, kur parashikohet në këtë ligj mund të aplikohet shkalla e reduktuar e tatimit mbi vlerën e shtuar, e cila aplikohet si një përqindje e vlerës së tatueshme.

Legjislacioni Shqiptar parashikon si rregull kryesor se vendi i furnizimit, importimit të mallrave dhe shërbimeve është Shqipëria, përveç përjashtimeve nga ky rregull i përgjithshëm që janë pjesë e nënit 25 të ligjit të ri për tatimin mbi vlerën e shtuar. Përjashtimet janë një element shumë i rëndësishëm i tatimit mbi vlerën e shtuar pasi janë dhe një nga fushat ku problemi është më i madh, dhe ndryshimet legjislative për to janë më të shpeshta. Legjislacioni shqiptar parashikon një kategori të caktuar furnizimesh si të përjashtuara dhe këtu përfshihen:

Furnizimi i shërbimit postar dhe i mallrave aksesore në furnizimin e këtij shërbimi; Furnizimi i barnave dhe shërbimeve shëndetësore dhe operacioneve të lidhura ngushte me to; Furnizimet e shërbimeve shëndetësore të ofruara për qëllime të kujdesit për shëndetin; Furnizimet e shërbimeve shëndetësore të kryera në kuadrin e profesionit të tyre nga stomatologët, mjek ose ndihmësmjek, përfshirë dhe furnizimet me proteza, si pjesë e furnizimit të shërbimit stomatologjik ndaj shtetasve, vetëm për qëllime të kujdesit shëndetësor si dhe furnizimin e protezave dentare nga laborantët dentar; Furnizimi i shërbimeve dhe mallrave ngushtësisht të lidhura me ndihmën dhe asistencën sociale; Furnizimi i shërbimeve dhe mallrave ngushtësisht të lidhura me mbrojtjen e fëmijëve; Furnizimi i shërbimeve, të edukimit të fëmijëve dhe të rinjve, të mësimdhënies shkollore apo universitare, formimit profesional dhe rikualifikimit, përfshirë furnizimin e shërbimeve dhe mallrave ngushtësisht të lidhura me to, nga institucionet arsimore publike dhe private të njohura si të tilla nga autoriteti kompetent shtetëror, në përputhje me legjislacionin përkatës të fushës; Pra evidentohet një kategori e gjërë furnizimesh apo importesh të përjashtuara.

Shërbimet e sigurimit dhe të risigurimit, përfshirë kryerjen e shërbimeve të ndërmjetësimit në sigurime dhe risigurime nga agjentët dhe brokerat e sigurimit; Dhënia dhe negocimi i kredive si edhe menaxhimi i kredive nga ana e kredidhënësit;

Gjithashtu, legjislacioni parashikon dhe furnizimet me shkallë 0% tatimit mbi vlerën e shtuar dhe këtu përfshihen: Eksportet, Transporti Ndërkombëtar, Furnizimet e mallrave dhe shërbimet e kryera në kuadrin e marrëdhënieve diplomatike dhe konsullore; Trajtohet si furnizim me shkallën e tatimit mbi vlerën e shtuar 0%, furnizimi i arit ndaj Bankës së Shqipërisë etj.

Bazuar në interpretimin e mësipërm të ligjit të tatimi mbi vlerën e shtuar evidentoj se sistemi ynë është në përputhje me parimet kryesore të tatimit mbi vlerën e shtuar që nënkupton se “tatimi mbi vlerën e shtuar në Republikën e Shqipërisë është një tatim i përgjithshëm që mbulon të gjitha fazat e prodhimit dhe shpërndarjes; i zbatueshëm në parim për të gjitha llojet e mallrave dhe shërbimeve; i aplikuar sipas metodës së kreditimit duke parashikuar zbritjen për tatimin mbi vlerën e shtuar e paguar për inputet; tatimi bazohet në vendin ku kryhet furnizimi; dhe është taksë konsumi duke iu rënduar në fund konsumatorit final. Parimishtë karakteristikat e Tatimit mbi vlerën e shtuar sipas legjislacionit Shqipëtar përputhen me atë Komunitar”.

Ligji “Për tatimin mbi vlerën e shtuar” i vitit 1995 ka qënë vazhdimisht objekt përmirësimi në kuadër të përmbushjes së rekomandimeve të komisionit europian për përafrimin e legjislacionit tonë me atë të BE-së.

VKM-ja Nr. 1058 datë 21.10.2009 “ Për përcaktimin e pragut minimal për regjistrimin për tatimin mbi vlerën e shtuar”, kishte për qëllim ndryshimin e pragut për regjistrimin e tatimit mbi vlerën e shtuar nga 8 milion Lekë xhiro vjetore në 5 milion Lekë, vendim i cili hyri në fuqi nga 1 janari 2010. Ulja e pragut të tatimit mbi vlerën e shtuar nga 8 milion në 5 milion Lekë erdhi si rrjedhojë e iniciativës për të zgjeruar bazën taksative të tatimit mbi vlerën e shtuar. Ky ndryshim do të çonte në rritjen e numrit të personave fizik dhe juridik që deklarojnë tatimin mbi vlerën e shtuar, rritjen e barazisë së bizneseve, rritjen e të ardhurave në buxhetin e shtetit. Udhëzimi Nr.26 datë 2.12.2011 benë ndryshimin e Udhëzimit nr.17, datë 13.5.2008 "Për tatimin mbi vlerën e shtuar". Objekt i këtij ndryshimi është personi i tatueshëm jo resident në Shqipëri, sipas saj ky person i cili kryen shërbime, vendi i furnizimit të të cilave është Shqipëria dhe për rrjedhojë dhe detyrimi për të paguar tatimin mbi vlerën e shtuar lind në Shqipëri, duhet të regjistrohet me anë të një përfaqësuesi tatimor pavarësisht nëse vlera e furnizimit të shërbimit i kalon ose jo kufirin minimal të regjistrimit.

Udhëzimi Nr. 25, datë 8.11.2011 ndër ndryshime dhe shtesa të tjera parashikonte normën e reduktuar prej 10% për furnizimin e shërbimeve shëndetësore nga institucionet shëndetësore, publike dhe private, që kanë karakter terapeutik, si dhe të domosdoshëm për arritjen e qëllimeve terapeutike të synuara nga hospitalizimi dhe kujdesi mjekësor ndaj shtetasve. Ky ndryshim u bë në kuadër të lehtësimit të barrës tatimore për shërbime të cilat konsiderohen si sociale dhe me interes publik. Ky udhëzim parashikonte si furnizime të përjashtuara furnizimin e shërbimeve arsimore nga institucionet arsimore publike dhe private. Synimi i këtij ndryshimi ishte lehtësimi i nxënësve e studentëve nga barra e tatimit mbi vlerën e shtuar prej 20% me qëllim uljen e tarifave në institucionet private. Ligji Nr. 125/ 2012 parashikonte disa ndryshime në ligjin datë 27.4.1995 “Për tatimin mbi vlerën e shtuar” ku përmendim: Furnizimi i hekurit dhe i çimentos ndaj subjekteve ndërtuese të hidrocentraleve është furnizim i përjashtuar. Importimi i makinerive dhe pajisjeve, në funksion të realizimit të kontratave të investimeve me vlerë në dhe mbi 50 milionë lekë, është furnizim i përjashtuar nga tatimi mbi vlerën e shtuar. Importimi i makinerive dhe pajisjeve, në funksion të realizimit të kontratave të investimeve në sektorin e përpunimit aktiv dhe të agrobiznesit, në funksion të realizimit të kontratave të investimeve, pavarësisht nga vlera e investimit, është furnizim i përjashtuar nga tatimi mbi vlerën e shtuar. Importimi i makinerive prodhuese nga subjektet e tatimit mbi të ardhurat personale mbi biznesin e vogël, në funksion të realizimit të aktivitetit të tyre prodhues, është furnizim i përjashtuar

Ndryshimet e përmendura më sipër kanë për qëllim nxitjen e investimeve të huaja si dhe përmirësimin e infrastrukturës së biznesit nëpërmjet klasifikimit të tyre si të përjashtuara nga detyrimi i tatimit mbi vlerën e shtuar. Qëllimi është i lidhur me uljen e kostove të investimeve të mëdha që kanë investime në makineri dhe pajisje. Përfshirja e tatimit mbi vlerën e shtuar në blerje nga importi rrit me 20% koston. E njëjta logjikë vlen dhe për blerjet brenda vendit të lendeve të para të ndërtimit: hekur dhe cemento që përdoren për ndërtimin e hidrocentraleve.

Pagesa e tatimit mbi vlerën e shtuar në vitin 2012 në importin e makinerive dhe pajisjeve (për çdo lloj shume investimi) shtyhet deri në një vit nga administrata doganore dhe në rast se cikli i investimit dhe fillimit të prodhimit është më i madh se një vit, subjektit, pas plotësimit të një seti dokumentacionesh, i njihet një shtyrje e dytë me autorizim nga Ministri i Financave,

kjo shtyrje njihet deri në momentin e fillimit të prodhimit. Në momentin e fillimit të prodhimit, i gjithë tatimi mbi vlerën e shtuar e shtyre në import, është e kreditueshme tek administrata tatimore, duke rritur kërkesat dhe shumat për rimbursim nga kjo administratë. Për vitin 2012, tatimi mbi vlerën e shtuar i shtyrë në import për investime ka qënë rreth 4.5 miliard lek. Pjesa me e madhe perfshin tatimin mbi vlerën e shtuar e shtyre per makineri dhe pajisje per ndertimet ne vlera te medha.

Për të shmangur procedurën e shtyrjeve të pagesës së tatimit mbi vlerën e shtuar në import si dhe duke ndikuar uljen e kërkesës për rimbursim të saj, propozohet kjo shtesë ligjore. Për rastet e investimeve mbi vlerën prej 50 milion lek, makineritë dhe pajisjet të përjashtohen nga pagesa e tatimit mbi vlerën e shtuar në import. Procedura e përjashtimeve do të përcaktohet me Vendim të Këshillit të Ministrave. Përjashtimi ka vlerë vetëm për makineritë dhe pajisjet, që janë të lidhura dretpërdrejt me investimin.

Udhëzim Nr. 6/3, datë 8.4.2014 parashikon ndryshime në procesin e kreditimit të shpënzimeve të karburantit duke përcaktuar kufijt së kur dhe sa do të jetë kreditimi për këto shpenzime. Kjo direktivë ka për qëllim që të rregullojë procesin e kreditimit për këtë kategori mallrash duke shmangur në këtë mënyrë abuzimet në kërkesat për kreditim.

Viti 2014 u shoqërua më një serë ndryshime në paketën fiskale dhe pjesë e rëndësishme e saj ishte dhe ligji Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar. Ky ligj me ndryshimet e tij ka realizuar një përafrim të pjesshëm me Direktivën 2006/112/CE të Këshillit mbi sistemin e përbashkët të Tatimi mbi vlerën e shtuar .

Paketa e re synonte përfshirjen e të gjitha llojeve të aktiviteteve dhe shërbimeve më qëllim zgjerimin e bazës tatimore. Ajo çka konsiderohet risi në këtë paketë lidhet me rritjen e trajtimit të furnizimeve të shërbimit dhe shitjen e mallrave të përdorura më parë¹⁶⁷. Ndryshimet më të rëndësishme të ligjit të ri përmenden: trajtimi i furnizimeve mjekësore si furnizime të përjashtuara nga tatimi mbi vlerën e shtuar; kufizon përjashtimet për operacionet e hidrokarbureve të ofruara nga kontraktues ose nënkontraktues të certifikuar nga Agjensia Komëtare e Burimeve Natyrore dhe Ministria e Financës dhe Energjisë në bashkëpunim që parashikuan listën e të mirave dhe shërbimeve lidhur me eksplorimin dhe procedurat e përjashtuara;

¹⁶⁷ Neni 10,11, 12, Ligji 92/2014 “Për tatimin mbi vlerën e shtuar ” në Republikën e Shqipërisë, 2014.

ka shfuqizuar nenin i cili përjashtonte nga tatimi mbi vlerën e shtuar importin e të mirave dhe shërbimeve lidhur me performancën e eksplorimit dhe zhvillimit të operacioneve të naftës; ka parashikuar rimbursimin e tatimit mbi vlerën e shtuar për financierët e huaj nga sistemi i thesarit brenda 30 ditëve, sipas rregulloreve të parashikuara nga Ministri i Financave; paketa e re parashikon që pas 1 janarit të 2014, brenda 60 ditëve nga paraqitja e kërkesës së tatimpaguesit, Drejtoria Rajonale e Tatimeve kontrollon dhe miraton kreditimin tatimor të tatimpaguesve si rimbursim. Pagesa e rimbursimit do të bëhet nga sistemi i thesarit; kufizime në përjashtimin e subjekteve arsimorë vetëm në furnizimin e mësimdhënies; vendi i furnizimit të mallrave përcaktohet qartë në të gjitha rastet (me transport, pa transport, në bordin e anijes etj.) duke bërë dallimin e një furnizimi për një person rishtës dhe furnizimin për konsumin final; vendi i furnizimit të shërbimeve përcaktohet qartë, duke dhënë një koncept të përgjithshëm që vend furnizimi është vendi i marrësit të shërbimit duke përjashtuar rastet: marrësi është person i patatueshëm jashtë-vendit ku përcaktohet, si vend i furnizimit është Shqipëria dhe shërbimet për pasurinë e patundshme, transportin, ngjarje kulturore, sportive, artistike, shërbimet e restorantit, dhënia me qera e një mjeti transporti ku përcaktohet, si vend i furnizimi të shërbimit vendi ku këto shërbime kryhen faktikisht.

Pavarësisht këtij progresi të dukshëm, disiplina normative shqiptare vazhdon të mbartë ende problematikën e harmonizimit me Direktivën 2006/138/EC referuar tatimit mbi vlerën e shtuar që aplikohet mbi shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike, duke evidentuar mungesën e një modeli të Tatimi mbi vlerën e shtuar për këto shërbime.

4. Sektorët e vështirë për t'u tatuar: problematika e tatimit të sektorit të shërbimeve të telekomunikacionit, radiotransmetimit, televizionit dhe shërbimeve të ofruara nëpërmjet mjeteve elektronike: problematika e përafrimit sipas Raport Progresit të vitit 2013.

Paketa fiskale trajton në mënyrën të favorizuar sektorin e bujqësisë dhe turizmin pasi për të cilat janë ndërmarr mjaft kushte lehtësuese që zerojnë ose ulin tatimin mbi vlerën e shtuar.

Nga këto lehtësime pritet një gjenerim më i madh investimesh, prodhimi dhe punësimi, duke rritur dhe konkurueshmërin kundrejt rajonit. Për sektorin e bujqësisë janë parashikuar një

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

sërë lehtësirash që nga heqja e tatimit mbi vlerën e shtuar mbi lëndët e para deri tek heqja e akcizës për karburantet. Këto ndryshime do të ulin koston e prodhimit çka do të rezultojë në një rritje të eksporteve. Ndërsa flasim për një tatim mbi vlerën e shtuar me një bazë sa më të gjerë, mbulimi në disa sektorë ka qenë i vështirë të përfshihen në administrimin tatimor. Kështu, nuk ka qenë i lehtë tatimi i shërbimeve ndërtimore, shërbimeve financiare, prodhimeve agroindustriale. Po të përmendim rastet e blerjeve të pasurive të patundshme për qëllime biznesi, në teori nuk janë të ndryshme nga blerjet e mallrave ushqimore, industriale, shërbime etj, që janë të taksueshme. Por derisa vlera e blerjes së një ndërtimi përfaqëson vlerën e kapitalizuar për shërbime në të ardhmen, taksimi i kësaj vlere përfaqëson taksën, që duhet të ishte vendosur për shërbimet që i janë kryer ndërtimit para blerjes. Për qeradhënien e pasurive të patundshme, deri në momentin që u vendos pagesa e tatimi mbi vlerën e shtuar kishte një rrjedhje të saj, e cila gjithsesi në kuadrin e një zbatimi sa më të drejtë kërkon në rradhë të parë në kushtet tona transparencë të tregut të pasurive të paluajtshme. Aplikimi i qënueshëm dhe neutral i tatimit mbi vlerën e shtuar mbi pasuritë e paluajtshme, kërkon gjithashtu, që gjithë materialet ndërtimore, shërbimet ndërtimore dhe format e leasing-ut duhet të jenë të taksueshme në një tarifë standarte. Kjo politikë zbatohet në Shqipëri, por nuk ka qenë neutral në të kaluarën, për shkak të shtrembërimeve që vinin nga mënyra e administrimit të të ardhurave të taksueshme. Në rastin e përjashtimit të shërbimeve financiare (bankat, bursa e të ngjashme) institucionet financiare bëjnë blerje me tatimin mbi vlerën e shtuar, por nuk ngarkojnë dot me tatimin mbi vlerën e shtuar shërbimet e tyre që shesin, ndoshta për pamundësi reale të ndarjes së pjesës së shërbimit banker, sigurues etj. Shumë vende (si dhe Shqipëria) nuk kanë shpjegim të qartë se nga nisen që e bëjnë këtë përjashtim. Shumë shërbime plotësuese, si pjesë brenda shërbimit financiar, të tilla si: këshillimet ligjore, fiskale, të ndara janë të taksueshme. Agroindustria është një tjetër fushë problematike për tatimin mbi vlerën e shtuar. Në vendin tonë ajo përbën 52% të PBB-së dhe 50.5% e popullsisë është e punësuar në këtë sektor.

Këto produkte përbëjnë dhe një bazë të madhe për eksport. Nisur nga kjo roli i këtij sektori bëhet akoma më i rëndësishëm për administratën tatimore, pavarësisht nga kushtëzimet politike dhe kostot administrative të problemit në fjalë. Nisur nga kushtet specifike të çdo vendi dhe nga faktorët politikë dhe administrativ shumë vende i kanë lehtësuar fermerët nga tatimi mbi vlerën e shtuar e blerjeve për farërat, pesticidet etj. Por çdo përjashtim përbën një mundësi shmangieje tatimore dhe këtu rreziku abuzimit tatimor është më i madh. Megjithatë këto përjashtime bëhen për të ruajtur

Blendi Himçi

Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

produktin vendas ndaj konkurrencës nga importi por megjithatë ajo sjell shtrembërime të politikës së neutralitetit të tatimit mbi vlerën e shtuar.

Procesi i harmonizimit të legjislacionit tatimor Shqiptar ka qënë dhe është nën mbikqyrjen e Komisionit European. Çdo vit ky institucion harton Raport Progresin i cili përmban arritjet dhe çështjet që mbeten për tu përmirësuar si një parakusht që duhet të plotësojë vendi ynë si një kandidat potencial i Unionit European.

Raport Progresi i vitit 2013 nënvizoi efektin e përjashtimeve të tatimit mbi vlerën e shtuar në rënien e të ardhurave tatimore duke reflektuar në një kërkesë të brishtë kombëtare. Në fushën e administrimit tatimorë janë bërë përpjekje në pagesat elektronike të taksave, megjithatë efekti në mbledhjen e taksave mbetet për tu vlerësuar. Masa janë marrë në adoptimin e përjashtimit të importeve të makinerive, paisjeve dhe materialeve të përdorura për investime nga tatimi mbi vlerën e shtuar.

Vonesat në procedurat e rimbursimit të tatimit mbi vlerën e shtuar vazhdojnë të sjellin pasoja në biznes. Raport progresi në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar pohon që ekziston një trend pozitiv lidhur me procedurat e rimbursimit dhe aprovimit të normave të kërkuara për rimbursim të tatimit mbi vlerën e shtuar. Implementimi i legjislacionit tatimor kërkon ende përmirësime në procedurat e rimbursimit për aq kohë sa vonesat ekzistojnë. Legjislacioni i përjashtimeve nga tatimi mbi vlerën e shtuar e kategorive të caktuara të importeve për qëllim investimi nuk është në të njëjtën linjë me legjislacionin komunitar. Pra Komisioni evidenton nevojën e adoptimit të një pakete të tatimit mbi vlerën e shtuar më pranë Bashkimit European.

Lufta kundër korrupsionit dhe evazionit fiskal duhet të forcohet, pavarësisht masave që janë marrë, kjo çështje vazhdon të mbetet një shqetësim. Përmirësimi i transparencës dhe shkëmbimit të informacionit me vendet anëtare të Bashkimit European lehtëson zbatimin e masave për parandalimin e shmangies dhe evazionit fiskal.

Në vijim të këtij progresi, disiplina normative fiskale shqiptare adoptoi më së fundmi, në kontekstin e harmonizimit me Direktivën 2006/138/EC referuar tatimit mbi vlerën e shtuar që aplikohet mbi shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike, elementët thelbësorë të modelit të tatimit mbi vlerën e shtuar për shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike me Ligjin n. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në Republikën e Shqipërisë”.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Konkretisht, pika 3 e nenit 10 i ligjit të sipërcituar përcakton shprehimisht se “*me shërbime të telekomunikacioni kuptohet furnizimi i shërbimeve që lidhen me transmetimin, emetimin apo receptionin (kapjen, marrjen) e sinjaleve, fjalëve, imazheve dhe tingujve apo informacioneve të çdo natyre me anë të aparateve “wire”, radios, sistemeve optike apo sistemeve të tjera elektromagnetike, përfshirë edhe transferimin e së drejtës përkatëse për të përdorur kapacitetet për realizimin e të tilla transmetimeve, emisioneve apo recepsioneve, që mundësojnë hyrjen (aksesin) në rrjetet globale të informacionit*”.

Në vijim, neni 29 përcakton se vëndi i furnizimit të shërbimeve të telekomunikacionit, të transmetimit dhe shërbimeve elektronike ndaj personave të patatueshëm është në vendin ku personi i patatueshëm, i cili merr shërbimin, është i vendosur, ka adresën e përhershme apo banon zakonisht. Këto shërbime janë të detajuara si në vijim: a) furnizimi i shërbimeve të telekomunikacionit; b) furnizimi i shërbimeve të transmetimit të radios dhe ato televizive; c) furnizimi i website-ve, web-hosting, mirëmbajtjes në distancë të programeve dhe pajisjeve; ç) furnizimi me software dhe përditësimi i tyre; d) furnizimi i imazheve, teksteve dhe informacioneve dhe vlefshmëria e bazës të të dhënave (database); dh) furnizimi me muzikë, filma dhe lojëra, përfshirë lojërat e fatit dhe bastet, si dhe transmetimet e ngjarjeve politike, kulturore, artistike, sportive, shkencore dhe argëtuese; e) furnizimi i shërbimit të mësimdhënies në distancë. Kur furnizuesi i shërbimit dhe marrësi i tij komunikojnë përmes postës elektronike, kjo nuk do të thotë që shërbimi i furnizuar është një shërbim i furnizuar elektronikisht.

KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME

Sikurse u evidentua, studimi prezent, në qëllimin për të analizuar:

- zhvillimin historik të disiplinës komunitare në referim të tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar;
- disiplinën aktuale komunitare në fushën e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar;
- disiplinën komunitare në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe, veçanërisht, të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike dhe për të evidentuar nëse ekziston një model komunitar në fushën e tatimit indirekt të shërbimeve të telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve elektronike dhe në rast se po të analizojë këtë model, duke evidentuar rolin dhe rëndësinë që mbart për tregun e brendshëm europian;
- zhvillimin historik të normativës fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar;
- reformimin e normativës fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar në kontekstin e realizimit të procesit të harmonizimit dhe/ose përafrimit me normativën komunitare;
- normativën aktuale fiskale shqiptare referuar tatimit indirekt mbi vlerën e shtuar për identifikimin eventuale të një modeli të tatimit mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e telekomunikacionit dhe veçanërisht të shërbimeve të ofruara në mënyrë elektronike

Konkludon dhe rekomandon:

- Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është tatimi që ka përfshirë botën më shpejtë se çdo tatim tjetër i historisë moderne. Kjo vërteton faktin se Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është teorikisht më e “mirë” për sistemin tatimor dhe për ekonominë e një vendi se format e tjera të tatimit.
- Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është në qendër të tregut të brendshëm europian, si tatimi që do të përmbushë objektivat e Bashkimi Europian. Ai është tatimi “komunitar” më i harmonizuar dhe më i diskutuar për dekada me rradhë. Pavarësisht përpjekjeve ende nuk është arritur shkalla e dëshiruar e harmonizimit.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

- Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është fenomeni i sistemit tatimor modern, i cili shkon përtej funksionit të tatimit, duke vepruar si një tatim, që integron tregjet kombëtare drejt tregut të brëndshëm europian.
- Harmonizimi i legjislacioneve kombëtare është kusht i nevojshëm që sistemi i Tatimit mbi Vlerën e Shtuar të evidentohet si praktika më e mirë.
- Tatimi mbi Vlerën e Shtuar mbetet praktika më e mirë në krahasim me format e tjera të tatimit mbi qarkullimin. Nëse ajo implementohet pa devijime garanton efikasitet, transparencë dhe rritje ekonomike.
- Proçesi i harmonizimit të sistemit të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar nuk e ka arritur ende masën e nevojshme pavarësisht përpjekjeve të vazhdueshme. Harmonizimi substancial nuk është arritur ende pasi Shtetet Anëtare të Bashkimit Europian hezitojnë kur bëhet fjalë për të ardhurat tatimore. Evidentohet shkallë e lartë fleksibiliteti dhe diferencimi në disa zona të rëndësishme të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar.
- Tatimit mbi Vlerën e Shtuar ende nuk është bërë një tatim mbizotërues dhe i konsoliduar për Shqipërinë. Përfashtimet tatimore, performanca e administratës dhe procesi i rimbursimeve çënojnë funksionimin e sistemit.
- Pavarësisht përpjekjeve ka ende punë për të arritur harmonizimin e sistemit të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar shqiptare me atë komunitare. Përfashtimet, normat e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar dhe zbritjet janë fushat ku duhet ndërhyrë menjëherë në mënyrë që të shmangen efektet negative të divergjencave të sistemit.
- Edhe pse është tatimi që gjeneron më shumë të ardhura në buxhetin e shtetit nëse nuk administrohet si duhet mund të transformohet në një detyrim fiskal që deformon sistemin tatimor, frenon rritjen ekonomike, pengon tregtinë ndërkombëtare dhe investimet, rrit konkurrencën e dëmshme dhe tendencat për shmangie dhe evazion fiskal.
- Pra evidentohet prania e një situatë të përbashkët si në referim të disiplinës komunitare dhe të normativës fiskale shqiptare në drejtim të mungesës së harmonizimit, sigurisht, një situatë jo e re për doktrinën juridike fiskale bashkëkohore.
- Situata e përshkruar nga doktrina është e vëzhgueshme edhe në sektorin e shërbimeve të telekomunikacionit.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

- Aq sa dhe Direktivat e redaktuara për të evituar fenomene të tatimit të dyfishtë, mungesën e tatimit dhe për të evituar devijime të konkurrencës, në zbatimin e tyre në brendësi të legjislacioneve nacionale shpesh kanë parë ato qëllime të sfumohen nga egoizmi fiskal i Shteteve Anëtare të Bashkimi Europian. Pra, problemet në brendësi të Bashkimit Europian edhe në fushën e shërbimeve të komunikimit janë thelbësisht të lidhura me modelet e harmonizimit që i japin Shteteve një autonomi të gjerë normative të ushqyer nga formula shumë të përgjithshme ose nga devijime shumë të përgjithshme; në një autonomi që ushqen devijime të konkurrencës; në një liri në lidhje me instrumentet e zbatimit të Direktivave që manifeston një primat të vërtetë të së drejtës së brendshme; në një praktikë gjyqësore të Gjykatës së Drejtësisë së Bashkimi Europian shumë shpesh të sfumuar pikërisht në kalimin juridik të nevojshëm në zbatimin nacional; në egoizmin tatimor nacional që provokon një dobësi të përhapur armotizuese të tatimit mbi konsumin, që toleron të njëjtat kushtet të Direktivës por pa pranuar qëllimet.
- Në lidhje me këtë të fundit është mbështetur se Direktiva e Gjashtë nuk ekziston dhe se legjislacionet e Shteteve Anëtare *presumohet* se është armonizuar mbi bazën e saj, sikurse pohohet nga doktrina, se e drejta komunitare është limituar në një tentativë të thjeshtë për të harmonizuar/përafruar sistemet nacionale që megjithatë mbeten të ndryshëm. Elementë të ndryshëm ndikojnë për të minuar rrënjën e procesit të harmonizimit, dhe problemet gjuhësore, që nënkuptojnë probleme të komunikimit ndërkulturor, janë midis kryesoreve. Ndryshimet e sfumaturave, gabimet e përkthimit, konceptet që ekzistojnë në një gjuhë por jo në një tjetër, të gjitha kontribuojnë për të krijuar jo harmoni që shtrihen më pas në mënyrë jo të njëjtë në praktikë. Tatimi mbi Vlerën e Shtuar zbatohet mbi bazën e 27 legjislacioneve të ndryshme nacionale, të administruar mbi bazën e 27 administratave financiare të ndryshme. Konfliktet fiskale midis subjekteve pasivë dhe Autoriteteve fiskale janë zgjidhur nga 27 organe të ndryshme gjyqësore dhe të cilët i përkasin 27 sisteme të ndryshme gjyqësore. Ndër të tjera, të njëjtat dispozitat komunitare përmbajnë opsione të shumta që autorizojnë Shtetet Anëtare për të kryer përshtatje në brendësi të vetë legjislacioneve.
- Po vetë Këshilli ka dhënë autorizime të shumta për Shtetet Anëtare specifike, derisa këto të mund të kryejnë modifikime përkundrejt sistemit të përbashkët. Situata nuk duket për

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

momentin se ka ndryshuar me rishkrirjen e Direktivës së Gjashtë. Ndërkohë, legjislacionet dhe ligjvënësit nacionalë duket se kanë një karakteristikë të përbashkët:

- Në momentin e zbatimit të parë të një parashikimi që përmban Direktiva e Gjashtë duket se del një e dhënë e përvijimit substancial midis legjislacionit para ekzistues dhe diktimit komunitar. Norma nacionale është konform. Dhe pse me të gjitha mekanizmat në veprim për të siguruar që legjislacionet nacionale të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar janë të përvijuar me dispozitat komunitare, asnjëri prej këtyre rezulton realisht efektiv: por interpretimi i ofruar nga Gjykata e Drejtësisë për Direktivën e Gjashtë, sikurse dhe paraqitjen paragjygsore të operuar nga Gjykatat nacionale të Shteteve Anëtare si procedurë infraksioni kundër Shteteve Anëtare të sjella përpara Gjykatës së Drejtësisë nga ana e Komisionit European duket se është ajo që prodhon më shumë rezultate. Për fat të keq, Gjykata e Drejtësisë emeton rreth njëzet vendime në fushën e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar çdo vit, në sektorë shumë specifikë dhe për raste të veçanta. Duke supozuar një mesatare stabël, do të jetë e nevojshme dekada të shumta për të qartësuar të gjitha aspektet thelbësore të Direktivës së Gjashtë.
- Një organizim tjetër që do të mund të ushtrojë një rol të rëndësishëm në procesin e harmonizimit të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar është Komiteti i Tatimit mbi Vlerën e Shtuar por ky organ ka vetëm një rol këshillues dhe linjat e tij të drejtimit nuk janë të detyrueshme. Në konfirmim, nga 1996 deri më sot këto linja drejtimi janë publikuar nga një numër shumë i kufizuar i Shteteve Anëtare dhe në mënyrë selektive. Kanë kaluar dhjetë vjet që kur në 1997 Komisionit hodhi propozimin për të transformuar Komitetin e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar nga një komitet këshillues në një komitet të rregullomit, refuzuar nga Këshilli, dhe ende nuk ka në dukje instrumenta që mund të sigurojnë një vepër më të sigurtë decizive të harmonizimit të parashikimeve të Direktivës së Gjashtë.
- Mbetet që një zgjidhje e problemeve në fushën e Tatimit mbi Vlerën e Shtuar në lidhje me disiplinën e shërbimeve të telekomunikacionit të mos kërkohet në formën e rregullimit alternativ me atë tashmë ekzistuese dhe që përmban Direktiva e Gjashtë, tashmë e përhapur për një harmonizim më të gjerë të sistemit dhe një kontroll më i madh mbi veprën e përshtatjes dhe të zbatimit të normave nga ana e Shteteve. Ky kërkim ka hapur një shikim minimal mbi dy Shtete nga njëzet e shtatë Shtete që bëjnë pjesë ne Bashkimin European: Italia dhe Suedia.

- Është sigurisht legjitim të hipotezosh që situata e përhapur e harmonizimit të dobët i lindur për shërbimet e komunikimit mund të jetë e përbashkët edhe për Shtetet Anëtare.
- Të evitosh tatimet e dyfishta dhe mungesën e tatimit kërkon sigurisht, mbi të gjitha në një sektor të teknologjive të informacionit, një shkallë të lartë të harmonizimit. Nuk mund të pohohet në situatën aktuale ky objektiv ambicioz që të mund të thuhet i arritur.
- Kjo situatë rezulton të jetë prezente dhe në normativën fiskale shqiptare në referim të sistemit tatimor indirekt. Pavarësisht se viti 2014 u shoqërua me një serë ndryshimesh në paketën fiskale, pjesë e rëndësishme e të cilave ishte dhe ligji “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”. Ky ligj me ndryshimet e tij mundësoi një përafrim të pjesshëm me Direktivën 2006/112/CE të Këshillit mbi sistemin e përbashkët të Tatimit mbi vlerën e shtuar në referim me shërbimet e telekomunikacionit .
- Dhe pse paketa e re synonte përfshirjen e të gjitha llojeve të aktiviteteve dhe shërbimeve më qëllim zgjerimin e bazës tatimore. Pavarësisht këtij progresi të dukshëm, disiplina normative shqiptare vazhdon të mbarte ende problematikën e harmonizimit me Direktivën 2006/138/EC referuar tatimit mbi vlerën e shtuar që aplikohet mbi shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike.
- Kjo situatë do të pësojë ndryshim dhe pse të pjesshëm me Ligjin n. 92/2014 në kontekstin e përafrimit me Direktivën e Parlamentit European dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”¹⁶⁸; ndërkohë, mbetet e pandryshuar në lidhje me harmonizimin e normativës shqiptare me Direktivën 2006/138/EC në referim të shërbimeve të radios dhe televizionit dhe shërbimeve të komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike.
- Gjithsesi, vlen të theksohet se me Ligjin n. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në Republikën e Shqipërisë” do të bëhet e mundur aplikimi i tatimit mbi vlerën e shtuar mbi shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike;

¹⁶⁸ Numri CELEX 32006L0112, Fletorja Zyrtare e Bashkimit European, Seria L, Nr. 347, datë, 11.12.2006, f. 1–118, e ndryshuar

përcaktimi i elementëve thelbësorë të modelit të tatimi mbi vlerën e shtuar për shërbimet e radios dhe televizionit dhe shërbimet e komunikimit të caktuara të dhëna në rrugë elektronike, njohja e shërbimeve të telekomunikacionit si furnizim i shërbimeve që lidhen me transmetimin, emetimin apo recepsionin (kapjen, marrjen) e sinjaleve, fjalëve, imazheve dhe tingujve apo informacioneve të çdo natyre me anë të aparateve “wire”, radios, sistemeve optike apo sistemeve të tjera elektromagnetike, përfshirë edhe transferimin e së drejtës përkatëse për të përdorur kapacitetet për realizimin e të tilla transmetimeve, emisioneve apo recepsioneve, që mundësojnë hyrjen (aksesin) në rrjetet globale të informacionit, si shërbime të tatueshme për efekt të tatimit mbi vlerën e shtuar dhe duke përcaktuar shprehimisht, se vendi i furnizimit të shërbimeve të telekomunikacionit, të transmetimit dhe shërbimeve elektronike ndaj personave të patatueshëm është në vendin ku personi i patatueshëm, i cili merr shërbimin, është i vendosur, ka adresën e përhershme apo banon zakonisht.

BILIOGRAFIA

Burimet Teorike

Adams, T., *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, no. 4, 1921.

Bouzidi, C., Taferner, A., VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU “The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains”, in Vat Monitor, 2000, Volume 11.

Capolupo, S., *IVA: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica. Una vera rivoluzione*, ne il fisco n. 15, aprile 2004,

Centore, P., *Nuove regole territoriali all'orizzonte comunitario*, in Corriere Tributario, n. 9, 2004.

Centore, P., *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA, Corte di Giustizia UE, Sentenza 6 luglio 2006, Causa C-251/05, Commento*, in Corriere Tributario, n. 35, 2006

Centore, P., *Il principio di territorialità*, in Corriere Tributario, n. 34, 2001.

Centore, P., *Il Regime IVA Applicabile ai servizi di Telecomunicazione*, in Corriere Tributario, n. 1, 1998.

De Búrca, G., and Scott, J., (eds.), *Constitutional Change in the EU – From Uniformity to Flexibility?* Oxford: Hart Publishing, 2000.

De la Feria, R., *VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonization*; 2009.

Ebrill, L., et al., *The Modern VAT* 1-14 (2001);

Eriksen, E., Hulsebos K., *Electronic commerce and VAT – An odyssey towards 2001, The world getting smaller, the VAT implications are getting Bigger*, in VAT Monitor n. 4, 2000.

Freedman, J. M., *Taxation of telecommunications and e-commerce: borders - what borders?*, in Tax planning international review - London. - Vol.29 (2002), no. 8 ;

Ivinson, J., *Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work*, in International tax review, n. 9, 2003.

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

James, K., *Exploring the origins and global rise of VAT* (Tax Analysts 2011).

Jenkins, P., *Vat and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities*, in *Vat Monitor*, Vol. 10, 1999.

Jones, R., Basu, S., *Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem*, in *International Review of Law Computers & Technology*, 2002, Vol. 16, n. 1.

Kabisch, V., *ECLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform)*, Esprit Project 27028, *Electronic Commerce Legal Issues Platform, Research Paper – Taxation*.

Lejeune, I. - Boutellis, O. - Joostens, M., *E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise*, in *VAT Monitor*, Jan/Feb, 2001,

Mangiameli, A. C., *Diritto e Cyberspace*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000.

Mercurio V., *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico dopo il D.Lgs. n. 273 del 2003*, in *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 2, 2005,

Miceli, R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, marzo-aprile 2004.

Monti, A., *La Direttiva Sul Regime IVA Applicabile Al Commercio Elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2003.

Rango, F., *La tassazione indiretta del commercio elettronico ed il nuovo regime transitorio*, ne il fisco n. 26 luglio 2002,

Rinaldi, R., a cura di, *La fiscalità del commercio via Internet*, Giappichelli, Torino, 2001

Rinaldi, R., AA. VV., *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'Esperienza e l'Efficacia dell'Armonizzazione*, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", a cura di Di Pietro, A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche Fiscali, Ufficio Comunicazione Istituzionale, 2003.

Rosa, L., *La tassazione ai fini IVA del commercio elettronico*, in *Bollettino Tributario*, n. 20, 2002, pag. 1465 .

Salvatore, A., *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto*, in *Bollettino Tributario*, n. 15-16, 2005.

Salvini, L., *L'IVA tra origine e destinazione*, Conferenza Internazionale, Università di Ravenna, 13 e 14 ottobre 2006. Verbeke, A., *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of international Tax Concepts? Part I*. In: *European Taxation*, vol. 38 (1998), Issue 1..

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Schenk, A., and Oldman, O., *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2007.

Snell, D., "GST Revenue and Business Risk", in R. Krever and D. White (Eds.), *GST in Retrospect and Prospect*, Wellington: Thomson Brookers, 2007.

Tahiraj, R., Porro, S., *Il sistema tributario in albania: Evoluzione storico dal 1839-1945*, Italia 2008.

Terra, B., and Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directive*, 2013.

Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet. I principi del diritto fiscal internazionale*, Rassegna di fiscalità internazionale, n. 5, 2001.

Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, con la collaborazione del Centro Studi Ernst & Young, Roma, Eti - il fisco, 2001.

Vogel, K., *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986).

Zajmi, I., *Tregu i Përbashkët European*, Tiranë 2010.

Burimet zyrtare të internetit

Baer, K., - Summers, V. P., - Sunley, E., *A destination VAT for CIS trade*, IMF Working Paper, 1996.

<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=2006.0>

Ballarino, T., *Diritti fondamentali* (Diritto dell'Unione Europea), Lezione del 16/11/2005.
<<http://www.internet-law-digest.org/>>

Beneteau, J., *La fiscalité de l'internet*,
<http://www.financespubliques.com>

Cordell, A., *Taxing the Internet: the proposal for a Bit tax*, Cambridge, 14 febbraio 1997
<http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm>

Eurostat, *e-society in 2005*

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_P_REREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006_MONTH_06/4-20062006-EN-AP.PDF>

Blendi Himçi *Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare*

Marè, M., Sperotto, S., *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell'OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*, Università degli studi di Tuscia, Facoltà di Economia, 2002
<http://www.economia.unitus.it/mare/ecommerce1.pdf>

Mc Dermott, W., - Mc Dermott, E., *VAT and e-commerce directive*
<http://www.mwe.com>

Purcell, N., *VAT and Telecoms Industry - A UK Perspective*, in The EC Tax Journal, n. 5, 2001
<http://www.mwe.com/>

SECIT, *Studio indagine sulle prospettive di evoluzione del commercio elettronico via internet*
<<http://www.secit.finanze.it/site.php?page=20060327160240190>>

<<http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/124100.htm>

Seipel, P., *Law and information Technology. Swedish Views, An antology produced by the IT Law Observatory of the swedish ICT Commission.*

<http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18_2000%20e-skatt%20i-skatt%20oskatt%20Skatter%e4tten%20i%20en%20digital%20milj%f6.pdf>

Burimet Europiane

Direktivat

Sixth Council Directive 77/388 / EEC of 17 May 1977 regarding harmonization of the laws of the Member States relating to taxes turnover taxes - Common system of value added tax: uniform. OJ L 145, 13.6.1977, p. 1-40.

Tenth Council Directive 84/386 / EEC of 31 July 1984 concerning harmonization of the laws of the Member States relating to taxes turnover, amending Directive 77/388 / EEC - Application of value added tax to the hiring of movable tangible property. OJ L 208, 3.8.1984, p. 58-58.

Directive 89/552 / EEC of 3 October 1989 on the coordination of certain laws, regulations and administrative action in Member States concerning the pursuit of activities television. OJ L 298, 17.10.1989, p. 23 - 30.

Directive 90/387 / EEC of 28 June 1990 on the establishment internal market for telecommunications services through the implementation the provision of an open network of telecomunicazioni. GU L 192, 24.7.1990, p. 1-9.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Directive 90/388 / EEC of 28 June 1990 on competition in the markets for telecommunications services. OJ L 192, 24.7.1990, p. 10-16.

Directive 91/680 / EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and change, in view of abolition of fiscal frontiers, Directive 77/388 / EEC, OJ L 376, 31.12.1991, p. 1-19.

Directive 98/34 / EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 laying down a procedure for the field of standards and Technical regulations. OJ L 204, 21.7.1998, p. 37-48.

Directive 98/48 / EC of the European Parliament and of the Council of 20 July 1998 concerning an amendment of Directive 98/34 / EC laying down a information procedure for standards and regulations techniques. OJ L 217, 5.8.1998, p. 18-26.

Directive 1999/59 / EC of 17 June 1999 amending Directive 77/388 / EEC as regards the system of value added applicable to telecommunications services. OJ L 162, 26.6.1999, p. 63-64.

Directive 2000/31 / EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services information, in particular electronic commerce, in the Internal Market('Directive on electronic commerce'). OJ L 178, 17.7.2000, p. 1-16.

Directive 2002/38 / EC of 7 May 2002 amending temporarily Directive 77/388 / EEC as regards the arrangements for value added tax applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means. OJ L 128, 15.5.2002, p. 41-44.

Directive 2006/58 / EC of 27 June 2006 amending the Directive 2002/38 / EC as regards the period of application of the system of value added tax applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means. OJ L 174, 28.6.2006, p. 5-6.

Directive 2006/112 / EC of 28 November 2006 on the common system of value aggiunto.GU L 347, 11.12.2006, p.1-118.

Directive 2006/138 / EC of 19 December 2006 amending the Directive 2006/112 / EC on the common system of value added for the period of application of the tax arrangements value added tax to the services of radio and television broadcasting and certain services supplied by electronic means. OJ L 384, 29.12.2006, p. 92-93.

Rregulloret dhe vendimet

Council Resolution of 30 June 1988 on the development of the market common services and telecommunications equipment by 1992. OJ C 257, 04.10.1988, p. 1 – 3

Decisions 97/200 / EC 907/214 / EC of 17 March 1997. OJ L 86, 28.3.1997, p. 5-34.

Regulation (EEC) No. 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). OJ L 24 of '01.02.1992, p. 1-5.

Regulation (EC) No. 792/2002 of the Council of 7 May 2002 amending temporarily Regulation (EEC) No. 218/92 administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) reference to additional measures regarding electronic commerce. OJ L 128, 15.5.2002, p. 1-3.

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, p. 1-11.

Regulation (EC) No. 1777/2005 of the Council of 17 October 2005 concerning implementing provisions of Directive 77/388 / EEC on the system town of value added tax. OJ L 288, 29.10.2005, p. 1-9.

Propozimet e direktivave

COM (1997) 157 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee Regions A European initiative in electronic commerce.

COM (1998) 374 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation.

COM (1998) 586 final. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on certain legal aspects of electronic commerce in domestic market. OJ C 30, 5.2.1999, p. 4.

COM (1999) 687 Europe - an information society for all - Communication on a Commission initiative on the occasion of Extraordinary European Council in Lisbon (23 to 24 March 2000)

COM (2000) 348 final. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament - A strategy to improve the operation of the scheme VAT common.

COM (2000) 349 final., Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388 / EEC as regards the system of value applicable to certain services supplied by electronic means. OJ C 337E, 28.11.2000, p. 65-67

COM (2002) 263 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of Regions - eEurope 2005: An information society for all - An Action Plan to be presented to the Seville European Council 21 and 22 June 2002.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

COM (2003) 397 final. Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388 / EEC as regards reduced rates of value added.

COM (2003) 614 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - Review and update of VAT strategy priorities.

COM (2003) 822 final., Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388 / EEC as regards the place of supply of services.

COM (2004) 728 final., Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388 / EEC in order to simplify the obligations regarding tax VAT.

COM (2005) 229 final. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee Regions "i2010 - A European Information Society for Growth and employment ".

COM (2005) 334 final., Amended proposal for a Council directive amending Directive 77/388 / EEC as regards the place of supply of services.

COM (2006) 210 final., Proposal for a Council Directive amending Directive 2002/38 / EC as regards the period of application of the system of value added tax applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means.

COM (2006) 739 final., Proposal for a Council Directive amending Directive 2002/38 / EC as regards the period of application of 297 VAT and communications services in the Community model and experience the Italian-Swedish value added tax arrangements applicable to broadcasting services and television and certain services supplied by electronic means.

Vendimet e Gjykatës së Drejtësisë

Court judgment of 13 March 1990, the Commission of the Community Europe against the French Republic, Case C-30/89. Collecting Court reports 1990 Page I-691.

Judgment of the Court of 8 February 1990. Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Case C-320/88. European Court reports 1990 Page I-285; [SV] Domstolens dom den 8 februari 1990. Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forëarding Enterprise Safe BV. Mål C-320/88. Rättsfallssamling 1990 s. I-285.

Judgment of the Court of 4 October 1995. Finanzamt Uelzen v Dieter Armbricht. Case C-291/92. European Court reports 1995 Page I-2775.

Judgment of the Court of 2 May 1996. Faaborg-Gelting Linien A / S v Finanzamt Flensburg. Case C-231 / 94. Raccolta Court reports 1996, P. I-2395.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Court judgment of 26 September 1996, against Jürgen Dudda Finanzgericht Bergisch Gladbach. Case C-327/94, Collection of Court reports 1996 Page I-4595.

Judgment of the Court of 20 February 1997. Commissioners of Customs and Excise against DFDS A / S. Case C-260/95. European Court reports 1997, Page I-1005.

Judgment of the Court of 6 March 1997. Maatschap MJM Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. v Inspecteur der Belastingdienst / Ondernemingen Roermond. Case C-167/95. European Court, 1997 Page I-1195.

Judgment of the Court of 5 June 1997. Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet. Case C-2/95. European Court reports 1997, Page I-3017.

Judgment of the Court of 17 July 1997. ARO Lease BV v Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen you Amsterdam. Causa C-190/95. European Court reports 1997 Page I-4383.

Judgment of the Court of 7 May 1998. Lease Plan Luxembourg SA v Belgian State. Case C-390/96. European Court reports 1998 Page I- 2553.

Judgment of the Court of 14 July 1998. Commissioners of Customs & Excise v First National Bank of Chicago. Case C-172/96. Collecting Court reports 1998 Page I-4387.

Court judgment of 22 October 1998. Commissioners of Customs and Excise against T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel. Causes Cases C-308/96 and C-94/97. European Court reports 1998 Page I-6229. Court judgment of 25 February 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP) v Commissioners of Customs and Excise, Case C-349/96 collection Court reports 1999 Page I-973.

Judgment of the Court of 21 February 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs and Excise. Case C-255/02. Collecting Court reports 2006 Page I-1609.

Judgment of the Court of 9 March 2006. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie v Gillan Beach Ltd Case C-114/05. Collection European Court reports 2006 Page I-2427.

Judgment of the Court of 6 July 2006, Talacre Beach Caravan Sales Ltd v Commissioners of Customs and Excise. Case C-251 / 05. Raccolta of Court reports 2006.

Judgment of the Court of 21 February 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Çështja C-255/02. European Court reports 2006 [SV] Domstolens dom den 21 februari 2006.

Blendi Himçi Tatimi indirekt i shërbimeve të telekomunikacionit: studim krahasues i disiplinës europiane dhe shqiptare

Judgment of the Court of 8 February 1990. Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Case C-320/88.

Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg. Causa C-231/94.

Burimet Normative Shqiptare

Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë e vitit 1998

Marrëveshja e Stabilizim-Asocimit

Ligji nr. 7928 datë 27.04.1995 ”Për tatimin mbi vlerën e shtuar” (i ndryshuar),

Ligji nr. 8371, datë 9.7.1998 “Për lidhjen e traktateve dhe marrëveshjeve ndërkombëtare”

Ligji nr. 8438, datë 18.12.1998 ”Për tatimin mbi të ardhurat” (i ndryshuar)

Ligji Nr. 7676 datë 3.3.1993 “Për tatimin mbi qarkullimin”

Ligji nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” (i ndryshuar)

Ligji nr. 9975, datë 28.07.2008 “Për taksat kombëtare”

Ligji Nr. 125/ 2012 për disa ndryshime në ligjin datë 27.4.1995 “Për tatimin mbi vlerën e shtuar”

Ligjin n. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në Republikën e Shqipërisë”

VKM Nr. 1058 datë 21.10.2009 “ Për përcaktimin e pragut minimal për regjistrimin për tatimin mbi vlerën e shtuar”

Udhëzimi i Ministrit të Financave nr. 24 datë 2.09.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”

Udhëzim i Ministrit të Financave nr. 17 datë 13.05.2008 ”Për tatimin mbi vlerën e shtuar”.

Udhëzimi i Ministrit të Financave Nr. 25, datë 8.11.2011