

TATIMI MBI VLERËN E SHTUAR NË SHQIPËRI E NË VENDET E TJERA TË BALLKANIT DHE NDIKIMI I TIJ TE TË ARDHURAT

Mnd. Mikel Alla

Dorëzuar
Universitetit European të Tiranës
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në Shkenca
Ekonomike me profil Financë për marrjen e gradës shkencore “Doktor”

Udhëheqës shkencor: Prof.Dr. Ali Turhani

Numri i fjalëve: 57,136

Tiranë, Shtator 2016

DEKLARATA E AUTORËSISË

Deklaroj, se ky studim përfaqëson punën time origjinale dhe nuk kam përdorur burime të tjera, përveç atyre të shkruajtura nëpërmjet citimeve.

Të gjitha të dhënat, tabelat, figurat dhe citimet në tekst, të cilat janë riprodhuar prej ndonjë burimi tjetër, duke përfshirë dhe internetin, janë pranuar në mënyrë eksplicite si të tilla.

ABSTRAKTI

TVSH-ja si një model taksimi mbi konsumin, e cila aplikohet në çdo fazë të procesit të prodhimit dhe shpërndarjes, mbështetet në parimin e vetëdeklarimit, vetëvlerësimit dhe kreditimit të tatimit, që do të thotë se tatimpaguesit nxiten të deklarojnë dhe vlerësojnë vetë detyrimet tatimore dhe mund të kërkojnë kreditimin dhe rimbursimin e tatimit të paguar.

Për shkak të rëndësisë që ajo paraqet, TVSH-ja ka zënë një vend të rëndësishëm në literaturën fiskale në nivel ndërkombëtar.

Studimi ka për qëllim të analizojë TVSH-në, efektin e saj dhe të faktorëve të tjerë te të ardhurat e vendeve të Ballkanit. Fokusi i këtij studimi është edhe analiza në mënyrë empirike e diferencave sasiore të të ardhurave tatimore midis vendeve të Ballkanit.

Rezultatet empirike të këtij studimi kanë evidentuar se faktorë të tillë si; prezenca e TVSH-së në një sistem tatimor, tregtia ndërkufitare, inflacioni, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së etj. janë faktorë të rëndësishëm që ndikojnë te treguesi i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore.

Adoptimi dhe implementimi i TVSH-së, për një periudhë afatgjatë në sistemet tatimore të Shqipërisë dhe vendeve të Ballkanit, ka ndikuar në rritjen e të ardhurave tatimore mesatarisht në masën 5.12%.

Sistemi tatimor i Bosnjë-Hercegovinës gjeneron të ardhura tatimore më të larta në Ballkan, për të cilin ka kontribuar pozitivisht edhe përqendrimi i administratës tatimore dhe doganore në një institucion të vetëm.

Orientimi i Shqipërisë drejt modelit “miks” të TVSH-së, drejt mbajtjes nën kontroll të normës së inflacionit, drejt formalizimit të sektorit të bujqësisë dhe prirjes drejt tregtisë ndërkufitare ndikon pozitivisht te raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore.

Fjalë kyçe: TVSH, Sistem Tatimor, Të Ardhurat Tatimore, Ballkani.

ABSTRACT

VAT is a special type of turnover tax, set at each stage of production and distribution process. VAT as a tax on consumption based on the principle of self-declaration, self-assessment and the tax credit, which means that taxpayers are encouraged to file and assess tax liabilities and may seek reimbursement of tax paid.

Because of the importance it represents, VAT has occupied a significant place in fiscal empirical literature on international level.

The study aims to examine the VAT and effect of VAT and other factors on tax revenues of Balkan countries. The focus of this study is the empirical analysis of quantitative differences of tax revenues between the Balkan countries.

In this research are addressed several issues related to the tax system and VAT in Albania and Balkan countries.

The empirical results of this study have identified that factors such as; the presence of VAT in a tax system, open trade, inflation, the share of agriculture to GDP etc. are important factors that affect the stability of the ratio of tax revenues.

Adoption and implementation of VAT, for a long period in the tax systems of the countries of the Balkans, has increased the ratio of tax revenue stability with 5.12%.

The tax system of Bosnia and Herzegovina generates higher tax revenues in the Balkans, which has contributed positively the concentration of tax administration and customs in a single institution.

The orientation of Albania towards the model of taxation through VAT, towards keeping under control the inflation rate, formalization the agriculture sector and the trend towards open trade, positively affects the ratio of stability tax revenues.

Keywords: VAT, Tax System, Income Tax, the Balkans.

Gjyshit tim të dashur z. Ibrahim Hyshmeri, i cili priste me padurim të më shihte të diplomuar në nivelin e parë të studimeve!

FALENDERIME

Përfundimi i disertacionit nuk do të ishte i mundur të realizohej me sukses pa inkurajimin, mbështetjen dhe ndihmën e disa personave, ndaj të cilëve dua të shpreh mirënjohjen time.

Falenderoj Universitetin European të Tiranës, që më dha mundësinë të përfundoj me sukses nivelin e tretë të studimeve, pavarësisht gjendjes në një fazë shumë të vështirë të jetës time gjatë kësaj periudhe.

Falenderoj udhëheqësin tim profesor Aliun, i cili me profesionalizëm dhe optimizëm më ka inkurajuar, udhëhequr dhe mbështetur deri në fund të këtij rrugëtimi. Ai asnjëherë nuk u kursye të më japë këshillat e tij shumë të nevojshme për finalizimin me sukses të këtij studimi.

Falenderoj stafin pedagogjik të departamentit “Financë dhe Ekonomiks” në UET dhe në veçanti profesorët e nderuar; Hysen Muceku, Elvin Meka, Engjëll Pere, Ermela Kripa, Arbi Agalliu etj., të cilët kontribuan me profesionalizëm, që ky studim të bëhej sa më cilësor dhe i vlefshëm për politikëbërësit.

Një falenderim i veçantë shkon për specialistin e TVSH-së z. Artur Papajani, për miqtë dhe kolegët e mi Xhensila, Brixhilda, Rifati dhe Rezarti, të cilët me mirësinë dhe profesionalizmin e tyre ma bënë më të lehtë rrugëtimin drejt disertacionit.

Dua të shpreh mirënjohjen e thellë për të gjithë të dashurit e mi të shtrenjtë, për mbështetjen gjatë gjithë kësaj periudhe intensive.

Së fundmi, falenderoj Zotin për gjithçka që më ka dhënë.

PËRMBAJTJA E LËNDËS

KAPITULLI I	15
1. Hyrje	15
1.1 Qëllimi dhe objektivat e studimit	17
1.2 Pyetjet kërkimore dhe hipotezat	18
1.3 Metodologjia e studimit	20
1.4 Baza teorike e studimit kërkimor	20
1.5 Përmbledhje e studimit	21
1.6 Kufizimet e studimit	21
KAPITULLI II	23
2. Teoritë e sistemit tatimor optimal	23
2.1 Sistemi tatimor dhe parimet tatimore	23
2.2 Teoria e Ramsey-it	26
2.3 Teoria e Corlett dhe Hague	28
2.4 Teoria e Mirrlees dhe Diamond	29
2.5 Teoria e Edgeworth-it	30
2.6 Teoria e Stern-it	31
2.7 Teoria Hall dhe Rabushka	32
2.8 Teoria e Gruber dhe Saez	33
KAPITULLI III	35
3. Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe ndikimi i tij te të ardhurat	35
3.1 Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe zhvillimi historik i tij	37
3.2 TVSH-ja në Europë dhe harmonizimi fiskal	41
3.3 Karakteristikat e TVSH-së	44
3.4 Pse TVSH dhe jo TSHP?	48
3.5 TVSH-ja dhe faktorët e tjerë që ndikojnë te të ardhurat	50
3.6 Metodat e llogaritjes së TVSH-së	57
3.6.1 Metoda e kreditimit	58
3.6.2 Metoda e kontabilitetit	59
3.6.3 Metoda e fitimit	60
3.7 Politikat për normën e TVSH-së	60
KAPITULLI IV	66
4. Sistemi tatimor në Shqipëri	66
4.1 Historiku i sistemit tatimor në Shqipëri	68
4.1.1 Krijimi i shtetit shqiptar në periudhën “1912-1924”	69

4.1.2	Krijimi i Republikës së Parë dhe Mbretërisë në periudhën “1925-1939”	69
4.1.3	Pushtimi i shtetit shqiptar në periudhën “1939-1944”	71
4.1.4	Sistemi tatimor gjatë diktaturës komuniste në periudhën “1945-1990”	71
4.1.5	Sistemi tatimor në periudhën pas regjimit komunist nga viti 1991 e në vazhdim	73
4.2	Sistemi tatimor në Shqipëri mbas vitit 1999	75
4.2.1	Krahasimi i sistemit tatimor aktual me sistemin e vjetër	76
4.3	Administrimi tatimor	80
4.3.1	Parimet e sistemit tatimor	84
4.3.2	Të drejtat dhe detyrimet e tatimpaguesve	85
4.3.3	Kontrolli tatimor	86
4.3.4	Sistemi i informatik i tatimeve	91
KAPITULLI V		95
5.	Tatimi mbi vlerën e shtuar në Shqipëri	95
5.1	TVSH-ja në Shqipëri dhe kuadri ligjor	97
5.1.1	Furnizimi tatueshëm dhe regjistrimi i personit të tatueshëm	98
5.1.2	Furnizimi i mallrave dhe shërbimeve	102
5.1.3	Kreditimi dhe rimbursimi i TVSH-së	108
5.1.4	Vlerësimet tatimore	112
5.1.5	Dënimet administrative	113
5.1.6	Procedura e apelimit	116
5.1.7	Reflektim mbi disa aspekte të administrimit të TVSH-së	117
5.2	Problematikat e TVSH-së në Shqipëri	118
5.2.1	Mangësitë në legjislacion	120
5.2.2	Regjistrimi dhe çregjistrimi	121
5.2.3	Furnizimi kundrejt një pagese të reduktuar	124
5.2.4	Ndërtimi dhe kosto minimale fiskale	124
5.2.5	Interpretime të ndryshme për situata të njëjta	125
5.2.6	Norma standarde	127
5.2.7	Vlerësimi tatimor	127
5.2.8	Kontrolli tatimor	129
5.2.9	Çmimet e produkteve dhe shërbimeve	132
5.2.10	Ndryshimi i përgjegjësi tatimore	132
5.3	Risitë e TVSH-së në Shqipëri	133
5.3.1	Furnizimet e përjashtuara dhe kreditimi	133
5.3.2	Përfaqësuesi tatimor	134
5.3.3	Daljet jashtë përdorimit të mallrave dhe aktiveve	135
5.3.4	Lehtësitë në ndryshimin e përgjegjësi tatimore	135
5.3.5	Rimbursimi	136
5.3.6	Subvencionet	136
5.3.7	Regjistrimi dhe çregjistrimi	137
5.3.8	Spektori i ndërtimit	139

5.3.9	Regjime të veçanta	139
KAPITULLI VI		141
6.	Tatimi mbi vlerën e shtuar në vendet e Ballkanit	141
6.1	TVSH-ja në Kroaci dhe kuadri ligjor	141
6.2	TVSH-ja në Kosovë dhe kuadri ligjor	144
6.3	TVSH-ja në Maqedoni dhe kuadri ligjor	148
6.4	TVSH-ja në Serbi dhe kuadri ligjor	153
6.5	TVSH-ja në Mal të Zi dhe kuadri ligjor	157
6.6	TVSH-ja në Bosnjë-Hercegovinë dhe kuadri ligjor	160
6.7	TVSH-ja në Greqi dhe kuadri ligjor	163
6.8	TVSH-ja në Rumani dhe kuadri ligjor	167
6.9	TVSH-ja në Slloveni dhe kuadri ligjor	169
6.10	Skema aktuale e taksimit të furnizimeve ndërkufitare për mallrat në Shqipëri dhe në vendet e Ballkanit	172
6.11	Mundësia e krijimit të një sistemi të ri të furnizimeve ndërkufitare në vendet e Ballkanit	174
6.12	Analizë krahasuese e TVSH-së në vendet e Ballkanit	177
KAPITULLI VII		186
7.	Impakti i TVSH-së dhe i faktorëve të tjerë te të ardhurat e vendeve të Ballkanit	186
7.1	Metodologjia	186
7.1.1	Rishikimi i literaturës	187
7.1.2	Përzgjedhja e të dhënave	187
7.1.3	Mbledhja e të dhënave	188
7.1.4	Analiza e të dhënave	188
7.1.5	Pyetjet kërkimore shkencore dhe hipotezat	189
7.2	Rezultatet	191
7.2.1	Pritshmëritë e ndikimit të variablave të të ardhurat e vendeve të Ballkanit	191
7.2.1	Testi i stacionaritetit	192
7.2.2	Testi i autokorrelacionit	192
7.2.3	Testi i normalitetit të të dhënave	193
7.2.4	Testi i homoskedasticitetit	193
7.2.5	Rezultatet e modelit	193
KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME		200
Konkluzione		200
Rekomandime		201
Propozime për ndryshime në legjislacionin fiskal		204
Studime të mëtejshme		205
SHËNIME		206

SHTOJCA	225
----------------	------------

BIBLIOGRAFIA	254
---------------------	------------

LISTA E TABELAVE

<i>Tabela 1: Normat e TVSH-së në vendet e BE-së</i>	63
<i>Tabela 2: Normat dhe pragu i TVSH-së ndër vite</i>	96
<i>Tabela 3.1: Tiparet e TVSH-së në vendet e Ballkanit</i>	182
<i>Tabela 3.2: Tiparet e TVSH-së në vendet e Ballkanit</i>	184
<i>Tabela 4: Pritshmëritë e ndikimit të variablave të të ardhurat e vendeve të Ballkanit.</i>	192
<i>Tabela 5: Përmbledhje e modelit 1</i>	194
<i>Tabela 6: ANOVA 1</i>	194
<i>Tabela 7: Rezultatet e modelit 1 dhe ndikimi i variablave</i>	194
<i>Tabela 8: Përmbledhje e modelit 2</i>	197
<i>Tabela 9: ANOVA 2</i>	197
<i>Tabela 10: Rezultatet e modelit 2 dhe ndikimi i variablave</i>	197
<i>Tabela 11: Raporti mesatar i të ardhurave tatimore ndaj PBB-së për vendet e Ballkanit</i>	198
<i>Tabela 12: Rezultatet e modelit 1</i>	232
<i>Tabela 13: Rezultatet e modelit 2</i>	232

LISTA E FIGURAVE

<i>Figura 1: Barra e tepërt marxhinale</i>	26
<i>Figura 2: Përhapja e TVSH-së në botë</i>	40
<i>Figura 3: Modeli i TVSH-së</i>	65
<i>Figura 4: Struktura organizative e administratës tatimore qendrore</i>	225
<i>Figura 5.1: Struktura organizative e drejtorive në DPT</i>	226
<i>Figura 5.2: Struktura organizative e drejtorive në DPT</i>	227
<i>Figura 6.1: Struktura organizative e Drejtorive Rajonale</i>	228
<i>Figura 6.2: Struktura organizative e Drejtorive Rajonale</i>	229
<i>Figura 7: Baza e të dhënave</i>	230
<i>Figura 8.1 :Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-regjimi i përgjithshëm</i>	233
<i>Figura 8.2 :Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-rregulli i përgjithshëm I</i>	234
<i>Figura 8.3 : Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-rregulli i përgjithshëm II</i>	235
<i>Figura 8.4 : Përfashtime nga rregulli i përgjithshëm pavarësisht cilësisë së konsumatorit</i>	236
<i>Figura 8.5: Përfashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të tatueshëm</i>	237
<i>Figura 8.6: Përfashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm I</i>	238
<i>Figura 8.7: Përfashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm II</i>	239
<i>Figura 8.8: Përfashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm III</i>	240
<i>Figura 8.9: Shërbimi i transportit të pasagjerëve</i>	241
<i>Figura 8.10: Shërbime të lidhura me transportin</i>	242
<i>Figura 8.11: Agjencitë e udhëtimit</i>	243
<i>Figura 8.12: Vendi i furnizimit të shërbimeve të tjera</i>	244
<i>Figura 8.13: Dhënia me qira e mjeteve të transportit</i>	245
<i>Figura 8.14: Dhënia me qira e jahteve apo mjeteve të ngjashme lundruese</i>	246
<i>Figura 8.15: Furnizimi i shërbimeve jomateriale</i>	247
<i>Figura 8.16: Furnizimi i shërbimeve të kryera në rrugë elektronike</i>	248
<i>Figura 8.17: Furnizimi i shërbimeve nga ndërmjetësi</i>	249
<i>Figura 8.18: Furnizimi i shërbimeve lidhur me pasurinë e patundshme</i>	250
<i>Figura 8.19: Furnizimi i shërbimeve të aktiviteteve kulturore, artistike, sportive, shkencore, edukative, zbavitëse apo aktiviteteve të ngjashme</i>	251
<i>Figura 8.20: Furnizimi i shërbimeve mbi pasurinë e trupëzuar të luajtshme</i>	252
<i>Figura 8.21: Furnizimi i shërbimeve të restorantit dhe ushqimit</i>	253

LISTA E SHKURTIMEVE

RSH	Republika e Shqipërisë
TVSH	Tatimi mbi Vlerën e Shtuar
DPT	Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve
DRT	Drejtoria Rajonale Tatimore
DPG	Drejtoria e Përgjithshme e Doganave
MF	Ministria e Financave
SIT	Sistemi Informatik i Tatimeve
AT	Administrata Tatimore
ATQ	Administrata Tatimore Qendrore
ASH	Agjenci Shërbimi
VKM	Vendim i Këshillit të Ministrave
DTM	Drejtoria e Tatimpaguesve të Mëdhenj
ISSH	Instituti i Sigurimeve Shoqërore
ISKSH	Instituti i Sigurimeve të Kujdesit Shëndetësor
SNRF	Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar
SKK	Standardi Kombëtar i Kontabilitetit
SNK	Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit
TAP	Tatimi mbi të Ardhurat Personale
TQ	Tatim Qarkullimi
PBB	Produkti i Brendshëm Bruto
TRT	Të Ardhura Tatimore
SHBA	Shtetet e Bashkuara të Amerikës
TAP	Tatim mbi të Ardhurat Personale
FMN	Fondi Monetar Ndërkombëtar
BB	Banka Botërore

BSH	Banka e Shqipërisë
PT	Person i Tatueshëm
UMF	Udhëzim i Ministrisë së Financave
MF	Ministria e Financave
BE	Bashkimi Europian
FD	Formular i Deklarimit
ATK	Administrata Tatimore e Kosovës
PASH	Pasqyra e të Ardhurave dhe Shpenzimeve
DAT	Drejtoria e Apelit Tatimor
DT	Deklarata Tatimore
ATK	Administrata Tatimore e Kosovës
ATS	Administrata Tatimore e Serbisë
LLA	Llogari e Akëtueshme
PB	Ballkani Perëndimor
H&R	Hall dhe Rabushka
KEE	Komuniteti Ekonomik Europian
KE	Komisioni Europian
TSHP	Tatimi i Shitjes me Pakicë
TTHF	Tatimi i Thjeshtuar mbi Fitimin
KE	Komisioni Europian
OJF	Organizatë jo Fitimprurëse
PF	Person Fizik
PJ	Person Juridik
KSSSH	Kontributet për Sigurimet Shoqërore dhe Shëndetësore.

KAPITULLI I

1. Hyrje

Përpara procesit të prodhimit dhe të shpërndarjes, mallrat zakonisht kalojnë në disa faza përpara se të arrijnë te konsumatori final. Shumica e materialeve, lëndëve të para dhe inputeve të tjera, kalojnë nëpërmjet fazave të ndryshme të prodhimit ose përpunimit duke u materializuar në "mallra" dhe deri te konsumatori final. Një prodhues i caktuar blen lëndë të parë për të prodhuar mallrat, që ai i shet tek shitësit me shumicë. Këta të fundit i shesin ato tek shitësit me pakicë e më pas këta të fundit i shesin te konsumatorët final. Në secilën fazë shtohet një "vlerë", që përmban shpenzimet e bëra nga prodhuesi ose tregtari për pagat, qiratë, interesat etj. bashkë me fitimin e tij. Kjo është "vlera e shtuar", e cila rritet progresivisht në çdo hallkë të zinxhirit, vlerë kjo që bëhet objekt i metodës së taksimit mbi vlerën e shtuar. Tatimi indirekt që aplikohet mbi këtë vlerë të shtuar quhet TVSH. TVSH-ja është lloj i veçantë i tatimit mbi qarkullimin¹, e cila aplikohet në çdo fazë të procesit të prodhimit dhe shpërndarjes. Në formën më të pastër TVSH-ja është një tatim mbi të gjitha shpenzimet përfundimtare të kryera për mallrat dhe shërbimet. Si rezultat konsumatori final është ai që e mbart dhe paguan TVSH-në. Nga një tatim mbi vlerën e shtuar në nivel kombëtar, me kalimin e viteve ky tatim u bë një tatim unik për Europën, i cili erdhi si domosdoshmëri e harmonizimit të legjislacionit fiskal europian. Harmonizimi i TVSH-së i ka fillesat që në momentin e krijimit të Tregut të Përbashkët Europian.

Ekziston një dëshmi gjermane sipas së cilës, për herë të parë kjo mënyrë taksimi është ideuar nga një sipërmarrës gjerman². Dr. Georg Wilhelm von Siemens³ ka propozuar për herë të parë konceptin e TVSH-së në vitin 1918 për bizneset e mëdha. Zanafilla teorike e TVSH-së i ka fillesat nga ky sipërmarrës por edhe nga ekonomisti amerikan Thomas

¹ Fjalor Tatimor, Byroja Ndërkombëtare e Dokumentacionit Fiskal – IBFD.

² Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., The Modern VAT (2001), p. 4, International Monetary Fund.

³ Pronar i Siemens AG

Adams, të cilët veçmas nga njëri-tjetri, por pothuajse në të njëjtën periudhë kohe kanë hedhur bazat rreth idesë për një formë të re të taksimit indirekt.

Wilhelm von Siemens njihet si personi, i cili propozoi tatimin mbi vlerën e shtuar për Gjermaninë në vitin 1918 nën emrin “veredelte umsatzsteuer”⁴. Koncepti i Siemens⁵ për TVSH-në është konsideruar si një inovacion, që solli një përmirësim të rëndësishëm të taksimit mbi qarkullimin. Rreth viteve 1920 Thomas S. Adams sugjeroi TVSH-në, si një formë taksimi indirekt mbi bizneset, e cila do të zëvendësonte tatimin mbi të ardhurat në korporatat amerikane.⁶

Idea mbi implementimin e tatimit mbi vlerën e shtuar (TVA), u perfeksionua më tej nga një ekspert i financave të Francës i quajtur “Maurice Laure”⁷. Në vitin 1952, ai u bë drejtor i autoritetit të ri tatimor, të quajtur “Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve”⁸, për të cilën ai kishte dhënë kontributin e tij të rëndësishëm për krijimin e saj.

Në 10 Prill të vitit 1954 ai implementoi tatim indirekt mbi konsumin, i cili u quajt TVSH⁹. Ideja e tij u implementua në mënyrë imediate sepse kjo mënyrë taksimi i detyronte tatimpaguesit në të gjitha nivelet e procesit të prodhimit, të administronin dhe llogaritin vetë tatimin, në vend që të kërkojnë që vlerësimi tatimor të bëhet nga autoritetet tatimore. Më parë, vendosja e një taksimi të përafërt me TVSH-në, shkaktonte një mosbesim dhe kjo për faktin sepse ky lloj tatimi prekte vetëm qarkullimin e një numri të madh subjektsh tregtare me shumicë e pakicë. Viti 1954 njihet si viti kur për herë të parë prezantohet Tatimi mbi Vlerën e Shtuar Modern¹⁰. TVSH-ja e implementuar në të gjithë sistemin tatimor është aplikuar për herë të parë në Europë nga Danimarka në vitin 1967, edhe pse vendi nuk ishte pjesë e KEE-së. Që prej vitit 1990, më shumë se 140 vende të zhvilluara dhe në zhvillim në botë aplikojnë TVSH-në, tatim të cilin e paguajnë rreth 4 miliardë

⁴ Veredelte Umsatzsteuer- taksa e shitjes e përpunuar.

⁵ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive (2013)*, pp. 277;

⁶ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive (2013)*, pp.277; Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, no. 4, 1921, pp. 553.

⁷ Fillimisht ai punonte si financier në “Ecole Polytechnique” – kompania që ofronte shërbimin postar dhe telefonik në Francë. Më pas, ai u bë pjesë e inspektoriatit tatimor në Francë pas Luftës së Dytë Botërore (1917- 2001).

⁸ Direction générale des impôts

⁹ TVA- Taxe sur la valeur ajoutée

¹⁰ Ebrill L., et al., *The Modern VAT*, (IMF 2001).

njerëz, me anë të të cilit mblidhen 18 mld \$, me një peshë prej 25% të totalit të të ardhurave tatimore. TVSH-ja në këtë mënyrë konsiderohet si fenomeni më i rëndësishëm i sistemit fiskal gjatë shekullit të 20-të.

Është konkluduar nga autorë të tillë si Ebeke, Ehrhart, Keen , Lockwood etj., se vendet që kanë implementuar TVSH-në, janë vendet me qendrueshmëri më të lartë të të ardhurave tatimore. Pikërisht ky është dhe fokusi kryesor i këtij studimi. Ky punim ka për qëllim të studiojë efektin e TVSH-së te të ardhurat e vendeve të Ballkanit. Nëpërmjet analizës empirike, ky studim do të japë konkluzione të rëndësishme mbi impaktin që ka TVSH-ja te të ardhurat tatimore në vendet e Ballkanit. Duke përdorur të dhënat e FMN-së, BB-së dhe institucioneve të tjera ndërkombëtare, ky studim do të japë përfundime të rëndësishme mbi avantazhet e implementimit të TVSH-së. Analiza krahasuese do të përdoret edhe për vendet në veçanti të Ballkanit, duke përdorur të dhënat për një periudhë 24 vjeçare, periudhë në të cilën përfshihen dy sisteme taksimi, sistemi i taksimit mbi qarkullimin dhe ai mbi vlerën e shtuar.

1.1 Qëllimi dhe objektivat e studimit

Studimi ka për qëllim të analizojë TVSH-në, efektin e saj dhe të faktorëve të tjerë te të ardhurat tatimore të vendeve të Ballkanit dhe ndërtimin e një modeli ekonometrik për të pasqyruar lidhjen midis TRT-ve, TVSH-së dhe faktorëve të tjerë të cilët janë marrë në konsideratë. Në fokusi e këtij studimi është edhe analiza në mënyrë empirike e diferencave sasiore të të ardhurave tatimore midis vendeve të Ballkanit. Në këtë kërkim shkencor janë trajtuar disa çështje të cilat lidhen me sistemin tatimor dhe TVSH-në në Shqipëri dhe në vendet e tjera të Ballkanit. Qëllimi i studimit do të synohet nëpërmjet përmbushjes të këtyre objektivave:

- Identifikimi dhe analiza e TVSH-së dhe i faktorëve të tjerë që ndikojnë te raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore.
- Përcaktimi i një metodologjie për të matur efektin e TVSH-së dhe të faktorëve të tjerë, që ndikojnë te të ardhurat tatimore të vendeve të Ballkanit.

- Analiza në mënyrë empirike e diferencave sasiore të të ardhurave tatimore midis vendeve të Ballkanit.
- Analiza e problematikave dhe risive të TVSH-së në Shqipëri.
- Analiza krahasuese e TVSH-së në Shqipëri dhe në vendet e tjera të Ballkanit.
- Analiza e të dhënave dhe rezultatet për përmbushjen e qëllimit të studimit.
- Paraqitja e konkluzioneve dhe rekomandimeve mbështetur në rezultatet e arritura.

1.2 Pyetjet kërkimore dhe hipotezat

Pyetjet kërkimore shkencore janë si më poshtë:

▪ Pyetja kërkimore shkencore 1

Cilët janë faktorët përcaktues të të ardhurave tatimore në vendet e Ballkanit (Shqipëria, Kroacia, Maqedonia, Kosova, Mali i Zi, Serbia, Bosnjë-Hercegovina, Sllovenia, Rumania dhe Greqia)? Cili është efekti i TVSH-së? A është ndikimi i saj pozitiv apo negativ?

Forma funksionale e modelit paraqitet si më poshtë:

Të ardhurat totale tatimore /PBB_y = B₀ + B₁TVSH_y + B₂Tregtia Ndërkufitare_y + B₃Të Ardhura për Frymë_y - B₄Bujqësi/PBB_y - B₅Inflacion_y +/- B₆Modeli Miks i TVSH-së_y + B₇Madhësia e Vendit_y + B₈Popullsia>65 vjeç_y + B₉Popullsia<14 vjeç_y.

- Hipotezat

$$H_0: B_1 = B_2 = B_3 = \dots = B_n = 0$$

H₀: Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit nuk ndikohet nga faktorë të tillë si; TVSH-ja, tregtia ndërkufitare, të ardhurat për frymë, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së, inflacioni, modeli miks i TVSH-së, madhësia e një vendi dhe pjesa e popullsisë mbi 65 vjeç dhe nën 14 vjeç .

H_a: Të paktën një nga parametrat është i ndryshëm nga zero

H_a : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit ndikohet të paktën nga një prej faktorëve të tillë si; TVSH-ja, tregtia ndërkufitare, të ardhurat për frymë, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së, inflacioni, modeli miks i TVSH-së, madhësia e një vendi dhe pjesa e popullsisë mbi 65 vjeç dhe nën 14 vjeç.

- *Pyetja kërkimore shkencore 2*

A ka dallime të rëndësishme midis raporteve të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit? Sa janë diferencat sasiore të këtij raporti midis këtyre vendeve?

- *Hipotezat*

$$H_o: u_1 = u_2 = u_3 = \dots u_n = 0$$

H_o : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore është thuajse i njëjtë për të gjitha vendet e Ballkanit.

$$H_a: u_1 \neq u_2 \neq u_3 \neq \dots u_n \neq 0$$

H_a : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore nuk është i njëjtë për të gjitha vendet e Ballkanit.

Kategoria bazë krahasuese do të zgjidhet Shqipëria. Pra, çdo vend i marrë në analizë do të krahasohet me Shqipërinë.

Pyetje të tjera kërkimore, që do i jepen përgjigje nëpërmjet analizës së legjislacionit fiskal, analizës krahasuese edhe eksperiencës personale, janë si më poshtë:

- Cilat janë problematikat e TVSH-së në Shqipëri?
- Cilat janë rrisitë e TVSH-së në Shqipëri?
- A ka dallime të rëndësishme në legjislacionin fiskal të TVSH-së midis vendeve të Ballkanit?

1.3 Metodologjia e studimit

Për të arritur synimin e studimit si dhe për të nxjerrë konkluzione të qarta, metodologjia¹¹ e kërkimit do të përfshijë analizën krahasuese dhe analizën empirike. Fillimisht, punimi do bazohet në kërkimin e literaturës që ekziston për sistemin tatimor dhe TVSH-në në Shqipëri dhe në vendet e Ballkanit. Për nxjerrjen e konkluzioneve të këtij punimi rëndësi të madhe do t'i kushtohet edhe analizës empirike, e cila do të realizohet përmes analizës së të dhënave të BB-së, FMN-së dhe institucioneve të tjera ndërkombëtare për një periudhë 24 vjeçare, duke i përpunuar nëpërmjet programit ekonometrik SPSS.

1.4 Baza teorike e studimit kërkimor

Literatura, me anë të së cilës mbështetet ky studim është e gjerë. Punimi bazohet në një analizë të detajuar të burimeve primare dhe burimeve sekondare dhe konkretisht: të doktrinės juridike, fiskale, bashkëkohore të TVSH-së në përgjithësi dhe të ‘Direktivës së Gjashtë’ në veçanti; të kuadrit ligjor shqiptar në fushën fiskale si ligji Nr.7546 dt. 06.01.1992, ligji Nr.92/2014 datë 24.7.2014, "Për TVSH-në", ligji Nr.7928 datë 27.4.1995, "Për Për TVSH-në ", ligji "Mbi Administrimin e Pasurisë dhe Kontabilitetin e Përgjithshëm të Shtetit", ligji Nr.9920 datë 19.5.2008 "Për Procedurat Tatimore" , ligji Nr. 8560 dt. 22.12.1999, " Për Procedurat Tatimore", UMF Nr.17 datë 13.05.2008, " Për TVSH-në ", UMF Nr.24 datë 02.09.2008, "Për Procedurat Tatimore ",UMF Nr.6 datë 30.01.2015, "Për TVSH-në" etj.; të kuadrit ligjor të vendeve të Ballkanit në fushën fiskale , të legjislacionit fiskal që lidhet me TVSH-në e vendeve të Ballkanit; të studimeve të autorëve të tillë si Abe, Agha, Haughton, Alesina, Bastable, Bleaney, Corlet, Hague, De Mello, Ebeke, Ehrhart, Ebrill, Keen, Edgeworth, Gordon, Gruber, Saez, Hall, Rabushka, Keen, Lockwood, Lejeune, Mirrlees, Diamond, Ramsey, Rodrik, Rosen, Saez, Smith e tj.; të dhënat e DPT-së, FMN-së, BB-së etj.

¹¹ Më gjerësisht është trajtuar në kapitullin VII.

1.5 Përmbledhje e studimit

- Në kapitullin e parë është prezantuar një hyrje e studimit dhe metodologjia e përdorur.
- Në kapitullin e dytë do të prezantohen parimet, me të cilët duhet të bazohet një sistem tatimor modern dhe teoritë e para të sistemit tatimor optimal.
- Në kapitullin e tretë do të synohet evidentimi i implementimit të TVSH-së në një sistem tatimor, zhvillimi historik i këtij tatimi, faktorët që ndikojnë te të ardhurat tatimore, karakteristikat që mbart ky tatim, epërsitë e tij ndaj tatimit të shitjes me pakicë, politikat e normës së TVSH-së dhe mënyrat e përlogaritjes së këtij lloj tatimi.
- Në kapitullin e katërt, nëpërmjet analizës krahasuese do të synohet evidentimi i sistemit tatimor në RSh, etapat historike në të cilat ka kaluar sistemi tatimor në RSh, disa çështje të rëndësishme të sistemit tatimor në RSh, karakteristikat e veçanta të etapave të ndryshme, në të cilat ka kaluar sistemi tatimor në Shqipëri etj.
- Në kapitullin e pestë do të synohet evidentimi i karakteristikave dhe problematikave të TVSH-së në Shqipëri dhe ndryshimeve të rëndësishme, që i janë bërë në vitin 2014¹² legjislacionit fiskal, të cilat konsiderohen si risi në historinë e sistemit tatimor shqiptar.
- Në kapitullin e gjashtë, nëpërmjet analizës krahasuese do të synohet evidentimi i sistemit tatimor me TVSH në vendet e Ballkanit.
- Në kapitullin e shtatë, nëpërmjet analizës të të dhënave për një periudhë 24 vjeçare do të synohet impakti i TVSH-së dhe i faktorëve të tjerë te të ardhurat tatimore në vendet e Ballkanit.
- Në fund të këtij studimi do të jap konkluzionet dhe rekomandimet e mia përkatëse.

1.6 Kufizimet e studimit

Përveç konkluzioneve të përmendura në këtë punim, ekzistojnë edhe disa kufizime, mungesa e të cilave mund të kishte kontribuar në rezultate edhe më të mira.

¹² Me efekte nga 1 Janari i vitit 2015.

Në analizën e efektit të TVSH-së te raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore, mostra është e përbërë nga 240 observime (10 shtete për 24 vite), pasi sidomos për Shqipërinë por edhe për vende të tjera të Ballkanit, isha i detyruar që të dhënat ti merrja mbas vitit 1991.

Gjithashtu për disa vende të Ballkanit, për disa periudha mungonin të dhënat në faqet zyrtare të internetit të BB-së dhe FMN-së.

Mundësia për të rritur mostrën, duke i marrë të dhënat në formën e serive kohore 6 (gjashtë) mujore nuk ishte e mundur sepse nuk ekzistonin të dhënat për të gjithë variablat. Në këtë mënyrë është operuar me seri kohore vjetore.

Gjithashtu analiza e TVSH-së në vendet e Ballkanit, përjashtuar Shqipërinë, është realizuar vetëm duke studiuar legjislacionin fiskal të këtyre vendeve, pa njohur se si është zbatimi i tij në praktikë.

KAPITULLI II

2. Teoritë e sistemit tatimor optimal

Autorë të shumtë kanë dhënë kontributin e tyre për ndërtimin e një sistemi tatimor optimal. Teoritë e para mbi sistemin tatimor optimal janë formuluar nga Ramsey. Ai ishte i pari që dha një kontribut të rëndësishëm në teorinë e sistemit tatimor optimal dhe autorë të ndryshëm, që kanë studiuar mbi sistemin tatimor optimal janë bazuar në teorinë e Ramsey-it.

2.1 Sistemi tatimor dhe parimet tatimore

Sistemi tatimor¹³ përbëhet nga një paketë ligjesh tatimore, marrëveshjet tatimore me vendet e tjera, udhëzimet, rregulloret, metodat për vendosjen, ndryshimin dhe heqjen e tatimeve, kushtet për të siguruar pagimin e tyre, si dhe format e metodat e kontrollit të tatimeve dhe imponimin e përgjegjësisë për shkeljen e legjislacionit tatimor. Ai përfshin të gjithë infrastrukturën institucionale që ndërtohet për të siguruar grumbullimin e tatimeve dhe taksave, si dhe aplikimin e kërkesave të ligjeve përkatëse. Ngritja e një sistemi të përshtatshëm e modern tatimor, ka një rëndësi shumë të madhe. Sistemi tatimor duhet të bazohet në disa parime, në mënyrë që të arrihen qëllimet e politikës fiskale të ndjekur nga një shtet. Me formulimin e parimeve tatimore janë marrë autorë të ndryshëm. Autori më i hershëm dhe i rëndësishëm, parimet e të cilit janë të zbatueshme edhe sot janë parimet tatimore të Adam Smith-it të formuluar në gjysmën e dytë të shekullit XVIII. Adam Smith¹⁴ ka formuluar katër parime tatimore të njohura në literaturën e financave publike si "Parimet Tatimore të Smith-it". Parimet tatimore i referohen aspekteve administrative të një tatimi. Ato lidhen me normën e tatimit, shumën, mënyrën dhe mbledhjen e tatimit. Duhet të theksohet se parimet i referohen cilësisë së një tatimi dhe jo për sistemin tatimor në

¹³ Neni 2 "Sistemi tatimor" i Ligjit Nr. 8560, Dt. 22.12.1999, "Për Procedurat Tatimore në RSh".

¹⁴ Smith, A., (1999). "The Wealth of Nations," Penguin Group.

tërësi. Një sistem i mirë tatimor duhet të ketë një kombinim të duhur të të gjitha llojeve të tatimeve dhe taksave që kanë parime të ndryshme. Parimet e tij arsyetohen si më poshtë:

1. *Parimi i barazisë.* Secili qytetar është i detyruar, që shtetit t'i paguajë tatimin për mbulimin e shpenzimeve publike sipas aftësisë dhe mundësisë së tij ekonomike. Drejtësia sociale kërkon që njerëzit e pasur duhet të mbajnë një barrë tatimore më të rëndë dhe të varfërit një barrë tatimore më të vogël. Për këtë arsye, një sistem tatimor duhet të mbështetet te normat progresive, duke u bazuar në aftësinë e tatimpaguesit për të paguar. Barazia e sistemit tatimor mund të jetë barazi horizontale dhe vertikale. Barazia horizontale arrihet kur të gjithë tatimpaguesit në rrethana të njëjta duhet të kenë të njëjtin trajtim fiskal. Barazia vertikale arrihet kur tatimpaguesit me të ardhura më të larta duhet të paguajnë tatime më të larta.
2. *Parimi i sigurisë.* Detyrimi tatimor duhet të jetë i rregulluar me ligj. Pra tatimi, që çdo individ është i detyruar të paguajë duhet të jetë i sigurt dhe jo arbitrar. Por shuma e tatimit, mënyra e koha e pagesës dhe vendi i pagesës duhet të jenë të qarta dhe të thjeshta për tatimpaguesin. Tatimpaguesit dhe punonjësit e administratës tatimore duhet ta dinë me siguri se sa do të jetë shuma e tatimit për t'u paguar në një periudhë të caktuar. Pra qeveria, duhet të jetë e sigurt për mbledhjen e parashikuar dhe të planifikuar të të ardhurave nga një tatim apo taksë e caktuar.
3. *Parimi i përshtatshmërisë.* Tatimi duhet të mblidhet dhe arkëtimi duhet të bëhet atëhere kur për tatimpaguesin është më e përshtatshme. Adam Smith thekson se çdo tatim apo taksë, duhet të vendoset në kohën apo në mënyrën, në të cilën ajo ka më shumë gjasa të jetë e përshtatshme për kontribuesit që ta paguajnë atë. Për shembull, tatimi mbi vlerën e shtuar është i përshtatshëm për t'u paguar mbasi janë zbritur nga TVSH-ja totale e mbledhur nga klientët të gjitha TVSH-të në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, që i shërbejnë furnizimeve të tatueshme të tatimpaguesit .
4. *Parimi i efikasitetit.* Shpenzimet e vlerësimit dhe të mbledhjes së tatimit duhet të jenë minimale. Të ardhurat nga tatimet dhe taksat duhet të justifikojnë koston për mbledhjen e tyre. Për shkak të natyrës komplekse të dispozitave ligjore dhe ndryshimeve të shpeshta të ligjeve tatimore në disa vende të caktuara, qeveria duhet të ketë një staf të

konsiderueshëm të personelit të trajnuar, që përkthehet në kosto të larta administrative dhe vonesa të tepruara në vlerësimin dhe mbledhjen e tatimit.

Një autor tjetër që ka shtuar disa parime të tjera për një sistem të mirë tatimor, përveç atyre të Smithit, është edhe Charles Francis Bastable¹⁵. Shkurtimisht këto parime përshkruhen si më poshtë:

1. *Parimi i elasticitetit*. Tatimet duhet të jenë elastike në natyrë, në kuptimin që më shumë të ardhura do të realizohen nga mbledhja e tyre kur të ardhurat e njerëzve do të rriten. Kjo do të thotë se sistemi tatimor duhet të jetë fleksibël.
2. *Parimi i produktivitetit*. Kjo do të thotë se një tatim i caktuar duhet të gjenerojë të ardhura të mjaftueshme, në mënyrë të tillë që të mos ndikojnë negativisht prodhimin në ekonomi.

Parimet tatimore janë trajtuar edhe në literaturën bashkëkohore të financave publike. Studiuesi Joseph E. Stiglitz¹⁶ ka formuluar pesë parimet tatimore kryesore që duhet të ketë një sistem tatimor si më poshtë:

1. *Parimi i efikasitetit ekonomik*. Sistemi tatimor duhet të ndikojë në alokimin efikas të burimeve.
2. *Parimi i thjeshtësisë*. Sistemi tatimor duhet të jetë i thjeshtë dhe me kosto relativisht të ulët të administrimit. Në shumë raste sistemi tatimor ka vështirësi për t'u kuptuar nga tatimpaguesit dhe vështirësi që të menaxhohet nga autoritetet tatimore. Një legjislacion tatimor i paqartë, jo vetëm që rrit kostot për tatimpaguesit dhe administratën tatimore, por gjithashtu mundëson krijimin e skemave të komplikuar të evazionit fiskal.
3. *Parimi i fleksibilitetit (elasticitetit)*. Sistemi tatimor duhet me lehtësi që t'ju përshtatet ndryshimeve të kushteve ekonomike.
4. *Përgjegjësia e shtetit dhe e administratës*. Sistemi tatimor duhet të jetë transparent. Tatimpaguesit duhet të njoftohen në kohë për detyrimet dhe përgjegjësitë e tyre tatimore.

¹⁵ Bastable, Charles F., (1917), "Public Finance", chapter VII, "The canons of taxation", London: Macmillan and Co., Limited, 3rd edition,

¹⁶ Stiglitz J., (2001), "Principles of financial regulation: a dynamic, portfolio approach", The World Bank Research Observer, vol.16 Nr.1.

Produktet X dhe Y që u morën në konsideratë nuk janë as plotësues dhe as zëvendësues të njëri-tjetrit. Gjithashtu supozojmë se çdo ndryshim i çmimit të njërit prej produkteve ndikon në kërkesën e tij dhe jo në kërkesën e produktit tjetër. Supozojmë që konsumatori mund të blejë të gjithë sasinë e X -it që dëshiron me çmimin P_0 , kështu që kurba e ofertës së X -it është horizontale, siç paraqitet edhe në grafikun e mësipërm. Supozojmë përsëri, që aplikohet një tatim për njësi u_x mbi produktin X . Ky tatim sjell uljen e sasisë së kërkuar të produktit X nga X_0 në X_1 , pra ΔX siç është paraqitur në grafikun e mësipërm. Si rezultat barra e tepërt e tatimit është sipërfaqja e trekëndëshit abc . Supozojmë që tatimi për të mirën X rritet me 1 lek, duke e rritur tatimin deri në masën $(u_x + 1)$. Si rezultat çmimi i produktit X do të jetë $P_0 + (u_x + 1)$; sasia e kërkesës së tij do të bjerë me Δx në X_2 , dhe barra e tepërt e krijuar është trekëndëshi fec . Barra e tepërt marxhinale është pikërisht diferenca midis këtyre dy trekëndëshave duke krijuar trapezin $fbac$. Sipërfaqja e trapezit është $\frac{1}{2}$ e lartësisë (ΔX) herë shumën e bazës $[u_x + (u_x + 1)]$. Pra barra e tepërt marxhinale është $\frac{1}{2} \Delta X [u_x + (u_x + 1)]$. Barra marxhinale e tepërt është afërsisht ΔX . Sipërfaqja e trapezit është $1/2 \Delta x (2u_x + 1)$ ose $\Delta x u_x + (1/2) \Delta x$, të cilën mund ta përafrojmë me $\Delta x u_x$, sepse $(1/2) \Delta x$ i korrespondon trekëndëshit fib , i cili është relativisht i vogël dhe mund të mos e marrin në konsideratë. $1/\Delta x$ dhe $u_x/\Delta X$ janë të barabarta, sepse të dyja masin pjerrësinë në vlerë absolute të D_x . Si rezultat $\Delta x u_x = \Delta X$, e cila është barra e tepërt marxhinale.

Për të llogaritur ndryshimin në të hyrat nga tatimi, që shoqërohet me rritjen e normës së tatimit nga u_x në $(u_x + 1)$, do të kishim që kur norma tatimore është u_x , të ardhurat nga tatimi do të jenë $u_x X_1$. Kur norma tatimore është $(u_x + 1)$, atëherë të ardhurat nga tatimi do të jenë $X_2(u_x + 1)$. Përkatësisht në grafikut e mësipërme do të jenë drejtkëndëshat $hbaj$ dhe $gfej$. Si rezultat duke përdorur gjuhën e grafikut të mësipërm mund të pohojmë, që kur shteti rrit normën e tatimit, atëherë shteti fiton në masën $gfih$ dhe humb në masën $ibae$, pra ndryshimi në të ardhurat do të jetë $(gfih - ibae)$. Matematikisht mund të shprehet si $X_2(u_x + 1) - X_1 u_x$, e cila me përafërsi mund të paraqitet në $(X_1 - \Delta X)$. Pra e ardhura marxhinale nga tatimi është $(X_1 - \Delta X)$. Meqënëse më lart thamë që kushtin për minimizimin e barrës së

tepërt e arrijmë përmes një barrë të tepërt marxhinale të njëjtë për çdo produkt atëherë mund të themi që:

$$\Delta X/XI - \Delta X = \Delta Y/YI - \Delta Y$$

Nga ku del :

$$\Delta X/XI = \Delta Y/YI$$

Pra rregulli i Ramsey-it i vitit 1927¹⁸ shpreh se *për minimizimin e barrës totale të tepërt, normat e tatimit duhet të jenë të tilla që ulja në përqindje e sasisë së kërkuar duhet të jetë e njëjtë për çdo produkt*. Ky rezultat i quajtur rregulli Ramsey (nga zbuluesi i tij, Frank Ramsey [1927]), ka gjetur zbatim edhe për rastet kur produktet X dhe Y janë mallra të lidhur, zëvendësues ose plotësues të njëri tjetrit.

2.3 Teoria e Corlett dhe Hague

Corlett dhe Hague (1953)¹⁹ provuan një implikim interesant të rregullit Ramsey. Në vazhdim të rregullit Ramsey, kur ekzistojnë dy të mira, tatimi eficient kërkon që të tatohet me një tarifë relativisht të lartë ajo e mirë që është plotësuese e kohës së lirë. Por, nëse do të ishte e mundur që të tatohej koha e lirë, të ardhurat nga tatimet mund të rriten pa krijuar një barrë të tepërt. Qeveria nuk mund të tatojë kohën e lirë. Ajo mund të tatojë mallrat që konsumohen së bashku me kohën e lirë, duke ulur në mënyrë indirekte kërkesën për kohën e lirë. Sipas Corlett dhe Hague, tatime të larta mbi plotësuesit e kohës së lirë, mund të sigurojnë një mënyrë indirekte për të tatuar kohën e lirë. Si rezultat nëse koha e lirë do mund të tatohej, do të arriheshin rezultate optimale, madje rezultatet do të ishin eficiente.

¹⁸ Ramsey, F., (1927). "A Contribution to the Theory of Taxation," Economic Journal, vol. 37, pp. 47-61

¹⁹ Corlet, W., Hague, D., (1953), "Complementarity and the Excess Burden of Taxation," Review of Economics Studies, vol. 21/1, pp. 22-30

2.4 Teoria e Mirrlees dhe Diamond

Në vitin 1971 ishte Mirrlees²⁰, që dha kontributin e tij mbi mënyrën optimale të taksimit, që duhet ndjekur nga ligjvënësi. Sipas teorisë së tij, ligjvënësi duhet të tatojë individët me të ardhura më të larta, si rezultat me aftësi më të lartë paguese. Mirrlees u përqendrua në aftësitë paguese të tatimpaguesve dhe aftësisë së shtetit për të pikasur këtë shtresë të popullsisë. Çështja e të tatuarit në mënyrë optimale mund të zgjidhet duke marrë informacion mbi llojin e tatimpaguesit në kuadër të politikave sociale. Ligjvënësi duke zbatuar politikat sociale, do të dëshironte të tatonte tatimpaguesit me aftësi të lartë paguese, duke i dhënë fonde shtresës së popullsisë që ka nevojë. Por teoria e Mirrlees-it bazohet në një sistem tatimor perfekt, në të cilin sistemi nuk lejon mundësi për abuzim dhe për evazion fiskal, në të cilin individët me të ardhura më të larta të mos sillen si individë me të ardhura më të ulta, si rezultat edhe me aftësi më të vogël paguese.

Sipas Mirrlees dhe Diamond (1971)²¹ shteti duhet të sigurojë, që sistemi tatimor të ofrojë nxitje të mjaftueshme për tatimpaguesit “e mëdhenj” për të mbajtur aktivitetin e tyre në nivele të larta që korrespondon me “aftësinë e tyre”, duke synuar të tatojë më shumë këtë kategori, në mënyrë që në kuadër të politikave sociale të ndihmojë shtresat në nevojë. Qeveritë përballen me kompromisin mes barazisë dhe efikasitetit, ku tatime më të larta u janë imponuar tatimpaguesve me mundësi për të fituar paga më të larta. Por në këtë mënyrë ata nuk stimulohen të përpiqen për të fituar të ardhura më të mëdha. Shteti duhet të zbatojë një sistem tatimor që ofron stimujt e duhur për njerëzit, që ata të zbulojnë aftësitë e tyre të vërteta duke u shpërblyer në këtë mënyrë me pagë më të lartë, si rezultat duke u tatuar më shumë. Pra shteti duhet të ofrojë të gjithë infrastrukturën e nevojshme, që individët me aftësi të larta të kenë mundësi t’i ushtrojnë këto aftësi në pozicionet e punës që ata meritojnë. Në këtë mënyrë ata do fitojnë më shumë, si rezultat do të tatohen më shumë. Ata

²⁰ Mirrlees, J., (1971). "An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation," *Review of Economic Studies* 38, pp.175-208.

²¹ Mirrlees, J., Diamond, P., (1971). "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency". *American Economic Review*, pp 8 – 27.

studiuan²² tarifat marzhinale të tatimeve për të ardhurat nga paga. Nëse politikëbërësit zbatojnë një rritje të taksave për tatimpaguesit me të ardhura të ulta, kjo gjë dekurajon individët me këto të ardhura të punojnë më shumë. Diamond dhe Mirrlees arritën në përfundimin, se shkalla tatimore marzhinale për të ardhurat me të larta duhet të jetë e barabartë me zero dhe shkalla optimale duhet të jetë në mes të zeros dhe njëshit. Kjo gjë ofron stimujt e nevojshëm për individët që të punojnë në nivelin e tyre optimal.

2.5 Teoria e Edgeworth-it

Modeli i Edgeworth-it (1987)²³ mbi të tatuarit në mënyrë optimale mbështetet në tatimin progresiv. Sipas teorisë së tij, tatimet dhe taksat duhet të shpërndahen, pasi të përcaktohet dhe bëhet shpërndarja e tatimit mbi të ardhurat. Mbasi bëhet ky përcaktim, tatimet dhe taksat që mbeten, të përcaktohen dhe të shpërndahen në mënyrë sa më të barabartë. Teoria e tij mbështetet në tatimin progresiv, në të cilën duhet të aplikohen norma më të larta për shtresën e popullsisë me të ardhura më të larta. Pra sipas teorisë së Edgeworth, duhet të taten më shumë të pasurit se sa të varfërit, pasi vetëm në këtë mënyrë mund të arrihet një sistem tatimor optimal. Parimi progresiv i të tatuarit duhet të aplikohet vetëm për tatimin mbi të ardhurat. Mbasi qeveria e arrin në mënyrë efikente këtë të fundit, atëherë shpërndarja e tatimeve dhe taksave të tjera duhet të bëhet në mënyrë të barabartë ose sipas parimit propocional. Edgeworth²⁴ e mbështeti teorinë e tij në tre supozime;

- a) Në implementimin e një sistemi tatimor me qëllim mbledhjen e të ardhurave të nevojshme për mirëfunksionimin e shtetit duke respektuar objektivin kryesor, atë të maksimizimit të mirëqenies së shoqërisë si shumatore e dobive individuale.
- b) Individët kanë funksione identike dobie, të cilët tregojnë dobinë marzhinale rënëse të të ardhurave. Me rritjen e të ardhurave situata financiare e një individi përmirësohet me një normë rënëse.

²² Mirrlees, J., Diamond, P., (1971). "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency". American Economic Review, pp 8–27.

²³ Edgeworth, F., (1897) "The Pure Theory of Taxation." The Economic Journal, vol. 7, pp. 46-70.

²⁴ Rosen, H., Financë Publike, kap 14, pp 368-373

c) Shuma totale e të ardhurave është e pandryshueshme.

Pra sipas teorisë së tij, maksimizimi i mirëqenies së shoqërisë arrihet nëse dobitë marxhinale të anëtarëve të shoqërisë të jenë të barabarta, dhe kjo do të ndodhë nëse të ardhurat do të jenë të barabarta. Si rezultat mbas mbledhjes së tatimit, shpërndarja e të ardhurave duhet të bëhet në mënyrë sa më të barabartë. Kjo gjë arrihet duke tatuar fillimisht të pasurit, derisa të arrihet barazia e plotë. Nëse kërkohe më shumë të ardhura nga qeveria, barra e tepërt më pas duhet të alokohet në mënyrë të njëtrajtshme.

2.6 Teoria e Stern-it

Një nga tre supozimet e modelit të Edgeworth-it, i cili ka shkaktuar debat në rrethin e ekonomistëve është supozimi i tij i tretë mbi të ardhurat e pandryshueshme në shoqëri. Gjithashtu një nga dobësitë e teorisë së tij ishte, se dobishmëritë e individëve vareshin vetëm nga të ardhurat, por ato varen edhe nga koha e lirë. Tatimet mbi të ardhurat shmangin²⁵ vendimet për punë duke krijuar një barrë të tepërt. Në një sistem tatimor optimal, me objektiv kryesor maksimizimin e mirëqenies sociale, duhet të merren parasysh dhe maten kostot e arritjes së barazisë, pra edhe kostot e barazisë pas krijimit të barrës së tepërt. Modeli i Edgeworth-it në një sistem optimal të tatimeve dhe taksave na ofron një barazi të përsosur, me kosto të arritjes së kësaj barazie në vlerën 0 (zero). Në vitin 1987, Stern²⁶ studioi një model të ngjashëm me atë të Edgeworth-it, por në modelin e tij ai mori në konsideratë përveç të ardhurave edhe kohën e lirë të individëve. Në analizën e tij Stern supozoi që të ardhurat nga tatimi për çdo tatimpagues paraqitet me ekuacionin e mëposhtëm:

$$TRT = -\alpha + t \times AP$$

ku *TRT* janë të ardhurat tatimore, *AP* janë të ardhurat personale dhe α tregon minimumin jetik të patatueshëm, i cili i zbritet detyrimit tatimor dhe tregon normën tatimore. Kur ekuacioni i mësipërm rezulton pozitiv, ai është i detyrueshëm për t'u derdhur në buxhetin e

²⁵ Rosen, H., *Financë Publike*, kap 13, fq 341-363

²⁶ Rosen, H., *Financë Publike*, kap 14, fq 368-373

shtetit, në të kundërt nëse vlera rezulton negative, shteti duhet të kompensojë tatimpaguesin me vlerën e rezultuar negative.

Në vazhdim të studimit të Edgeworth-it, Stern përsëri na propozon një sistem progresiv të mënyrës së të tatuarit, sepse sa më të larta rezultojnë të ardhurat e tatimpaguesit, aq më i lartë është edhe tatimi që ata duhet të paguajnë. Progresiviteti i sistemit tatimor do të varet nga vlera që merr α dhe t -ja. Sa më e lartë do të jetë norma e tatimit (t) aq më progresiv do të rezultojë sistemi, por nga ana tjetër këto vlera të larta të t -së shoqërohen me barra më të larta të tatimit. Në këtë model çështja kthehet në kombinimin optimal midis α -s dhe t -së, në mënyrë që të maksimizohet mirëqenia e shoqërisë dhe të kemi një sistem optimal tatimor. Stern tregoi se sa më elastike është oferta e punës, aq më e ulët do të jetë vlera e t -së, kur faktorët e tjerë mbesin të pandryshuar. Sa më elastike të jetë oferta për punë, aq më e madhe është barra e tepërt.

Në studimin e tij Stern konkludoi, që nëse elasticiteti i zëvendësimit të të ardhurës me kohën e lirë, kur të ardhurat tatimore kërkohen të jenë të barabarta me 20% me normen $t=19\%$, mund të arrihet maksimizimi i mirëqenies së shoqërisë. Stern konkludoi se optimizimi i mirëqenies së shoqërisë kërkon vendosjen e tarifave marxhinale të tatimit në masën 80%, ndërsa maksimizimi i mirëqenies së shoqërisë në kuadrin e një barazie të përsosur kërkon që norma të jetë rreth 100%.

2.7 Teoria Hall dhe Rabushka²⁷

Sipas këtyre studiuesve, tatimi i sheshtë do të sillte një thjeshtëzim të sistemit tatimor. Ata ishin të mendimit të vendosnin një tatim mbi të gjithë konsumin në shkallën standarde 19 %. Tatimi i sheshtë sipas tyre ngre mjaftueshmërisht të ardhurat nëse aplikohet te tatimi mbi të ardhurat personale dhe tatimi i korporatave.

Propozimi H&R përfshin dy elementë bazë për mbledhjen e tatimit; tatimin mbi biznesin dhe tatimin individual. Llogaritja e bazës tatimore mbi biznesin bazohet në një llogaritje si ajo e TVSH-së, pra shitjet minus blerjet që i kanë shërbyer shitjeve. I vetmi dallim është

²⁷ Hall, R., Rabushka, A., (1995). "The Flat Tax," Hoover Institution, Stanford University.

që firmat në këtë lloj tatimi zbresin edhe pagesat e kryera ndaj punëtorëve në formën e pagave, shpërblimeve dhe KSSHSH-ve. Në fund aplikohet një tarifë e sheshtë tatimi mbi shumën e mbetur. Baza tatimore për tatimin individual është pagesa e marrë nga individët për punën e tyre. Ndërsa të ardhurat nga kapitali²⁸ të siguruara nga individët nuk tatohen. Në thelb mënyra e të tatuarit sipas H&R është progresive dhe jo proporcionale, pasi ata përjashtuan nga tatimi ato tatimpagues, që realizonin të ardhura vjetore prej 25.000\$ (për një familje prej katër pjesëtarësh). Pra Hall dhe Rabushka priren drejt politikave të drejta sociale, në të cilat tatimpaguesit me të ardhura më të ulta se minimumi jetik, janë totalisht të përjashtuar nga tatimet dhe taksat. Tatimi i sheshtë është progresiv në sensin që ai përjashton të varfrit nga tatimi dhe vendos një normë fikse për të ardhurat mbi minimumin jetik. Tatimi Hall dhe Rabushka është në thelb një tatim, i cili aplikohet më së shumti në vendet në zhvillim. Ashtu si vendet në zhvillim, edhe Shqipëria aplikon një tatim mbi vlerën e shtuar të tipit H&R. Përveç disa përjashtimeve nga TVSH-ja dhe aplikimit të shkallës së reduktuar me 0% në aktivitetet eksportuese dhe të transportit ndërkombëtar, në vendin tonë aplikohet tarifa standarde e TVSH-së në masën 20 % për të gjitha furnizimet e tatueshme me vlerë totale vjetore mbi 5 milion ALL. Përjashtohen nga ky rregull profesionet e lira.

2.8 Teoria e Gruber dhe Saez

Gruber dhe Saez (2000)²⁹ studiuan një sistem tatimor të ngjashëm me Stern, por ky sistem lejonte katër norma marxhinale të tatimeve. Studimi i tyre ishte interesant pasi ata propozonin për një sistem tatimor, në të cilët individët me të ardhura më të larta duhet të tatoheshin me norma marxhinale më të ulta se individët me të ardhura më të ulta. Llogjika e studimit të tyre qendron në faktin, se duke tatuar me norma më të ulta tatimpaguesit me të ardhura më të larta, këta të fundit mund të krijojnë vende të reja pune, pra të rrisin ofertën për punë, si rezultat të hyrat e shtuara mund të përdoren duke ulur barrën tatimore të tatimpaguesve me të ardhura të ulta. Pra Gruber dhe Saez (2000) konkluduan në rezultate

²⁸ Të ardhura nga dividendët

²⁹ Rosen, H.. *Financë Publike*, kap 14, fq 368-373.

me implikime të rëndësishme për strukturën optimale të sistemit tatimor, duke sugjeruar një sistem tatimor që është progresiv në normat mesatare, por i sheshtë ose regresiv në tarifat marzhinale.

Gruber dhe Saez (2002)³⁰ dhanë një implikim të rëndësishëm për politikën e tatimeve dhe taksave. Ata nxjerrin në pah vlerën e aplikimit të normave të ulta të tatimeve për një bazë të gjerë tatimore, një sistem i përkrahur prej kohësh nga studiuesit. Me një bazë të gjerë tatimore, mund të rrisim të ardhurat në mënyrë më efikase. Gjithashtu ato konkluduan, se tatimpaguesit i ndryshojnë të ardhurat e tyre ose tatimet dhe taksat e raportuara në varësi të politikës tatimore të ndjekur.

Saez³¹ konkludon për domosdoshmërinë e arritjes së barazisë për të pasur një sistem tatimor optimal, i cili mund të arrihet me anë të aplikimit të një tatimi progresiv, që i mundëson qeverisë të rialokojë burimet atje ku janë të nevojshme. Saez konkludon, se kjo gjë pengon shtresën e popullsisë me të ardhura më të larta për të punuar në nivelin e tyre optimal. Saez rekomandon për aplikimin e teorisë jo-proporcionale (progresive) të tatimit mbi të ardhurat të Mrrlees-it, por sipas tij kjo praktikë duhet të jetë e kufizuar. Në vend të kësaj, Saez argumenton se shkalla tatimore marzhinale për të ardhurat e punës duhet të jetë në masën 50-80 % në mënyrë që ky taksim të jetë në një nivel optimal.

³⁰ Gruber, J, and Saez, E., (2002). "The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications," *Journal of Public Economics*, vol. 84, pp. 1-32.

³¹ Saez, E., (2001). "Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates". *Review of Economic Studies*, pp 205–229.

KAPITULLI III

3. Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe ndikimi i tij te të ardhurat

Vendimi i një autoriteti tatimor për të implementuar TVSH-në, pra të tatojë të ardhurat nga shitja me anë të këtij tatimi është një vendim, i cili ndryshon thuajse të tërë sistemin tatimor, pasi tatimi indirekt mbi qarkullimin është tatimi me peshën më të madhe në buxhetin e një vendi.

Marrim në konsideratë një ekonomi të përbërë nga një konsumator i vetëm me preferencat $U(C, G)$ ³², të përcaktuara nga konsumi privat C dhe shpenzime publike G . Shpenzimet publike financohen nga një formë e tatimit që gjeneron të ardhura R , në mënyrë që mirëqenia e konsumatorit është thjesht $U(Y - R, R)$, ku Y paraqet të ardhurën bruto; duke supozuar se Y është një funksion (R, V) , pra të dy faktorëve; niveli i taksimit dhe natyra e instrumenteve tatimore në dispozicion. Në rastin tonë V do të jetë një variabël dummy duke e vlerësuar me 1 kur TVSH-ja është e pranishme në sistemin tatimor dhe zero nëse nuk është. Për matjen e humbjes nga taksimi vlerësohet se të ardhurat para taksave ulen me R , dhe $-Y_R > 0$ ³³.

Supozojmë se humbja marxhinale rritet me shumën e të ardhurave të shtuara, në mënyrë që $Y_{RR} < 0$. Një risi e sistemit tatimor që korrespondon me një rritje të V -së duke rritur efikasitetin e sistemit tatimor, arrihet kur rezulton një reduktim në humbjen marxhinale nga taksimi, kështu që $Y_{RV} > 0$.

Supozojmë rastin, në të cilin qeveria është tërësisht dakord ndaj ndryshimeve në instrumentet e taksimit që janë në dispozicion. Për çdo V zgjedhim R për të maksimizuar $U[Y(R, V) - R, R]$. Kushtin e domosdoshëm për këtë e jep rregulli i modifikuar Samuelson si më poshtë:

³² Keen M., & Lockwood B., 2007. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund.

³³ Humbja nga taksimi supozohet të jetë pozitive

$$U_G / U_C = 1 - Y_R > 1$$

duke treguar gatishmërinë marxhinale për të paguar për të mirën publike e barabartë me një plus humbjen marxhinale nga tatimi.

Per të nxjerrë efektin e rritjes së efikasitetit të sistemit tatimor apo rritjen e të ardhurave tatimore në mënyrë optimale, një ekuacion i përshtatshëm për të llogaritur këtë efekt mund ta paraqesim me raportin e të ardhurave nga $r \equiv R / Y$ duke e transformuar ekuacionin e mësipërm si më poshtë³⁴:

$$H(r, V, Y) \equiv U_C [(1 - r)Y, rY](Y_R(rY, V) - 1) + U_G [(1 - r)Y, rY] = 0$$

Ekuacioni i mësipërm e përcakton raportin e taksave si një funksion $r(V, Y)$ të nivelit të të ardhurave bruto Y dhe gjendjes të sistemit tatimor V , duke dhënë një përafrim, të cilën e jep shprehja e mëposhtme:

$$r \approx \beta_0 + \beta_1 V + \beta_2 Y + \beta_3 VY$$

Ky ekuacion është në thelb, forma standarde e ekuacionit të tatimeve dhe taksave, duke shtuar edhe një element shtesë në lidhje me efikasitetin e instrumenteve tatimore në dispozicion. Për të analizuar vendimin e miratimit të sistemit të TVSH-së, zbatimi i TVSH-së përfshin administrimin shtesë, e cila nënkupton një humbje të burimeve në një sasi të caktuar K , duke zvogëluar sasinë e të ardhurave të mbledhura që është në dispozicion, për të financuar të mirat publike e shënuar me G . Si rezultat TVSH-ja në një sistem tatimor do të miratohet nëse:

$$\max U[Y(1, G + K) - G - K, G] > \max U[Y(0, G) - G, G]$$

ku $V = 1$ i referohet shtetit, i cili ka impementuar TVSH-në në sistemin tatimor dhe $V = 0$ i referohet shtetit të cilit nuk e ka implementuar. Kushti i mjaftueshëm për miratim e implementimit të TVSH-së është:

$$K < Y(1, G + K) - Y(0, G), \forall G$$

në mënyrë që miratimi i TVSH-së të zvogëlojë humbjen nga sistemi tatimor më shumë se sa të rrisë kostot e zbatimit të saj.

³⁴ Keen M., & Lockwood B., 2007. The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund

3.1 Tatimi mbi vlerën e shtuar dhe zhvillimi historik i tij

Përpara procesit të prodhimit dhe të shpërndarjes, mallrat zakonisht kalojnë në disa faza përpara se të arrijnë te konsumatori final. Shumica e materialeve, lëndëve të para dhe imputeve të tjera, kalojnë nëpërmjet fazave të ndryshme të prodhimit ose përpunimit duke u materializuar në "mallra" dhe deri te konsumatori final. Një prodhues i caktuar blen lëndë të parë, lëndë djegëse etj. për të prodhuar mallrat, që ai i shet tek shitësit me shumicë. Këta të fundit i shesin ato tek shitësit me pakicë e më pas këta të fundit i shesin tek konsumatorët final. Në secilën fazë shtohet një element i vlerës, që përmban shpenzimet e bëra nga prodhuesi ose tregtari për pagat, qiratë, interesat etj. bashkë me fitimin e tij. Kjo është "vlera e shtuar", e cila rritet progresivisht në çdo hallkë të circuitit, vlerë kjo që bëhet objekt i metodës së taksimit mbi vlerën e shtuar.

TVSH-ja është lloj i veçantë i tatimit mbi qarkullimin³⁵, i vendosur në çdo fazë të procesit të prodhimit dhe shpërndarjes. Në formën më të pastër TVSH-ja është një tatim mbi të gjitha shpenzimet përfundimtare të kryera për mallrat dhe shërbimet. Megjithëse TVSH-ja mbartet në konsumin përfundimtar, furnizuesit e mallrave ose shërbimeve janë të detyruar ta paguajnë atë në organet tatimore. Tatimi mbi vlerën e shtuar është një tatim i përgjithshëm mbi konsumin e mallrave dhe shërbimeve proporcional me çmimin e tyre, që i ngarkohet në çdo fazë të prodhimit dhe procesit të shpërndarjes çmimit pa tatimin. TVSH-ja është një detyrim tatimor, i cili aplikohet në çdo nivel nga prodhuesi te shitësi me shumicë e deri te shitësi me pakicë. Në fund të fundit, konsumatori final është ai që e mbart dhe paguan TVSH-në.

TVSH-ja zbatohet si një tatim në përqindje mbi çmimin e mallrave dhe shërbimeve dhe bëhet e kërkueshme për t'u paguar pas zbritjes së TVSH-së që ka ndikuar drejtpërsëdrejti në koston e elementëve të ndryshëm, që përbëjnë çmimin e furnizimeve të tatueshme (mallrave dhe shërbimeve).

Vendet, të cilët në sistemet e tyre tatimore kanë implementuar TVSH-në, janë vendet me qendrueshmëri më të lartë të të ardhurave. TVSH-ja në këtë mënyrë konsiderohet si fenomeni më i rëndësishëm i sistemit fiskal gjatë shekullit të 20-të.

³⁵ Fjalor Tatimor, Byroja Ndërkombëtare e Dokumentacionit Fiskal – IBFD.

Nga një tatim mbi vlerën e shtuar në nivel kombëtar, me kalimin e viteve, ky tatim u bë një tatim unik për Europën, i cili erdhi si domosdoshmëri e harmonizimit të legjislacionit fiskal europian. Harmonizimi i TVSH-së i ka fillesat që në momentin e krijimit të Tregut të Përbashkët Europian.

Ekziston një dëshmi gjermane sipas së cilës, për herë të parë kjo mënyrë taksimi është ideuar nga një sipërmarrës gjerman³⁶. Dr. Georg Wilhelm von Siemens³⁷ ka propozuar për herë të parë konceptin e TVSH-së në vitin 1918 për bizneset e mëdha. Zanafilla teorike e TVSH-së i ka fillesat nga ky sipërmarrës por edhe nga ekonomisti amerikan Thomas Adams, të cilët veçmas nga njëri-tjetri, por pothuajse në të njëjtën periudhë kanë hedhur bazat rreth idesë për një formë të re të taksimit indirekt.

Wilhelm von Siemens njihet shpesh si personi, i cili propozoi tatimin mbi vlerën e shtuar për Gjermaninë në vitin 1918 nën emrin “veredelte umsatzsteuer”³⁸. Koncepti i Siemens³⁹ për TVSH-në është konsideruar si një inovacion, që solli një përmirësim të rëndësishëm të taksimit mbi shitjet. Von Siemens sugjeroi fillimisht të taksonte të ardhurat bruto minus blerjet. Më pas ai sugjeroi zbritjen e blerjeve nga totali i faturës së shitjes.

Rreth viteve 1920 Thomas S. Adams sugjeroi TVSH-në, si një në formë taksimi indirekt mbi bizneset, e cila do të zëvendësonte tatimin mbi të ardhurat në korporatat amerikane.⁴⁰ Thomas S. Adams u fokusua në politikat federale të taksimit dhe shqetësimi i tij kryesor ishte ndryshimi i sistemit ekzistues të tatimit mbi të ardhurat.

Dr Wilhelm von Siemens identifikoi problemin e tatimit mbi qarkullimin dhe hodhi idenë e asaj që ai i referohej si “taksë qarkullimi e përmirësuar” ose TVSH-së që e quajmë sot. Qëllimi i tij ishte të evitonte efektin e tatimit mbi tatimin (tax on a tax). Në çdo fazë të kalimit të produktit, tatimi i paguar dhe vlera paraprakisht e tatuar i nënshtrohet për së dyti taksimit në fazën tjetër, duke krijuar atë që njihet si “*tax on a tax*”. Taksa e qarkullimit e “përmirësuar” e Dr Wilhelm von Siemens vendosej dhe mblidhej në çdo fazë të prodhimit

³⁶ Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., The Modern VAT (2001), p. 4, International Monetary Fund.

³⁷ Pronar i Siemens AG

³⁸ Veredelte Umsatzsteuer- taksa e shitjes e përpunuar.

³⁹ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive (2013)*, pp. 277;

⁴⁰ Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directive (2013)*, pp.277; Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, Quarterly Journal of Economics, Vol. 35, no. 4, 1921, pp. 553.

dhe shpërndarjes të produkteve apo shërbimeve , sa herë kishte një transaksion, por tatimi i përmirësuar aplikohet vetëm mbi pjesën e vlerës së shtuar në çdo fazë. Ky përbën dhe dallimin kryesor midis tatimit mbi qarkullimin dhe tatimit mbi vlerën e shtuar .

Idea mbi implementimin e TVSH-së u perfeksionua më tej nga një ekspert i financave të Francës i quajtur “Maurice Laure”⁴¹. Në vitin 1952, ai u bë drejtor i autoritetit të ri tatimor, të quajtur “Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve”⁴², për të cilën ai kishte dhënë kontributin e tij për ta krijuar.

Në 10 Prill të vitit 1954 ai implementoi tatim indirekt mbi konsumin , i cili u quajt TVSH⁴³. Ideja e tij u implementua në mënyrë imediate sepse kjo mënyrë taksimi i detyronte tatimpaguesit në të gjitha nivelet e procesit të prodhimit, të vetadministronin dhe vetëllogaritnin tatimin , në vend që të kërkojnë që vlerësimi tatimor të bëhet nga autoritetet tatimore. Më parë vendosja e një taksimi të përafërt me TVSH-në, siç ishte taksimi mbi qarkullimin, shkaktonte një mosbesim dhe kjo për faktin sepse ky lloj tatimi prekte vetëm qarkullimin e një numri të madh subjektesh tregtare me shumicë e pakicë. Sistemi “Laure” daton në 10 prill 1954 dhe prekte fillimisht vetëm ndërmarrjet e mëdha.

Para vitit 1954 TVSH-ja nuk parashikonte kreditimin e tatimit të paguar në blerje. Viti 1954 njihet si viti kur për herë të parë prezantohet Tatimi mbi Vlerën e Shtuar Modern⁴⁴. TVSH-ja e implementuar në të gjithë sistemin tatimor është aplikuar për herë të parë në Europë nga Danimarka në vitin 1967, edhe pse vendi nuk ishte pjesë e KEE-s. Procesi i përhapjes së saj ka kaluar në dy faza të rëndësishme. Faza e parë ka ndodhur gjatë viteve 1960 dhe 1970 më së shumti në Europën Perëndimore dhe Amerikën Latine. Brazili ishte shteti i parë që e prezantoi TVSH-në në Amerikën e Jugut në vitin 1967. Në të njëjtin vit, pas adoptimit nga Danimarka filloi përhapja masive e TVSH-së në Europën Perëndimore e përsheptuar në sajë të direktivave të Komunitetit Ekonomik European. Faza e dytë e adoptimit ka ndodhur në fundin e vitit 1980 me prezantimin e TVSH-së në disa shtete të

⁴¹ Fillimisht ai punonte si financier në “Ecole Polytechnique” – kompania që ofronte shërbimin postar dhe telefonik në Francë. Më pas, ai u bë pjesë e inspektoriatit tatimor në Francë pas Luftës së Dytë Botërore (1917- 2001).

⁴² Direction générale des impôts

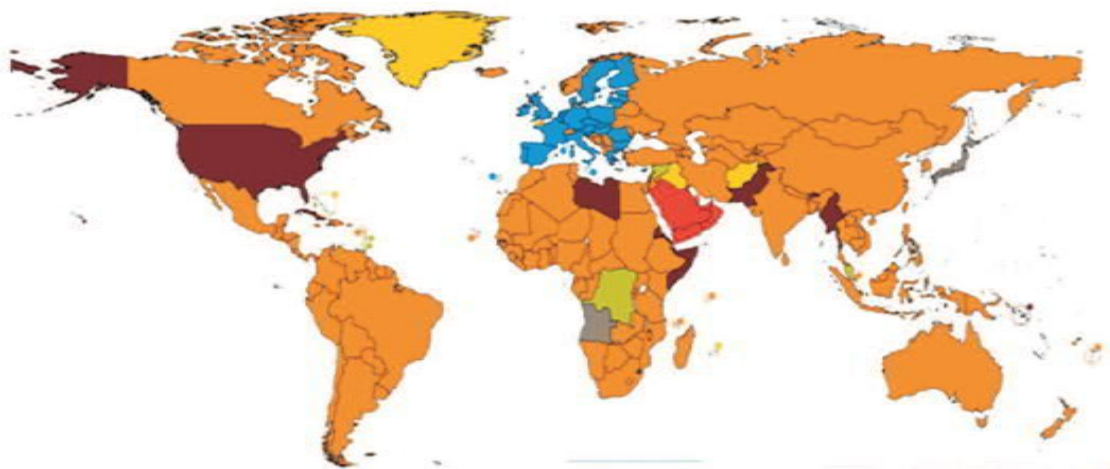
⁴³ TVA- Taxe sur la valeur ajoutée

⁴⁴ Ebrill L., et al., *The Modern VAT*, 4 (IMF 2001).

industrializuara si Australia, Kanadaja, Japonia, Zvicra etj. Kjo fazë dëshmon dhe për zgjerimin masiv të TVSH-së në disa vende në tranzicion dhe në zhvillim si Afrika dhe Azia. FMN-ja dhe BB-ja njihen si institucionet, që kanë influencuar në përhapjen dhe adoptimin e TVSH-së kryesisht për vendet në zhvillim dhe tranzicion. Meqenëse TVSH-ja është 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. FAD-i⁴⁵ ka ofruar asistencë të konsiderueshme teknike në pothuajse gjysmën e vendeve që e kanë aplikuar sepse një nga funksionet kryesore të FAD-it është ofrimi i asistencës teknike në fushën e fiskale dhe shpenzimeve shtetërore.

Që prej vitit 1990, janë më shumë se 140 vende të zhvilluara dhe në zhvillim në botë, që aplikojnë TVSH-në, tatim të cilin e paguajnë rreth 4 miliardë njerëz, me anë të të cilit mbledhen 18 mld \$, me një peshë prej 25% të totalit të të ardhurave tatimore. Ndërkohë duhet përmendur që ky tatim nuk aplikohet në SHBA. Figura e mëposhtme pasqyron hartën e përhapjes së TVSH-së dhe tatimit mbi shitjet në botë.

Figura 2: Përhapja e TVSH-së në botë



Burimi: PwC research. © 2010 PricewaterhouseCoopers Tax Consultants bcvba.
Lejeune I., The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, Tax Analysts 2011

Ku ngjyrat përkatëse identifikojnë kategoritë e mëposhtme të vendeve:

⁴⁵ Fiscal Affairs Departament

- *Vendet që e kanë implementuar TVSH-në*
- *Vendet me TVSH në BE*
- *Vendet që aplikojnë tatimin mbi qarkullimin*
- *Vendet që janë duke e konsideruar adoptimin e TVSH-së*
- *Vendet me tatim të përgjithshëm mbi konsumin*
- *Vendet pa TVSH*

3.2 TVSH-ja në Europë dhe harmonizimi fiskal

Në mes të vitit 1960 suksesi i TVSH-së në Francë, nxiti shtetet e tregut të përbashkët të Europës të adoptojnë TVSH-në duke zëvendësuar sistemet e tyre të mëparshme të taksimit të qarkullimit. Në vitin 1967 ndryshohen Direktivat 1 e 2 duke përfshirë dhe përshtatur TVSH-në në sistemin e taksimit të shteteve të tjera anëtare europiane. Më dt. 17.05.1967 është krijuar një ligj unik i përgjithshëm për të gjithë vendet e BE-së, i quajtur Direktiva 6 (gjashtë). Vendet e para anëtare të Komunitetit European (6 shtete) aplikojnë më parë forma të ndryshme të tatimeve indirekte, shumica e të cilave aplikojnë tatimin shumëfazësh, që i ngarkojnë vlerën së produktit në çdo fazë të procesit të prodhimit, duke bërë të vështirë përcaktimin e vlerës reale të tatimit të përfshirë në çmimin final të produktit. Ndryshimet në terma të tatimeve indirekte sillnin si pasojë diferenca në çmimet e konsumatorëve e për rrjedhojë kontribuonin në vënien e kufijve në tregjet kombëtare, e cila ishte në kundërshtim me objektivin e Tregut të Përbashkët European. Nëse do të vazhdohej me idenë e Tregut të Përbashkët, ishte domosdoshmëri harmonizimi legjislativ i TVSH-së, duke respektuar autonominë fiskale të çdo shteti anëtar. Në vitin 1967 u formuluan dhe miratuan dy direktivat e para për TVSH-në nga KE-ja. Këshilli vendosi të themelojë sistemin e përbashkët të TVSH-së, duke i kërkuar çdo shteti anëtar të zëvendësojë sistemin e tij të TQ-së me TVSH-në e përbashkët deri në 1 Janar të vitit 1970. Ky sistem i përbashkët do të përmirësonte kushtet e konkurrencës dhe lëvizjen e të mirave dhe

shërbimeve brenda komunitetit europian. Në vitin 1977 KE-ja harton Direktivën e Gjashtë për TVSH-në. Direktiva 6 (gjashtë) është aprovuar më 17 Maj të vitit 1977, për të korrigjuar problematikat që erdhën si pasojë e lirisë së madhe të veprimit që direktivat e para i dhanë shteteve anëtare. Por edhe vetë Direktiva 6 (gjashtë) është ndryshuar disa herë nga një sërë direktivash të mëvonshme. Në vitin 1979 u hartua Direktiva 8 (tetë) për të qartësuar skemën dhe kriteret e rimbursimit për personat e tatueshëm të vendosur jashtë territorit të një shteti anëtar, por brenda BE-së. Në vitin 1986 u hartua Direktiva 13 (trembëdhjetë), e cila parashikonte skemën, metodikën dhe kriteret e rimbursimit për personat e tatueshëm të vendosur jashtë Komunitetit. Për shkak të këtyre ndryshimeve që janë bërë, në 1 janar të vitit 2007 u riformulua Direktiva 6 (gjashtë) për arsye qartësie, por pa bërë ndryshime të bazës ligjore. Këshilli arriti marrëveshjen politike në Dhjetor të vitit 2007 për hartimin e një pakete rregullash dhe standardesh, për të siguruar që TVSH-ja në shërbime të ngarkohet aty ku ndodh konsumi dhe për të ndaluar deformimet në konkurrencën midis shteteve anëtare që operojnë me norma të ndryshme të tatimit.

Direktiva 6 (gjashtë) ka përcaktuar rregullat unike përse i takon :

- fushës së aplikimit
- territorit
- vlerës së tatueshme
- momentit të furnizimit dhe
- kreditimit.

Pra në këtë mënyrë të gjithë shtetet anëtare zbatojnë kritere të njëjta.

Ka argumente të ndryshme për të implementuar TVSH-në në një sistem tatimor. Një tatim me bazë të gjerë dhe uniform të vlerës së shtuar nxit neutralitetin dhe efikasitetin ekonomik⁴⁶, në krahasim me taksat dhe tatimet e tjera të tilla si; tatimi mbi të ardhurat personale dhe të ardhurat e korporatave. TVSH-ja me bazë të gjerë dhe me një normë do të tentojë, që të mos ndërhyjë ose shtrembërojë vendimet e individëve për të konsumuar ose kursyer, për të favorizuar blerjet e një produkti sesa një tjetër ose që bizneset të prodhojnë një produkt të caktuar apo një tjetër. Kjo gjë do të rrisë efikasitetin ekonomik. Tatimi mbi të

⁴⁶ An introduction to the value added tax (VAT) - U.S. Chamber of Commerce, 2010, pp 8-10.

ardhurat në anën tjetër, ka tendencë të shtrembërojë këto vendime. Për shkak se tatimi mbi të ardhurat përgjithësisht zbatohet me norma progresive, duke u rritur me rritjen e nivelit të të ardhurave – si rezultat tatimi mbi të ardhurat mund të dekurajojë disa individë për të punuar. Tatimi në burim mund të tatojë të ardhurat e fituara nga investimet, duke ndikuar në uljen e kursimeve.

TVSH-ja e aplikuar për disa lloje shërbimesh është e lehtë për t'u konstatuar dhe mbledhur, të tilla si TVSH në shërbimet publike, në shërbimet e hotelierisë, qirave të automobilave dhe pajisjeve, riparimet dhe shërbimet profesionale (shërbime juridike, kontabël, konsulente etj.). Shërbime të tjera paraqesin probleme praktike që e bëjnë TVSH-në të vështirë për ta matur, vlerësuar dhe administruar. Ky fakt ka bërë, që disa vende të përjashtojnë nga TVSH-ja shërbime të caktuara të tilla si; shërbimet bankare, shërbimet shëndetësore, shërbimet e sigurimit dhe risigurimit dhe shërbime të tjera financiare.

TVSH-ja në vendet e Europës llogaritet sipas metodës së kreditimit, e cila është metoda më e përdorur në botë. Norma mesatare në vendet e BE-së është 21.6%. Ajo varion nga 17% (Luksemburg) deri në 27% në Hungari. Vendet e BE-së karakterizohen nga përdorimi i një norme standarde dhe disa normave të diferencuara të TVSH-së dhe me shumë aktivitete të përjashtuara nga TVSH-ja. Ky tatim aplikohet mbi importet, ndërsa eksportet tatohen në masën 0% ose janë të përjashtuara nga TVSH-ja, gjë që diferencon edhe të drejtën e kreditimit të saj për furnizimet që i kanë shërbyer eksporteve.

Shtetet anëtare të BE-së aplikojnë një skemë të autongarkesës së TVSH-së në shkëmbimet e tyre reciproke të mallrave, përcaktuar nga faktori politik që e konsideron territor të vetëm hapësirën gjeografike europiane. Shtetet anëtare të BE-së, mund të aplikojnë një sistem të çlirimit nga pagesa e TVSH-së (autongarkesës), që lidhet vetëm me importin e mallrave. Për momentin janë 16 shtete anëtare, të cilat kanë përfshirë në sistemin e tyre tatimor nënsistemin autongarkesës së TVSH-së në import, si në aspektin e kuptimit të së drejtës së përgjithshme ashtu edhe të një rrugë opsionale, e kërkuar nga vetë personi i tatueshëm, por edhe sipas rregullave lokale. Kjo do të thotë që këto shtete (sipas kushteve specifike) lejojnë paraqitjen e TVSH-së së llogaritur në importin e mallrave, në deklaratat tatimore, por duke moskryer pagesën e saj. Për më tepër në gjurmën e) të nenit 168 të Direktivës

2006/112 CE sanksionohet: në masën në të cilën mallrat dhe shërbimet përdoren në funksion të veprimeve të veta që i nënshtrohen tatimit, personi i tatueshëm gëzon në shtetin anëtar në të cilin kryen veprime të tilla, të drejtën e zbritjes nga shuma e tatimit për të cilin është debitor TVSH-në e paguar apo për t'u paguar për mallrat e importuara në atë Shtet anëtar. Sikurse në atë tekst ligjor përcaktohet, e drejta e kreditimit i lind edhe pa e paguar TVSH në import, por vetëm duke e llogaritur si të tillë.

Në Bashkimin Europian, është pranuar si opsion që personi i tatueshëm importues, të mund të kreditojë TVSH-në e lidhur me importin e mallrave prej tij, pavarësisht se më parë ai nuk e ka paguar atë në doganë, por vetëm e ka llogaritur atë.

Në Shqipëri, neni 69 i Ligjit 92-2014 “Për TVSH”, që korespondon me nenin 168 të Direktivës

europiane, por i papërputhur me të pasi konkretisht, gërma c) lejon kreditimin e TVSH së lidhur me importin e mallrave, vetëm pasi ajo më parë është paguar nga personi i tatueshëm.

3.3 Karakteristikat e TVSH-së

TVSH-ja aplikohet tek të gjitha aktivitetet tregtare duke përfshirë prodhimin dhe shpërndarjen e mallrave dhe shërbimeve, përveç rasteve që përjashtohen me ligj. Si një nga tatimet më të rëndësishme në kategorinë e tatimeve indirekte, ky tatim mbart në vetvete disa karakteristika të veçanta, të cilat sqarohen më poshtë. Këto cilësi të këtij tatimi kanë bërë, që ky i fundit të adoptohet nga shumica e vendeve të botës.

- **TVSH-ja është një tatim mbi konsumin.** TVSH-ja mbartet te konsumatori dhe është ky i fundit ai që e paguan këtë tatim. Prandaj edhe ky lloj tatimi përfshihet në kategorinë e tatimeve indirekte. TVSH-ja nuk e ngarkon biznesin. Tatimi mbi konsumin do të thotë se shteti takson në të vërtetë konsumin final të mallrave dhe shërbimeve, ndërsa shitësit e mallrave dhe shërbimeve janë në vetvete agjentë të mbledhjes së këtij tatimi për konsumatorët finalë. Në këtë kuptim pagesit e vërtetë të TVSH-së janë konsumatorët finalë të mallrave dhe shërbimeve. Po të ndjekësh teorikisht qarkullimin e mallrave nga

hallka e parë e zinxhirit ekonomik, që është përpunuesi apo prodhuesi i lëndës së parë dhe deri te shitësi me pakicë, del qartë se kush është paguesi i vërtetë i këtij tatimi. Të gjithë subjektet që marrin pjesë, që nga prodhuesi e deri tek shitësi me pakicë kanë detyrim të llogarisin TVSH-në mbi qarkullimin e realizuar, por njëkohësisht të kreditojnë TVSH-në për blerjet e kryera. Vetëm konsumatori final, është ai që paguan totalisht vlerën e TVSH-së, për aq sa është vendosur shkalla e saj tatimore dhe me logjikën e thjeshtë, se ky konsumator nuk mund të rimarrë apo të kreditohet më tej për vlerën e tatimit të paguar.

- **TVSH-ja mbledhet nga tatimpaguesit.** TVSH-ja mbledhet përmes sistemit të pagesës nga bizneset. TVSH e pagueshme llogaritet si diferencë e TVSH-së në shitje me atë në blerje⁴⁷. TVSH-ja në shitje quhet TVSH e mbledhshme ose e llogaritur, ndërsa TVSH-ja në blerje quhet TVSH e kreditueshme ose e zbritshme, pasi kjo e fundit i zbritet TVSH-së së mbledhshme. Pra TVSH-ja është tatim mbi diferencën e çmimit (marzhit), të cilën në të vërtetë e paguan konsumatori final.
- **TVSH-ja është tatim neutral.** Neutraliteti ka të bëjë me bilancin e këtij lloj tatimi në situatën financiare të tatimpaguesve. Nga njëra anë tatimpaguesit e mbledhin TVSH-në prej klientëve të tyre, që përfaqëson njëren anë të bilancit, dhe nga ana tjetër e bilancit ato paraqesin TVSH-në e paguar dhe të kredituar në blerjet e tyre dhe TVSH-në për t'u paguar për llogari të shtetit (diferenca TVSH e mbledhshme minus TVSH e zbritshme). Si rrjedhim fluksi i parave të hyra e të dala është i njëjtë. Nën këndvështrimin e neutralitetit, sistemi tatimor me TVSH stimulon punësimin dhe kursimin, ndryshe nga një tatim mbi të ardhurat, sepse TVSH-ja është një tatim mbi konsumin. I vetmi rast përjashtimor janë tatimpaguesit, të cilët blejnë mallra dhe shërbime me TVSH në një masë më të madhe ose më të vogël se sa norma e TVSH-së, që ato mbledhin kur i shesin këto mallra dhe shërbime. Rast përjashtimor në Shqipëri janë subjektet eksportuese të cilat blejnë mallra me TVSH në masën 20 % dhe i shesin këto mallra jashtë vendit me 0% në zbatim të ligjit të TVSH-së. Por edhe në këtë rast TVSH-ja

⁴⁷ Metoda e kreditimit.

mund të fitojë cilësinë e neutralitetit nëse TVSH-ja në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, që i përgjigjen furnizimeve të tatueshme (eksporteve) rimbursohet në masën 20 % nga shteti. Rast tjetër përjashtimor në Shqipëri (ka ekzistuar deri në Prill të vitit 2014) janë subjektet (profesionet e lira), të cilat ofrojnë shërbim shëndetësor (stomatologë, laborantë etj.), pasi ata blejnë mallra me TVSH në masën 20 % dhe i shesin shërbimet në masën 10 %. Por edhe në këtë rast TVSH-ja mund të fitojë cilësinë e neutralitetit, nëse TVSH-ja në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, që i përgjigjen furnizimeve të tatueshme, rimbursohet në masën 10 % nga shteti. Edhe në rastet e tjera kur furnizime të caktuara janë të përjashtuara nga TVSH-ja dhe subjekte të tilla blejnë mallra me TVSH dhe jo të përjashtuara nga TVSH-ja, ligjvënësi ka parashikuar që në raste të tilla, blerjet me TVSH të zbritshme, të cilat i shërbejnë furnizimeve të përjashtuara, do të konsiderohen blerje me TVSH jo të zbritshme. Duke humbur në këtë mënyrë të drejtën për të kredituar edhe në këtë rast na krijohet një lloj neutraliteti.

- **TVSH-ja ka efekt anti-cascade.** Për shkak të efektit anti-cascade (tatim jo shumëfazësh), TVSH-ja është indiferente ndaj numrit të fazave që kalon produkti gjatë procesit të prodhimit apo shpërndarjes, duke u përqendruar vetëm tek vlera e shtuar. Në këtë mënyrë barra totale 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 tatimit mbi qarkullimin kishte një tendencë të fortë të bizneseve për t'u integruar vertikalisht. Kjo gjë nuk ndodh te TVSH-ja. Në këtë mënyrë thjeshtohen raportet fiskale ndërmjet shteteve, duke evituar fenomenin e tatimit të dyfishtë.

Gjatë aplikimit të TQ-së, ku në çdo etapë të kalimit të produktit, tatimi i 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 TVSH-së, i cili eliminon këtë fenomen është parimi i zbritjes (i kreditimit). Për të evituar akumulimin e tatimit dhe për të tatuar vetëm një herë vlerën e mallrave dhe shërbimeve, sistemi

parashikon zbritjen ose kreditimin e tatimit mbi blerjet, duke garantuar në këtë mënyrë neutralitetin fiskal pa ngarkesa të dyfishta nga taksimi.

- **TVSH-ja është tatim "horizontal".** Barazia horizontale e sistemeve tatimore të atyre vendeve, që aplikojnë TVSH-në konsiston në atë, që të gjithë tatimpaguesit të kategorive të caktuara në rrethana të njëjta duhet të kenë të njëjtin trajtim. TVSH-ja nuk merr në konsideratë situatën ekonomike të konsumatorit final, pra nuk zbatohet duke marrë në konsideratë të ardhurat e marra prej tij apo nivelin ekonomik të familjes së tij. TVSH-ja është fikse dhe nuk varion në raport me realizimin e të ardhurave të konsumatorit final. Pavarësisht të ardhurave që disponon një konsumator final, kur paraqitet në treg, ai ndodhet përpara një çmimi që është i njëjtë për të gjithë klientët apo konsumatorët dhe TVSH-ja e aplikuar mbi këto çmime është e njëjtë.
- **TVSH-ja është tatim indirekt.** Pagimi i këtij tatimi bëhet në mënyrë indirekte në buxhetin e shtetit. Ky tatim mbledhet dhe paguhet nga "persona të tatueshëm", që janë edhe "paguesit ligjor" të këtij tatimi. Pra në një farë mënyre janë tatimpaguesit ato që e derdhin në buxhet TVSH-në, atë TVSH që në thelb e mbledhin nga konsumatorët final, të cilët janë "paguesit e vërtetë". Pra tatimpaguesit në një farë mënyre janë "përfaqësuesit ligjor" të konsumatorëve për deklarimin dhe pagesën e TVSH-së. Një mënyrë e tillë e të paguarit të TVSH-së realizohet në këtë mënyrë, pasi do të ishte e pamundur të menaxhoheshin pagesat e TVSH-së të të gjithë konsumatorëve nëpër sportelet e bankave dhe të DRT-ve çdo ditë. Gjithashtu do të ishte e pamundur dhe menaxhimi, kontrolli dhe monitorimi i saktësisë të pagesave të TVSH-së për çdo konsumator final.
- **TVSH-ja është një tatim me pagesë të fraksionuar.** Secili subjekt i zinxhirit prodhues dhe tregtar, me hallkë të parë 'prodhuesin e parë' dhe deri në hallkën e fundit 'shitësin e pakicës' takson atë vlerë të cilën ja shton pjesës së tij të aktivitetit, pa u ndikuar nga njëri - tjetri.

- **TVSH-ja është tatim vetëdeklarativ.** Mënyra e deklarimit dhe pagesës së TVSH-së mbështetet në parimin e vetëvlerësimit dhe vetëdeklarimit. Të gjithë tatimpaguesit subjekte të TVSH-së deklarojnë brenda afatit ligjor të përcaktuar⁴⁸, të gjitha furnizimet e mallrave apo shërbimeve të kryera për një periudhë tatimore⁴⁹. Deklarimi bëhet me vullnetin e lirë të tatimpaguesit bazuar në furnizimet reale të kryera prej tij. Kjo e bën atë të quhet edhe modern kundrejt llojeve të tjera të tatimeve.
- **TVSH-ja është transparente.** TVSH-ja siguron transparencë dhe lehtësi në verifikimin dhe kontrollin e vetëdeklarimit dhe vetëvlerësimit të saj nga subjektet, pasi çdo transaksion bëhet me faturë tatimore.
- **TVSH-ja ndikon pozitivisht në rritjen ekonomike.** Mbledhja e tatimit nëpërmjet TVSH-së në krahasim me llojet e tjera të taksave dhe tatimeve ka një efekt pozitiv në rritjen ekonomike. Në vendet më të zhvilluara TVSH-ja ka zëvendësuar tatimin e konsumit, për shkak të efekteve pozitive të këtij zëvendësimi për prodhimin dhe rritjen ekonomike⁵⁰.

3.4 Pse TVSH dhe jo TSHP?

Një tatim i përgjithshëm indirekt mbi konsumin, mund të aplikohet në një sistem të caktuar tatimor me anë të TSHP-së⁵¹ ose TVSH-së. Të dyja këto forma të taksimit i ngarkohen konsumatorit final, por TVSH-ja ka një sërë avantazhesh krahasuar me TSHP-në, të cilat u përmendën së seksionin e mësipërm. TSHP-ja është një tatim, i cili është aplikuar në SHBA, ndërsa TVSH-ja aplikohet në vendet e BE-së, OECD-së e më gjerë.

Të dy llojet e tatimit indirekt nuk tatojnë prodhuesit por konsumatorët, pasi nëse TSHP-ja i ngarkohet vetëm hallkës së shitjes me pakicë të produkteve por edhe të shërbimeve, që rrjedhimisht e mbart konsumatori final, TVSH-ja e ngarkon prodhuesin dhe hallkat e tjera

⁴⁸ Në Shqipëri ky afat është deri në datën 14 të muajit pasardhës.

⁴⁹ Në Shqipëri është muaji kalendarik.

⁵⁰ Bird, M.R. and Casanegra de Jantscher, M., 1992. Improving Tax Administration in Developing Countries, IMF.

⁵¹ RTS – Retail Tax Sale

vetëm për vlerën e shtuar, që rrjedhimisht në fund e mbart përsëri konsumatori. Të dy llojet e tatimeve nuk aplikohen te eksportet dhe aplikohen te importet.

Kur TVSH-ja dhe TSHP-ja aplikohen me të njëjtën normë dhe mbulojnë të njëjtët kategori tatimpaguesish, teorikisht ato japin të njëjtin rezultat, por praktikisht si rezultat i mënyrës së alokimit të barrës tatimore, administrimit dhe mbledhjes së tyre, ato mund të sjellin efekte të ndryshme në buxhetin e shtetit.

Pra siç u përmend edhe më sipër, dallimi kryesor midis këtyre dy mënyrave të taksimit të qarkullimit është mënyra e alokimit të barrës tatimore. Nëse me anë të TVSH-së tatohet vlera e shtuar e çdo hallke të zinxhirit të prodhimit dhe shpërndarjes, me anë të TSHP-së tatohet hallka e fundit e shitjes me pakicë, që në të dyja rastet përsëri tatimin e mbart konsumatori final. Si rezultat për normë të njëjtë të tatimit, teorikisht detyrimi që paguan konsumatori sipas të dy sistemeve është i njëjtë dhe për pasojë në buxhetin e shtetit derdhet sasi e njëjtë të ardhurash, por në varësi të mënyrës së administrimit rezultati mund të jetë i ndryshëm dhe me mundësi më të madhe që në rastin e TVSH-së, të ardhurat të jenë më të larta.

Të dyja format e taksimit të qarkullimit të realizuar mund të japin një rezultat të njëjtë, nëse tatimpaguesit në një sistem tatimor do të ishin të ndërgjegjshëm dhe të përgjegjshëm të deklaronin dhe paguanin detyrimet e tyre reale. Në rast se kjo gjë nuk ndodh atëherë në rastet e shmangies tatimore, humbja në buxhetin e shtetit është më e lartë në rastin e TSHP-së se sa në rastin e TVSH-së. Humbja është 100% në rastin e TSHP-së dhe në një përqindje më të vogël në rastin e TVSH-së në varësi të proporcionit që zë “hallka evazioniste” në zinxhirin e prodhimit dhe shitjes së produktit. Gjithsesi humbja mund të jetë edhe e njëjtë në rastin kur evazioni i TVSH-së kryhet që në hallkën e parë (importuesi kur bën kontrabandë apo prodhuesi nuk deklaron në mënyrë të saktë produktin e prodhuar). Pra te TSHP-ja tatohet hallka e fundit e tregtimit të produktit apo shërbimit për konsumatorin final dhe nuk tatohen hallkat e ndërmjetme, por dallimi se cilat shitje produktesh i destinohen konsumatorit dhe cilat bizneseve është komplekse për t'u evidentuar dhe kërkon një sistem shumë të sofistikuar të monitorimit. Gjithashtu është e vështirë që sistemi i TSHP-së të tatojë shërbimet, pasi është e vështirë të bëhet ndarja se

cilat shërbime ofrohen për bizneset dhe cilat për individët. Gjithashtu është e vështirë ndarja e taksimit të shërbimit nga taksimi i punës. Pra sa e thjeshtë duket si formë taksimi, aq më i vështirë është procesi i administrimit dhe monitorimit të tij.

TVSH-ja si formë taksimi e qarkullimit të realizuar nuk stimulon efektin “cascade” (që u përmend edhe më lart), pasi barra tatimore alokohet në çdo hallkë të prodhimit dhe të shpërndarjes së produkteve, pavarësisht normës së aplikuar. TVSH-ja mund të aplikohet edhe me norma të larta apo të ulta në varësi të politikës së ndjekur me bazë të ngushtë apo të gjerë pa shkaktuar një evazion fiskal. Ndërsa TSHP-ja e aplikuar me norma të larta prodhon evazion fiskal.

Gjithashtu TVSH-ja mbështetet në parimin e vetëdeklarimit, vetëvlerësimit dhe kreditimit të tatimit, që do të thotë se tatimpaguesit nxiten dhe inkurajohen të deklarojnë dhe vlerësojnë vetë detyrimet tatimore dhe mund të kërkojnë kreditimin e tatimit të paguar.

Megjithatë duhet të theksohet që edhe TVSH-ja është një sistem i komplikuar për t’u implementuar dhe përveç avantazheve paraqet edhe disavantazhe të shumta, nëse politikat e administrimit dhe monitorimit të saj nuk zbatohen konform ligjeve për çështje të tilla si kriteret e kreditimit dhe rimbursimit, aktivitetet e përjashtuara nga TVSH-ja, aplikimi i normave të diferencuara për aktivitete të caktuara etj. Skemat e evazionit të TVSH-së janë rastet fiskale më të komplikuar dhe vështira për t’u konstatuar dhe luftuar.

3.5 TVSH-ja dhe faktorët e tjerë që ndikojnë te të ardhurat

Ekziston një rezonancë mes autorëve të fushës se TVSH-ja mund të gjenerojë të ardhura më të qendrueshme⁵² se tatimi i shitjes. TVSH-ja mblidhet gjatë gjithë zinxhirit të vlerës së shtuar. Si rezultat nëse një pjesë e këtij zinxhiri është goditur, të ardhurat nga tatimet e mbledhura nga pjesët e mbetura të zinxhirit të vlerës së shtuar ende mund të sigurohen. Prandaj mbledhja e të ardhurave nga TVSH-ja në faza të ndryshme të zinxhirit të vlerës së shtuar mund të diversifikojë rrezikun dhe bën, që të ardhurat nga tatimet të jenë më pak të ndjeshme ndaj goditjeve, në këtë mënyrë më të qendrueshme se sa në një situatë në të cilën,

⁵² Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2012). Does VAT reduce the instability of tax revenues?, CERDI, pp. 1-18.

tatimi i konsumit mbledhet vetëm në fazën përfundimtare të shitjes me pakicë. Aplikimi i TVSH-së në një sistem tatimor ka tendencë të rrisë nivelin e tatimeve të arkëtuara (Keen dhe Lockwood, 2010⁵³).

Agha dhe Haughton (1996)⁵⁴ analizuan faktorët përcaktues të efikasitetit afatgjatë të TVSH-së. Duke përdorur të dhënat e 17 vendeve të OECD-së, ata konkluduan se efikasiteti i TVSH-së arrihet kur në një sistem tatimor:

- aplikohet një normë standarde jo shumë e lartë,
- aplikohen sa më pak norma të reduktuara dhe përjashtime nga TVSH-ja,
- TVSH-ja implementohet për një periudhë afatgjatë (atëherë i jep efektet),
- i jepet një rëndësi të veçantë në buxhet shpenzimeve për administrimin e të ardhurave nga TVSH-ja.

Një tjetër kontribut të rëndësishëm mbi faktorët e efikasitetit të TVSH-së kanë dhënë Aizenman dhe Jinjark⁵⁵ (2008). Duke përdorur të dhënat të 44 vendeve për periudhën 1970-1999, ata nxorën në pah ndikimin e faktorëve politikë mbi efikasitetin e TVSH-së. Gjithashtu tregtia ndërkombëtare dhe pesha bujqësisë në ekonomi janë përcaktuar si faktorë të rëndësishëm shpjegues të efikasitetit të TVSH-së.

De Mello (2009)⁵⁶ përdor të dhëna nga 42 vende duke përfshirë kryesisht vendet e OECD-së dhe disa vende të tjera. Rezultatet e tij konfirmojnë tezën e Agha dhe Haughton (1996) se efikasiteti i TVSH-së arrihet me anë të aplikimit të një normë standarde jo shumë të lartë, me anë të një administratë tatimore efektive e monitoruese dhe zbatueshmërisë së legjislacionit fiskal nga tatimpaguesit dhe administrata tatimore.

⁵³ Keen M., & Lockwood B., (2007). The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund.

⁵⁴ Agha, A., & Haughton, J. (1996). Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations. The Review of Economics and Statistics, Vol. 78, No. 2, 303-308.

⁵⁵ Aizenman, J., & Jinjark, Y. (2008). The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence. The Journal of International Trade & Economic Development Vol. 17, No. 3, 391–410.

⁵⁶ De Mello, L., 2009. Avoiding the value-added tax: Theory and cross-country evidence. Public Finance Rev., 37(1): 27-46.

Michael Keen dhe Ben Lockwood (2007)⁵⁷ dhanë një kontribut të rëndësishëm mbi efektet e adoptimit të TVSH-së në një sistem tatimor duke përdorur të dhënat e 143 shteteve për një periudhë 25 vjeçare (1975-2000). Thelbi i analizës së tyre ka të bëjë me efikasitetin e adoptimit të një sistemi tatimor me TVSH. Vende të ndryshme kanë karakteristika të veçanta përsa i përket mënyrës së implementimit të TVSH-se siç janë; nivelet e normave të TVSH-së, aktivitetet e përjashtuara nga TVSH-ja dhe ato me TVSH në masën 0%, nivel i pragut, procedurat e rimbursimit dhe efektiviteti i tyre etj. Si rezultat pritshmëritë janë të tilla, që të gjitha sistemet me TVSH në vende të ndryshme do të gjenerojnë përfitime të ndryshme. Variablat që përdoren në modelet e studimit të të ardhurave nga tatimet dhe taksat, të cilat trajtohen edhe në studimin e Michael Keen dhe Ben Lockwood, si përcaktues të mundshëm të vendimit për miratimin e një sistemi me TVSH janë; të ardhurat për frymë, pesha e bujqësisë në raport me PBB-në, tregtia e hapur⁵⁸ (openness), madhësia e vendit etj.

Rodrik (1998)⁵⁹ konkludon se ‘tregtia ndërkombëtare’⁶⁰ lidhet negativisht me madhësinë e e një vendi. Alesina dhe Wacziarg (1998)⁶¹ konkludojnë se popullsia është e lidhur negativisht me ‘tregtinë ndërkombëtare’. Michael Keen dhe Ben Lockwood përdorën edhe variablat demografike: pesha e popullsisë nën moshën 14 vjeç dhe mbi 65 vjeç. Studimet e Persson dhe Tabellini (2003)⁶² dhe Rodrik (1998)⁶³, konkludojnë se raporti taksave rritet me numrin e të moshuarve. Si rezultat TVSH-ja, si një tatim që mund të ndikojë në kursimet e të moshuarve, mund të ndikojë në politikën e vendimit të miratimit të një sistemi tatimor me TVSH. Për të shqyrtuar rolin e institucioneve financiare ndërkombëtare në vendimin e miratimit të një sistemi me TVSH, janë përfshirë në studim edhe këto të

⁵⁷ Keen M., & Lockwood B., (2007). The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund.

⁵⁸ Shuma e importeve dhe eksporteve ndaj PBB-së

⁵⁹ Rodrik, D., 1998, “Why Do More Open Economies Have Bigger Governments?” Journal of Political Economy, Vol. 106, pp. 997–1032.

⁶⁰ Openness

⁶¹ Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, “Openness, Country Size, and Government,” Journal of Public Economics, Vol. 69, pp. 305–21.

⁶² Persson, T., & Tabellini, G., 2003, The Economic Effects of Constitution, Cambridge, Massachusetts: MIT Press.

⁶³ Rodrik, D., 1998, “Why Do More Open Economies Have Bigger Governments?” Journal of Political Economy, Vol. 106, pp. 997–1032.

fundit si variabla të rëndësishëm, të cilat ndikojnë sidomos në vendet në zhvillim. Këto të fundit janë të përfshira në studim, pasi këto institucione si FMN-ja mund të presionojnë shtete të ndryshme për të rritur të ardhurat. Një variabël tjetër i përfshirë në studimet e këtyre autorëve për vendet që kanë bashkime shtetesh është variabli “qytet-shtete”, pasi edhe ky variabël mund të ndikojë në rritjen gjasave për miratimin e TVSH-së dhe rritjen e të ardhurave nga TVSH-ja. Në studimin e miratimit të TVSH-së, janë përdorur edhe variabli për rajonet, duke bërë dallimin për Azinë, Amerikën, vendet e BE-së etj. Për të treguar efektet e mundshme të fqinjësisë është përdorur edhe variabli ‘fqinjësi’, i cili mat përqindjen e vendeve në të njëjtin rajon për të implementuar TVSH-në. Sipas studimit të Keen dhe Lockwood, FMN-ja ka luajtur një rol të rëndësishëm në përhapjen e TVSH-së. Pjesëmarrja në një program të FMN-së, pavarësisht natyrës së programit është e lidhur në mënyrë të konsiderueshme me raporte më të larta të të ardhurave në masën 3%. Pjesëmarrja në një program të FMN-së në vetvete në mënyrë të konsiderueshme rrit gjasat e miratimit të një sistemi me TVSH. Një tjetër përfundim i rëndësishëm është edhe fakti, se vendet që kanë disa shtet-qytete brenda tyre kanë më pak gjasa për të miratuar një sistem me TVSH. Variablat demografike nuk kanë efekte në mundësinë për të adoptuar një sistem taksimi me TVSH. Efekti i fortë pozitiv i liberalizimit të tregtisë (openness) te të ardhurat është i njohur dhe i konkluduar edhe nga Rodrik (1998) dhe të tjerë, si edhe lidhja negative e të ardhurave me sektorin e bujqësisë. Këto konkluzione përforcohen edhe në studimin e Keen dhe Lockwood. Prania e TVSH-së në një sistem tatimor rezulton se lidhet në mënyrë të konsiderueshme dhe pozitive me raportin e taksave. Efekti nuk është shumë i madh, por gjithsesi TVSH-ja rrit raportin e të ardhurave me 3.4%. Kjo është rreth 0.5% e PBB-së. Për shembull; një raport fillestar i të ardhurave prej 15 % është një tregues i një fitimi të vlefshëm dhe tregon efektivitetin e sistemit tatimor nga implementimi i TVSH-së. Efekti afatshkurtër i TVSH-së është që të rrisë raportin e të ardhurave me 1.7 %. Në afat të gjatë efekti është që të rrisë raportin e të ardhurave në 4,54%⁶⁴, vlerë kjo e fundit e konsiderueshme, por jo shumë e lartë. Keen dhe Lockwood duke përdorur të dhënat e 143 shteteve vlerësuan vendimin për të miratuar adoptimin e TVSH-së dhe ndikimin e saj në të

⁶⁴ $1,7\% / (1 - 0.626)$

ardhurat, për të vërtetuar tezën e përkrahësve të këtij tatimi indirekt si një formë efektive e taksimit indirekt. Sipas studimeve të tyre efekti i TVSH-së dëshmon të jetë pozitiv, por modest. Implementimi i TVSH-së në një vend të caktuar ndikon në rritjen e raportit të të ardhurave ndaj PBB-së në periudhë afatgjatë deri në masën 4.5%. Efekti i TVSH-së në të ardhurat tatimore ka qenë i ndryshëm në vende të ndryshme, si rezultat edhe i karakteristikave të sistemit tatimor dhe i legjislacionit fiskal në këto vende. Përfundimi që del është: adoptimi i TVSH-së ka ndikuar në rritjen e të ardhurave dhe përmirësimin e efektivitetit të tyre në shumicën më të madhe të vendeve që kanë implementuar TVSH-në dhe tendenca është e njëjtë edhe për shumicën e atyre, që nuk e kanë arritur ende efektivitetin. Vetëm në Afrikë studimi tregoi që efektet janë pozitive dhe negative (efekte mikse). Kjo nuk do të thotë se TVSH-ja në këto vende është e papërshtatshme. TVSH-ja në këto vende ka përmirësuar dukshëm efikasitetin e përgjithshëm të sistemit tatimor, por këto vende duhet të bëjnë më shumë për përshtatjen e sistemit dhe zbatimin e tij nga tatimpaguesit dhe administrata tatimore.

Keen dhe Lockwood (2010)⁶⁵ argumentuan se TVSH-ja ka më shumë gjasa për të rritur të ardhurat tatimore në vendet me nivele relativisht të larta të PBB-së për frymë dhe vendet me “ekonomi të hapur” për dy arsye. Së pari, vendet me të ardhura më të larta përballen më lehtë me kërkesat administrative dhe kërkesat për pajtueshmërinë me rregullat e TVSH-së. Së dyti, të ardhurat nga TVSH-ja përbëjnë një pjesë të madhe të të ardhurave totale në shumicën e vendeve në zhvillim.

Gordon dhe Nielsen (1997)⁶⁶ konkluduan se sistemi tatimor i një vendi duhet mbështetur më shumë mbi TVSH-në se sa në tatimin mbi të ardhurat, në mënyrë që të minimizohet evazioni fiskal.

⁶⁵ Keen, M. and Lockwood, B. (2010). “The Causes and Consequences of the VAT Revolution: An Empirical Investigation”, *Journal of Development Economics*, 92, pp.138-151.

⁶⁶ Gordon, R. H. and Nielsen, S. B. (1997). “Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation”, *Journal of Public Economics*, 66(2), pp.173–197.

Auriol dhe Warlters (2011)⁶⁷ kryen një studim për të vlerësuar kostot e administrimit të fondeve publike për pesë instrumente tatimor në 36 vendet e Afrikës. Ata konkluduan se TVSH-ja ishte instrumenti tatimor me koston më të ulët.

Michael, Hatzipanayotou dhe Miller (1993)⁶⁸ konkluduan se rritja në tatimet e konsumit, veçanërisht rritja e TVSH-së⁶⁹ për të kompensuar një rënie në tarifat doganore mund të përmirësojë dhe mirëqenien e shoqërisë. Të njëjtën gjë konkludoi dhe Abe (1995)⁷⁰ dy vjet më vonë.

Sipas Lim (1983)⁷¹ dhe Bleaney (1995)⁷² paqendrueshmëria e të ardhurave tatimore çon në paqendrueshmërinë e shpenzimeve publike, sidomos për vendet në zhvillim. Të njëjtën gjë konfirmon Ebeke dhe Ehrhart në vitin 2011⁷³.

Bleaney, Gemmel dhe Greenaway (1995) konkluduan se struktura e tatimeve dhe taksave është një faktor i rëndësishëm në stabilizimin e të ardhurave dhe se tatimet indirekte, që të prodhojnë një efekt stabilizues duhet të kenë peshën më të madhe në këtë strukturë.

Ebeke dhe Ehrhart (2011)⁷⁴ konfirmuan këtë rezultat për periudhën 1980-2005 për rastin e vendet afrikane. Qëllimi i studimit të Ebeke dhe Ehrhart ishte vlerësimi i prezencës së TVSH-së në një sistem tatimor dhe ndikimi i saj në rritjen e stabilitetit të të ardhurave tatimore në vendet në zhvillim. Ata konkluduan se TVSH-ja ka një efekt stabilizues në

⁶⁷ Auriol, E. and Warlters M. (2012). "The marginal cost of public funds and tax reform in Africa," *Journal of Development Economics*, vol. 97(1), 58-72.

⁶⁸ Michael, M. S., Hatzipanayotou, P. and Miller S. M. (1993). "Integrated reforms of tariffs and consumption taxes", *Journal of Public Economics*, 42, pp.417-428.

⁶⁹ Ulja e pragut të regjistrimit ose shtimi i aktiviteteve të tatueshme.

⁷⁰ Abe, K. (1995). "The target rates of tariff and tax reform", *International Economic Review*, 36, pp.875-885.

⁷¹ Lim, D. (1983). "Instability of Government Revenue and Expenditure in Less Developed Countries", *World Development*, 11(5), pp.447-450.

⁷² Bleaney, Y. M., Gemmel, N. and Greenaway D. (1995) "Tax Revenue Instability, with Particular Reference to Sub-Saharan Africa", *The Journal of Development Studies*, 31, pp.883-902.

⁷³ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2011). "Tax Revenue Instability in Sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies", *Journal of African Economies*, pp. 1-27.

⁷⁴ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2011). "Tax Revenue Instability in Sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies", *Journal of African Economies*, pp. 1-27.

raportin e të ardhurave tatimore. Vendet të cilat kanë adoptuar sistemin e TVSH-së gëzojnë të ardhurat tatimore shumë më të qendrueshme se vendet e tjera.

Studimi i Ebeke dhe Ehrhart (2012)⁷⁵ për 103 vendet në zhvillim të vërejtura gjatë periudhës 1980-2008 konfirmojnë, se niveli mesatar i paqendrueshmërisë së të ardhurave tatimore në vendet pa TVSH është dukshëm më i madh se në vendet që kanë TVSH. Ndër faktorët strukturorë të përdorur në studim janë PBB për frymë, liberalizimi i tregtisë dhe niveli i qirasë së burimeve natyrore. Niveli i zhvillimit ekonomik (PBB për frymë) do të jetë i lidhur negativisht me paqendrueshmërinë e të ardhurave tatimore, sepse ai është një tregues për shkallën e menaxhimit të riskut dhe diversifikimit të aktiviteteve të prodhimit, të cilat mund të ulin shkallën e paqendrueshmërisë. Kontributi i tregtisë së hapur në paqendrueshmërinë e të ardhurave tatimore ka më pak ndikim. Në përgjithësi efekti i koeficientit të variablit ‘tregtisë së hapur’ (eksportet plus importet ndaj PBB-së) është i paqartë. Ata gjykuan për një lidhje pozitive mes niveleve të qirasë së burimeve tatimore dhe paqendrueshmërisë së të ardhurave tatimore, për shkak se çmimi i burimeve natyrore është shumë i paqendrueshëm. Përcaktuesit e tjerë janë paqendrueshmëria e PBB-së për frymë, paqendrueshmëria e inflacionit, niveli i inflacionit dhe prania e zgjedhjeve. Ata gjykuan paraprakisht, se të gjithë këto variabla shoqërohen me rritjen e paqendrueshmërisë së të ardhurave tatimore. Edhe Ebeke e Ehrhart përdorën dy variablat e Keen dhe Lockwood të cilat janë; variabli ‘fqinjësi’, i cili mat përqindjen e vendeve në të njëjtin rajon për të implementuar TVSH-në dhe raportin e të ardhurave tatimore. Rezultati i studimit ishte: prania e TVSH-së çon në të ardhura më të qendrueshme tatimore. Si përfundim, prania e TVSH-së çon në mënyrë të konsiderueshme në paqendrueshmëri më të ulët të të ardhurave tatimore. Mesatarisht shtetet që kanë implementuar TVSH-në në sistemin e tyre tatimor, kanë 48% më pak paqendrueshmëri të të ardhurave tatimore sesa vendet të cilat nuk e kanë TVSH-në në sistemin e tyre tatimor. Rezultatet gjithashtu nënvizojnë faktin se prania e TVSH-së nuk është i vetmi faktor përcaktues i rëndësishëm i luhatshmërisë së të ardhurave tatimore. Në të vërtetë duket se një mjedis i paqendrueshëm makroekonomik

⁷⁵ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2012). Does VAT reduce the instability of tax revenues?, CERDI, pp. 1-18.

(inflacioni i lartë dhe paqendrueshmëria e rritjes ekonomike) dhe paqendrueshmëria e taksave mbi karburantet janë tregues të paqendrueshmërisë të të ardhurave tatimore, një rezultat i cili është në përputhje me studimet e mëparshme të Lim (1983)⁷⁶, Bleaney (1995)⁷⁷ dhe Ebeke & Ehrhart (2011)⁷⁸. Efekti stabilizues i TVSH-së pakësohet me nivelin e zhvillimit. Ebeke dhe Ehrhart (2012)⁷⁹ llogaritën pragu e PBB-së përtej së cilës ndikimi stabilizues i TVSH-së zhduket. Ky prag është në vlerën 8,224 \$/frymë, i cili korrespondon me kategorinë e vendeve me të ardhura të mesme (3,976 \$ në 12,275\$) sipas klasifikimit të të ardhurave nga BB-ja. Ky rezultat thekson faktin se TVSH-ja ndihmon për të reduktuar paqendrueshmërinë e të ardhurave tatimore publike, veçanërisht në vendet me të ardhura të ulëta dhe të mesme. Ata konkluduan se përfitimi i TVSH-së në drejtim të stabilitetit të ardhurave tatimore është më i lartë, kur niveli i ‘tregtisë së hapur’ është më i ulët. Studimi Ebeke dhe Ehrhart (2012) tregon se niveli i zhvillimit ekonomik dhe shkalla e ‘tregtisë së hapur’ redukton efektin e TVSH-së në drejtim të stabilizimit të ardhurave tatimore. Konkludohet se TVSH-ja ka dy disavantazhe në krahasim me metodën e taksimit mbi shitjet siç praktikohen në SHBA, të cilat janë:

1. Kostot e administrimit të TVSH-së janë më të larta.
2. TVSH-ja në parim është një tatim regresiv, pasi barra e tij bie mbi të varfërit.

3.6 Metodat e llogaritjes së TVSH-së

Teorikisht, sistemet tatimore me TVSH mund ta strukturojnë këtë të fundit në mënyra të ndryshme që ndryshojnë në disa drejtime⁸⁰:

- Çfarë tatohet, konsumi apo të ardhurat?

⁷⁶ Lim, D. (1983). “Instability of Government Revenue and Expenditure in Less Developed Countries”, *World Development*, 11(5), pp.447-450.

⁷⁷ Bleaney, Y. M., Gemmel, N. and Greenaway D. (1995) “Tax Revenue Instability, with Particular Reference to Sub-Saharan Africa”, *The Journal of Development Studies*, 31, pp.883-902.

⁷⁸ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2011). “Tax Revenue Instability in Sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies”, *Journal of African Economies*, pp. 1-27.

⁷⁹ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2012). Does VAT reduce the instability of tax revenues?, CERDI, pp. 1-18.

⁸⁰ “Effects of adopting a value-added tax”, *The Congress of the United States, Congressional Budget Office*, 02/1992, pp 5-6.

- Si llogaritet tatimi në çdo fazë? (metoda e kreditimit, metoda e zbritjes ose metoda e shtimit);
- Si trajtohen në mënyrë selektive sektorë të veçantë? (duke përjashtuar bizneset nga TVSH-ja ose duke aplikuar norma të reduktuara të TVSH-së për sektorë të veçantë)
- Kur tatohet vlera e shtuar e mallrave të tregtuara në tregjet ndërkombëtare? (në momentin e konsumit ose në momentin e prodhimit)

Në praktikë, shumica e sistemeve me TVSH janë të strukturuar në të njëjtën mënyrë. Ata përdorin metodën e kreditimit për të tatuar vlerën e mallrave të konsumuara në vendin ku ata janë konsumuar. Ekzistojnë tre metoda për llogaritjen e TVSH-së, të cilat janë: metoda e kreditimit, metoda e zbritjes dhe metoda e vlerës së shtuar.

3.6.1 Metoda e kreditimit

Metoda e kreditimit duhet të administrohet përmes një sistemi të faturimit. Metoda e kreditimit të faturave⁸¹ përdoret gjerësisht dhe është metoda e sanksionuar për vendet e BE-së. Sipas metodës së kreditimit, TVSH-ja është një tatim që aplikohet mbi biznesin për të gjitha shitjet e tij. TVSH-ja zbatohet sipas normës së saj mbi çmimin e shitjes së mallit apo shërbimit dhe tatimi deklarohet në faturën e shitjes. Si rezultat, kjo metodë është konsideruar si një tatim "bazuar në transaksion", pasi është e detyrueshme të paguhet në çdo hallkë të prodhimit dhe shitjes së produktit apo ofrimit të shërbimit deri te konsumatori përfundimtar. Bizneset kreditohen për të gjithë TVSH-në e paguar për blerjet e mallrave dhe shërbimeve të tatueshme që i shërbejnë furnizimeve të tatueshme. Prandaj tatimi neto i paguar në një fazë të prodhimit ose shpërndarjes llogaritet mbi vlerën e shtuar për atë biznes deri në atë fazë të veçantë. Formula e llogaritjes së tatimit sipas metodës së kreditimit paraqitet si më poshtë:

$$TVSH\ e\ paguar = TVSH\ e\ mbartur(e\ zbritshme) + [TVSH\ mbi\ shitjet\ (e\ mbledhshme) - TVSH\ mbi\ blerjet\ (e\ zbritshme)]$$

Për të kredituar TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve që i shërbejnë aktivitetit të biznesit ose me saktë furnizimeve të tatueshme, është e nevojshme që blerësi të posedojë

⁸¹ An introduction to the value added tax (VAT) - U.S. Chamber of Commerce, 2010, pp 4-8.

faturën origjinale të blerjes së mallit apo shërbimit. Në fund të periudhës raportuese, biznesi llogarit detyrimin e tij tatimor duke zbritur shumën kumulative të TVSH-së së paguar në blerje për muajin korent dhe shumën e mbartur nga periudhat paraardhëse (nëse situata e TVSH-së ka qenë kreditore) nga shuma kumulative e TVSH-së së mbledhur dhe të deklaruar në faturat e shitjeve.

Metoda e kreditimit me anë të faturimit është adoptuar thuajse nga të gjitha vendet që përdorin TVSH-në në sistemin e tyre të taksimit. Metoda e kreditimit të TVSH-së ka një avantazh themelor kundrejt metodave të tjera dhe kjo gjë i atribuohet raportimit të faturave të krijuara në çdo fazë të prodhimit dhe shpërndarjes. Kjo gjë siguron një dëshmi të dokumentuar për çdo transaksion duke përfshirë detyrimin tatimor që lind prej tij, duke krijuar mundësinë për të verifikuar dhe kontrolluar kreditimet e TVSH-së, mbartjet e TVSH-së dhe pagesat e kryera në çdo fazë të prodhimit dhe shpërndarjes. Ky fakt ofron mundësi më të mira auditimit dhe e kufizon kreditimin e TVSH-së vetëm për bizneset e regjistruara me TVSH, duke minimizuar në këtë mënyrë evazionin fiskal krahasuar me metodën e kontabilitetit, e cila përllogaritet duke përdorur llogaritë “bruto”, duke mos qartësuar çdo transaksion të krijuar në zinxhirin e prodhimit dhe shpërndarjes së produkteve.

3.6.2 Metoda e kontabilitetit

Japonia është një rast përjashtimor që përdor metodën e kontabilitetit për llogaritjen e TVSH-së. Sipas kësaj metode, baza tatimore llogaritet si diferencë midis shitjeve e tatueshme të biznesit dhe blerjeve të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme të tij, pra mbi vlerën e shtuar të tatueshme. Në fund të periudhës raportuese, norma e tatimit aplikohet mbi vlerën e shtuar. Metoda zbritjes së TVSH-së është konsideruar si metoda e “bazuar në kontabilitet”, pasi llogaritet nga librat e blerjes dhe shitjes dhe nga regjistrimet kontabël të biznesit. Formula e llogaritjes së tatimit sipas metodës së zbritjes paraqitet si më poshtë:

$$TVSH\ e\ paguar = Normë\ tatimi * Vlerën\ e\ shtuar$$

Metoda e kontabilitetit nuk kërkon fatura, por pa fatura është e vështirë të tatosh mallrat dhe shërbimet me norma të diferencuara të TVSH-së. Do të ishte e vështirë për subjektin të

llogarisë TVSH-në për t'u paguar kur ai ka blerë mallra dhe shërbime me norma të ndryshme të TVSH-së. Vështirësohet në këtë mënyrë edhe auditimi i jashtëm dhe kontrolli tatimor. Të tatosh të gjitha mallrat e konsumit në të njëjtin ritëm mund të jetë e kundërshtueshme si politikë sociale, për shkak se ajo dekurajon konsumin e mallrave dhe shërbimeve të nevojshme për shoqërinë, siç janë arsimi dhe kujdesi shëndetësor dhe për shkak se ajo shpesh rëndon mbi të varfërit. Metoda e kreditimit të TVSH-së me anë të procesit të faturimit është më transparente se sa metoda e kontabilitetit, pasi ky tatim është i deklaruar në çdo faturë dhe në librat përkatës të blerësit dhe shitësit, në këtë mënyrë kryqëzimi i faturave, si rezultat edhe i deklarimit të tatimit bëhet më i lehtë.

3.6.3 Metoda e fitimit⁸²

Kjo metodë bazohet në identifikimin e vlerës së shtuar, e cila konsiston në shumën e elementëve të tillë si; pagat, fitimet, shpenzimet për qiranë, interesin etj. Kjo metodë është e njohur si metoda e fitimit. Kjo metodë kërkon të llogariten në mënyrë të saktë shpenzimet e prodhimit apo të ofrimit të shërbimit, ose tregtimit të produktit dhe llogaritjen e fitimit për efekte të llogaritjeve të TVSH-së, për çdo periudhë deklarimi. TVSH e detyrueshme për t'u paguar aplikohet pikërisht mbi këto shpenzime plus fitimin. Formula e llogaritjes së tatimit sipas metodës së vlerës së shtuar paraqitet si më poshtë:

$$TVSH\ e\ pagueshme = Norma\ e\ TVSH-së * (Shpenzime\ prodhimi + Fitim)$$

Kjo mënyrë taksimi me TVSH kërkon përlllogaritjen e fitimit çdo muaj.

3.7 Politikat për normën e TVSH-së

Kur hartohet një sistem tatimor me TVSH duhet të balancohen objektivat e tre aktorëve kryesor në ekonomi: qeveria, bizneset dhe populli⁸³. Qëllimi i qeverisë është rritja e buxhetit e saj për të investuar në vend, në infrastrukturë, shëndetësi, arsim etj., për të tërhequr bizneset dhe për të mbajtur bizneset ekzistuese, duke krijuar në këtë mënyrë vende të reja pune dhe sigurimin e vendeve ekzistuese të punës. Bizneset janë agjentët tatimor në

⁸² Schenk A., Thuronyi V., Cui W., 2nd Edition, Part of Cambridge Tax Law Series, 02/2015, pp 33-34.

⁸³ Lejeune I., The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, VAT Rader, "What a Federal Consumption Tax, Would Mean for America", Tax Analysts 2011.

një sistem të TVSH-së. Ata duan të konkurrojnë në nivel global dhe të sigurojnë një fitim të qendrueshëm pa rrezikuar dhe shkelur rregullat e TVSH-së. Qytetarët, si konsumatorët e fundit, janë në kërkim për një tatim të drejtë që nuk është regresiv ose inflacionist. Qytetarët gjithashtu presin që të ardhurat, që do të investohen nga qeveria të sigurojnë përfitime afatgjata (vende të sigurta pune). Për të maksimizuar të ardhurat e mbledhura dhe për të zvogëluar shpenzimet është e nevojshme një teknologji e avancuar për mirëfunksionimin e sistemit.

Në lidhje me normat e TVSH-së ka dy këndvështrime;

- 1) aplikimi i normave të diferencuara sipas llojit të aktivitetit ;
- 2) aplikimi i një norme të TVSH-së për të gjithë sektorët.

Këndvështrimi i parë mund të konsiderohet si një zgjidhje e mirë në këndvështrimin social. Diferencimi i TVSH-së me norma të preferuara për mallra të konsumit të gjerë do të ndihmojë në uljen e nivelit të varfërisë dhe përmirësimit të jetës së konsumatorëve. Por kjo politikë e diferencimit të normave të TVSH-së do të kishte disa efekte negative si më poshtë:

- Diferencimi i normës së TVSH-së rrit vështirësitë administrative, veçanërisht kur firmat prodhojnë dhe tregtojnë produkte të të gjitha llojeve dhe kjo gjë do të stimulojë shmangien tatimore gjatë procesit të kreditimit.
- Ndryshimi i normave të TVSH-së mund të ndikojë në zgjedhjet konsumatore. Ato do të tentojnë në blerjen e atyre produkteve që taten më pak dhe kjo gjë do të ndikonte në rritjen e çmimeve të këtyre produkteve.
- Diferencimi i normave të TVSH-së mund të bëjë, që disa sektorë të jenë më të privilegjuar se të tjerët dhe mund të shkaktojë lëvizje të kapitaleve në sektorë të tjerë të privilegjuar duke shkaktuar probleme për biznese të qendrueshme.

Qëllimi i politikës sociale fiskale është heqja e normës tatimore mbi vlerën e shtuar për produktet bazike të shportës ushqimore, siç janë; buka, mielli, vaji, qumështi, sheqeri, kripa, mishi etj. Shumë vende të Europës e kanë reduktuar normën e TVSH-së për shportën ushqimore. Serbia dhe Kroacia normën e TVSH-së e kanë respektivisht 20% dhe 25%, ndërsa normën për shportë ushqimore e kanë 10% dhe 5%. Gjermania, normën e

TVSH-së e ka 19%, ndërsa norma për shportën ushqimore është 7%. Ndërsa në Shqipëri norma e TVSH-së është 20%, pa ndonjë diferencim për shportën ushqimore.

Bizneset në Shqipëri kanë kërkuar diferencim të tarifave të TVSH-së, të paktën në tre kategori; 12% për mallra të konsumit të gjerë dhe turizmin; 20% për mallra të tjera dhe 0% për eksportet dhe transportin ndërkombëtar. Por do të duhet një periudhë kohe për vendin tonë që të fillojë zbatimin e diferencimit të TVSH-së, pasi aplikimi i normave të diferencuara do të thotë më shumë kosto për administratën tatimore dhe përfitime më të ulta për buxhetin e shtetit. Ndërkohë zbatimi i një tarife të vetme mundëson kontrollin më të lehtë të TVSH-së dhe trajtimin e njëjtë për të gjithë kategoritë e tatimpaguesve. FMN-ja ka rekomanduar disa elementë⁸⁴ të rëndësishëm për zbatimin me sukses të TVSH-së në një sistem tatimor si më poshtë:

- ✓ aplikimi i një normë të vetme në vend të disa normave;
- ✓ një prag të lartë të regjistrimit në TVSH;
- ✓ një bazë të gjerë me përjashtime minimale për të shmangur shtrembërimin e vendimeve të blerjes dhe për të siguruar transparencë;
- ✓ përdorimin e parimit të destinacionit ku eksportet taten me 0 % dhe importet taten;
- ✓ përdorimin e metodës së kreditimit për llogaritjen e TVSH-së së paguar dhe
- ✓ sigurimin në kohë të kredive të dhëna për blerjen e mallrave kapitale.

Përvoja e FMN-së⁸⁵ tregon se zbatimi TVSH-së është një mundësi e mirë për të përmirësuar administrimin e përgjithshëm të tatimeve dhe taksave të tilla si;

- ✓ krijimi i një administrate tatimore bazuar në funksion;
- ✓ implementimi i procedurave moderne bazuar në deklaratimet vullnetare;
- ✓ zbatimi i parimit të vetëvlerësimit, ku tatimpaguesit deklarojnë dhe paguajnë tatimet dhe taksat me anë të llogarive të tyre duke krijuar mundësinë e një kontrolli efektiv nga organet tatimore;

⁸⁴ Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., “The Allure of the Value-Added Tax, Finance and Development,” in IMF Quarterly Magazine (ed.) (2002), Volume 39, No. 2.

⁸⁵ Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P. and Summers V., The Modern VAT (2001), International Monetary Fund.

- ✓ implementimi i programeve efektive të auditimit në bazë të riskut dhe
- ✓ rimbursimi në afat i TVSH-së për tatimpaguesit që rezultojnë më tepërisht kreditore të TVSH-së.

Direktiva e BE-së⁸⁶ për TVSH-në parashikon që norma standarde e TVSH-së duhet të jetë në intervalin 15%-25%. Çdo shtet anëtar mund të zgjedhë shkallën e tij standarde. Një normë e reduktuar e TVSH-së të paktën në masën 5 % mund të miratohet për furnizimet e mallrave dhe shërbimeve që ndikojnë më së shumti te konsumatorët. Vetëm Danimarka aplikon një normë të vetme standarde prej 25%; të gjitha vendet e tjera aplikojnë një ose më shumë norma të reduktuara. Disa vende kanë negociuar normat 0% , kur ata u përfshin në BE . Për shembull: norma 0% për veshjet e fëmijëve në Mbretërinë e Bashkuar; një normë e reduktuar e aplikuar për verërat e prodhuara në fermat bujqësore nga fermerët në Austri etj. Një normë e vetme e TVSH-së (përveç normës 0% për eksportet) është konsideruar si një praktikë e mirë. Më poshtë është pasqyruar tabela e normave të TVSH-së në vendet e BE-së.

Tabela 1: Normat e TVSH-së në vendet e BE-së⁸⁷

Nr.	Shteti	Norma e Reduktuar /%	Norma Standarde/%
1	Belgjikë	6 , 12	21
2	Bullgari	9	20
3	Republika Çeke	10 , 15	21
4	Danimarkë	-	25
5	Gjermani	7	19
6	Estoni	9	20
7	Greqi	6 , 13	23
8	Spanjë	4, 10	21
9	Francë	2.1, 5.5 , 10	20
10	Kroaci	5 , 13	25
11	Irlande	4.8, 9 , 13.5	23
12	Itali	4, 10	22
13	Qipro	5 , 9	19

⁸⁶ Lejeune I., The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, VAT Rader, “What a Federal Consumption Tax, Would Mean for America”, Tax Analysts 2011.

⁸⁷ <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>

14	Letoni	12	21
15	Lituani	5 , 9	21
16	Luksemburg	3, 8, 14	17
17	Hungari	5 , 18	27
18	Malta	5 , 7	18
19	Holandë	6	21
20	Austri	10	20
21	Poloni	5 , 8	23
22	Portugali	6 , 13	23
23	Rumani	5 , 9	24
24	Slloveni	9.5	22
25	Sllovaki	10	20
26	Finlandë	10 , 14	24
27	Suedi	6 , 12	25
28	Angli	0, 5	20

Mësimet e nxjerra nga përvoja e BE-së tregojnë se ; një normë e moderuar e TVSH-së me një bazë të gjerë të konsumit, me përjashtime të kufizuara të TVSH-së është shumë më mirë se sa aplikimi i një normë të lartë standarde për një bazë të gjerë, me shumë përjashtime dhe norma të shumta të diferencuara. Sistemi i TVSH-së në BE ka shumë anë të forta dhe i plotëson standardet e praktikave më të mira për sa i përket përcaktimit të personit të tatueshëm, fushës së zbatimit të TVSH-së për të gjitha transaksionet dhe vendit të tatimeve.

Megjithatë normat e aplikuara në BE nuk përkojnë me kriteret e FMN-së. Për këtë arsye vendet në zhvillim që aspirojnë integrimin në BE, nën mbikëqyrjen e FMN-së, shpesh herë hasin vështirësi në harmonizimin e rregullave të TVSH-së të kërkuara nga FMN-ja me ato të kërkuara nga KE-ja. Sistemi i TVSH-së në BE rezulton me të ardhurat tatimore të larta, por të ardhurat nuk janë rritur maksimalisht. Për këtë qëllim KE-ja është duke punuar shumë për të zhvilluar një strategji të re të TVSH-së që të harmonizojë dhe thjeshtëzojë rregullat e TVSH-së duke luftuar mashtrimin e TVSH-së.

Më poshtë është paraqitur figura e specifikave të TVSH-së sipas vendeve të ndryshme.

Figura 3: Modeli i TVSH-së

Modeli European			Modeli jo European		
1.	Përkufizimi i ngushtë i personit të tatueshëm		1.	Përkufizimi i gjerë i personit të tatueshëm	
2.	Bazë e gjerë tatimpaguesish*		2.	Bazë e ngushtë tatimpaguesish*	
3.	Pragu i ulët i regjistrimit		3.	Pragu i lartë i regjistrimit	
4.	Shumë normat		4.	Normë e vetme	
5.	Shumë përjashtime		5.	Shumë pak përjashtime	
6.	Shumë furnizime me normë zero		6.	Shumë pak furnizime të normës zero	
7.	Autongarkesë e TVSH-së në import*		7.	Pagesë e TVSH-së në import*	
BE	KANADA	ZVICER	AUSTRALI	SINGAPOR	ZELANDA E RE
<i>Modeli European</i>			<i>Modeli Miks</i>	<i>Modeli jo European</i>	

Burimi: PwC research. © 2010 PricewaterhouseCoopers Tax Consultants bcvba.

Lejeune I., The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, Tax Analysts 2011

* Të dhëna të azhornuara nga autori

KAPITULLI IV

4. Sistemi tatimor në Shqipëri

Shqipëria, në rrugën e integrimit europian, për një kohë të gjatë po përpiqet të harmonizojë legjislacionin fiskal me ato të vendeve të tjera të Bashkimit Europian. Sistemi tatimor në Shqipëri është në një reformim të vazhdueshëm. Tendenca është krijimi i një sistemi tatimor bashkëkohor i bazuar në parimin e barazisë dhe të efikasitetit. Në vitet e fundit, duket sikur i është kushtuar vëmendje e veçantë administrimit fiskal dhe konsolidimit të bashkëpunimit me komunitetin e biznesit. Megjithëse kjo e fundit më shumë është propaganduar se sa është arritur në realitet.

Zbatimi i legjislacionit tatimor nuk mund të arrihet pa ndërgjegjësimin dhe edukimin e tatimpaguesve për përmbushjen vullnetare të detyrimeve tatimore. Por një gjë e tillë nuk mund të arrihet pa një kontroll, verifikim dhe vlerësim tatimor efikas. Balancimi i drejtë i burimeve të administratës tatimore ndërmjet edukimit dhe shërbimit ndaj tatimpaguesve nga njëra anë dhe një kontrolli efikas e masa shtrënguese efektive nga ana tjetër është faktori kyç në rritjen e nivelit të deklarimit vullnetar të detyrimeve tatimore nga tatimpaguesit dhe vënies në zbatim në mënyrë efikase të legjislacionit tatimor.

Misioni i administratës tatimore⁸⁸ është inkurajimi e arritja e shkallës më të lartë të zbatimit dhe respektimit vullnetar të detyrimeve tatimore dhe sigurimi i shkallës më të lartë të besimit publik ndaj integritetit dhe efikasitetit të administratës tatimore. Në mënyrë që ky mision të arrihet, administrata tatimore duhet që të sigurojë zbatimin në mënyrë korrekte të legjislacionit tatimor, të sigurojë kuptimin dhe zbatimin e arsyeshëm të dispozitave të këtyre ligjeve, në frymën e ligjit “Për Procedurat Tatimore në RSh”, ligjeve specifike tatimore dhe dispozitave përkatëse nënligjore, duke trajtuar në mënyrë të njëjtë dhe të paanshme të gjithë tatimpaguesit.

⁸⁸ Ligji Nr. 9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

Rregullat dhe procedurat e administrimit tatimor të sanksionuara me ligj duhet të synojnë garantimin e zbatimit korrekt dhe uniform të ligjeve, administrimin e tatimeve dhe taksave me një kosto sa më të ulët për administratën tatimore dhe për tatimpaguesin, e cila mund të arrihet nëpërmjet nxitjes së vetëvlerësimit dhe plotësimit vullnetar të detyrimeve tatimore nga tatimpaguesit, nëpërmjet sensibilizimit, informimit e edukimit të tatimpaguesve dhe nëpërmjet kontrolleve të paanshme të bazuara në analizën e riskut.

Legjislacioni tatimor në Shqipëri synon unifikimin dhe vendosjen e standardeve bashkëkohore për të garantuar konkurrencë të ndershme, trajtim të barabartë e të paanshëm dhe transparencë në zbatimin korrekt dhe në mënyrë uniforme të procedurave dhe të rregullave të vendosura. Por kjo e fundit, mund të arrihet duke ruajtur ekuilibrin e duhur ndërmjet të drejtave dhe detyrimeve të tatimpaguesve dhe administratës tatimore. Problemi qendron te administrata tatimore, e cila përgjithësisht përbëhet nga persona jo kompetentë, të lidhur me pushtetin dhe politikën, duke ndikuar në këtë mënyrë edhe në prishjen e ekuilibrit të mësipërm. Pa dyshim që edhe biznesi nga ana tjetër, drejtohet dhe administrohet nga persona jo kompetentë, të lidhur me pushtetin dhe politikën duke mundësuar në këtë mënyrë në krijimin e një ekuilibri tjetër, të cilin nuk e dikton ligji, por “forca e pushtetit”.

Shqipëria, si një vend i mbështetur në ekonominë e tregut, e ndjen të nevojshme të rrisë nivelin e të ardhurave, për të stabilizuar problemet e ekuilibrit ekonomik dhe të bilancit të pagesave, për ta çuar vendin drejt zhvillimit ekonomik. Në rritjen ekonomike të një vendi, autoriteti i politikës fiskale luan rolin kryesor. Si rezultat në hartimin e politikave fiskale, duhet të merret në konsideratë si një faktor i rëndësishëm, sjellja e kontribuesve dhe mundësia e tyre për evazion fiskal.

Sistemi tatimor⁸⁹ i RSh-së përbëhet nga një paketë ligjesh tatimore, marrëveshjet tatimore me vendet e tjera, udhëzimet, rregulloret, metodat për vendosjen, ndryshimin dhe heqjen e tatimeve, kushtet për të siguruar pagimin e tyre, si dhe format e metodat e kontrollit të tatimeve dhe imponimin e përgjegjësisë për shkeljen e legjislacionit tatimor. Pra sistemi tatimor përbëhet nga të gjitha ligjet, V.K.M-të, marrëveshjet, rregulloret, manualët dhe

⁸⁹ Neni 2 “Sistemi tatimor” i Ligjit Nr. 8560, Dt. 22.12.1999, “ Për Procedurat Tatimore në RSh”.

udhëzimet dhe të gjithë infrastrukturën e domosdoshme institucionale për realizimin e vetëvlerësimit dhe plotësimit vullnetar të detyrimeve tatimore në afat nga tatimpaguesit. Legjislacioni tatimor⁹⁰ në RSh përbëhet nga:

- a) marrëveshjet ndërkombëtare të ratifikuara nga Kuvendi;
- b) ligjet tatimore;
- c) aktet nënligjore të miratuara në mbështetje të ligjeve tatimore.

Tatimet dhe taksat paraqesin burimin kryesor të të hyrave publike, me të cilat pushteti qendror dhe lokal kryen shpenzimet publike.

Vende të ndryshme aplikojnë sisteme të ndryshme tatimore në bazë të kushteve të tyre ekonomike, politike dhe sociale.

Detyrimet tatimore⁹¹ në Shqipëri konsistojnë në ; tatimet indirekte (TVSH, akciza etj.), tatimet direkte (tatimi mbi të ardhurat, tatimi mbi fitimin etj.) dhe taksat. Tatimet dhe taksat⁹² janë kombëtare ose vendore. Tatimet dhe taksat vendore përcaktohen në ligjin për sistemin e taksave vendore. KSSHSH-të përcaktohen në ligjin për sigurimet shoqërore dhe shëndetësore.

4.1 Historiku i sistemit tatimor në Shqipëri

Sistemi fiskal në Republikën e Shqipërisë mund ta ndajmë në dy etapa historike:

- Periudha e sistemit tatimor të perandorisë osmane.
- Periudha e sistemit tatimor e krijuar nga shteti shqiptar i lirë e i pavarur.

Etapa e parë e sistemit tatimor shqiptar përfshin periudhën para vitit 1991, periudhë në të cilën vendi ynë ka qenë nën qeverisjen e perandorisë osmane. Etapa e dytë e sistemit tatimor shqiptar fillon me krijimin e shtetit shqiptar. Këtë etapë historike të sistemit tatimor mund ta ndajmë në katër periudha, të cilat shpjegohen më poshtë.

⁹⁰ Neni 3, Ligji Nr.9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

⁹¹ Referuar Neni 6 të Ligjit Nr.9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”, detyrimi tatimor lind kur personi realizon të ardhura, kur bëhet pronar i një pasurie apo kryen pagesa, të cilat janë objekt i tatimit, sipas legjislacionit tatimor

⁹² Referuar neni 4 të Ligjit Nr.9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”, në tatimet dhe taksat kombëtare përfshihen; tatimi mbi vlerën e shtuar; tatimi mbi të ardhurat; akciza; tatimi për lojërat e fatit, kazinotë dhe hipodromet; taksat kombëtare dhe tatime të tjera, të cilat janë përcaktuar të tilla me ligj të veçantë.

4.1.1 Krijimi i shtetit shqiptar në periudhën “1912-1924”

Shteti i ri pas shpalljes së pavarësisë, trashëgoi një sistem tatimor të prapambetur të mbartur nga perandoria osmane. Shteti i ri shqiptar, i karakterizuar nga një paqendrueshmëri politike dhe ekonomike nuk mundi të reformonte sistemin e mëparshëm të perandorisë osmane. Disa nga karakteristikat kryesore të këtij sistemi tatimor ishin; të ardhurat tatimore u bazuan në taksimin e të ardhurave të realizuara nga sektori bujqësor dhe blegtoral; tatimet direkte përbënin të ardhurat kryesore; mbledhja e tatimeve bëhej në natyrë; barra e tatimeve dhe taksave binte mbi fshatrat etj. Tatimet dhe taksat direkte u trashëguan nga sistemi i mëparshëm dhe preknin në mënyrë direkte produktin apo të ardhurat e prodhuesve në momentin e prodhimit dhe krijimit të tyre. Detyrimet kryesore tatimore ishin: e dhjeta - tatimi mbi prodhimet e tokës (tatimi kryesor), xhelepi - tatimi mbi blegtorinë, vergjia - tatimi mbi ndërtesat dhe trojet, tatimi mbi fitimin - tatimi që paguanin tregtarët, zejtarët, profesionet e lira etj. mbi të ardhurat e realizuara. Në çdo prefekturë dhe nënprefekturë u krijua një drejtori e veçantë me emërtimin ‘Drejtoria e Financës’, e cila merrej me administrimin dhe mbledhjen e të ardhurave tatimore dhe depozitimin e tyre në arkën e shtetit.

4.1.2 Krijimi i Republikës së Parë dhe Mbretërisë në periudhën “1925-1939”

Kjo etapë historike e sistemit tatimor në Shqipëri përfshin periudhën e ‘Republikës së Parë’ në vitet “1925-1928” dhe krijimin e ‘Mbretërisë Shqiptare’ në vitet “1928-1939”. Gjatë periudhës “1925-1928”, organizimi i ri i shtetit krijoi mundësinë për rritjen e të ardhurave buxhetore nëpërmjet vjeljes së detyrimeve tatimore korente dhe mbledhjes së detyrimeve tatimore të prapambetura. Sistemi i ri tatimor karakterizohej nga një trashëgim të tipareve kryesore të sistemit tatimor të mëparshëm, të tilla si mbledhja e detyrimeve tatimore të prapambetura; rritja e barrës tatimore; lehtësimi dhe përjashtimi nga taksat dhe tatimet për kapitalin e huaj, aplikimi i taksave doganore moderne etj. Qeveria e asaj periudhe i dha me konçesion shoqërive të huaja 23% të truallit të Shqipërisë. Pozitat më të rëndësishme i fituan kompanitë italiane, pasi në këtë periudhë u themelua Banka Kombëtare e Shqipërisë me qendër në Romë. Kjo bankë u krijua si bankë emisioni dhe krediti dhe duhet t’i jepte shtetit shqiptar 10% nga fitimet e saj. Shoqëritë e huaja si p.sh; shoqëritë konçesionare që

operonin në fushën e kërkimeve me të drejtë shfrytëzimi të naftës, mineraleve të ndryshme, ndërmarrjet bujqësore etj., patën lehtësi tatimore të konsiderueshme dhe përjashtime nga tatimet dhe taksat. Lehtësitë kryesore përfshinin; pagesë minimale për qiranë e tokës së dhënë në konçesion dhe pagesa në nivele më të ulta të tatimeve të tjera. Qiraja e tokës për dhënie me konçesion ishte 1,5 franga ari/hektar, ndërsa pagesa e tatimit në nivelin 5%-6%. Një risi në këtë sistem tatimor ishte fakti i kategorizimit të tatimeve dhe taksave në detyrime tatimore direkte dhe indirekte. Tatimet dhe taksat në këtë sistem tatimor u kategorizuan në; a) tatime dhe taksa direkte (e dhjeta – tatimi mbi produktet e tokës, xhelepi - tatimi mbi bagëtinë, vergji- tatimi mbi ndërtesat dhe truallin, tatimi mbi fitimin etj.); b) tatime dhe taksa indirekte (tatime dhe taksa indirekte mbi konsumin, si psh; taksa mbi pijet, taksa dhe tatime mbi produkte të tjera të konsumit, taksat doganore, taksat shtetërore etj. Risia kryesore e periudhës “1928-1939” ishte hartimi dhe miratimi i parimeve bazë të tatimeve dhe taksave, të cilat u shpallën nga “Statuti themeltar i Mbretërisë Shqiptare” më 1 Dhjetor të vitit 1928. “Statuti Themeltar i Mbretërisë Shqiptare” përcaktonte se: *“taksa është një detyrim i popullit për t’i bërë ballë shpenzimeve të përgjithshme të shtetit”. Çdo taksë dhe tatim mund të caktohet dhe të mblidhet veçse me ligj”*.

Gjithashtu risi e kësaj periudhe ishte dhe hartimi për herë të parë i një ligji mbi administrimin e pasurisë dhe kontabilitetit të shtetit.⁹³ Si rezultat i përmirësimit të sistemit tatimor dhe kuadrit ligjor që rregullonte administrimin tatimor, të ardhurat që u mbledhën në vitet “1928-1929” ishin 27.66 milion franga ari kundrejt 15.6 milion franga ari, që kishin qenë të ardhurat e mbledhura në vitet 1924-1925. Kjo periudhë karakterizohej nga një përmirësim i sistemit tatimor; klasifikimi i tatimeve sipas mënyrës së mbledhjes; detyrimi i tatimpaguesve për regjistrimin e transaksioneve dhe mbajtjen e dokumentave për tatimet; masat shtrënguese për mbledhjen e detyrimeve të prapambetura etj. Edhe në këtë sistem si në sistemin paraardhës, sistemi tatimor përbëhej nga tatimet dhe taksat direkte, tatimet dhe taksat indirekte dhe taksat shtetërore. Taksat, të cilat administroheshin dhe mblidheshin nga

⁹³ Ligji “Mbi Administrimin e Pasurisë dhe Kontabilitetin e Përgjithshëm të Shtetit” Ky ligj hyri në fuqi më 1 prill të vitit 1929.

bashkitë ishin; taksa e ekspozimit të objekteve të ndryshme, taksa e tendave të vendit, taksa e mjeteve të transportit, taksa e vendeve të dëfrimit, taksa e lojërave, taksa e tabelave, taksa e reklamave, taksa e pastrimit dhe e ndriçimit, taksa e ekspozitave etj. Pra sistemi tatimor, që zbatoi shteti shqiptar gjatë këtyre viteve ruajti dhe përmirësoi një pjesë të sistemit fiskal osman dhe huazoi nga përdorimi elementë bashkëkohor të sistemit tatimor, siç ishte evidentimi dhe mbajtja e dokumentacionit dhe kontabilitetit për tatimet në zbatim të ligjit.

4.1.3 Pushtimi i shtetit shqiptar në periudhën “1939-1944”

Në këtë periudhë përbërja e sistemit tatimor nuk ndryshoi shumë nga ajo e sistemit tatimor në periudhën e mbretërisë. Karakteristikë e kësaj periudhe është se tatimet dhe taksat mbi popullsinë gjatë tre viteve të pushtimit italian u dyfishuan. Sistemi tatimor i kësaj periudhe karakterizohej nga një rritje e vazhdueshme e normave të tatimeve dhe taksave dhe përmirësimit të metodave të llogaritjes dhe mbledhjes së detyrimeve tatimore, nëpërmjet forcimit të aparatit shtetëror dhe përmirësimit të legjislacionit tatimor. Një risi e kësaj periudhe ishte dhe pagimi i tatimit me para në dorë duke e lehtësuar procedurën e mbledhjes së tyre. Politika tatimore ishte e diktuar në varësi të politikës së përgjithshme të luftës dhe për rrjedhojë sistemi tatimor ishte i diktuar dhe përcaktohej nga qëllimet politike.

4.1.4 Sistemi tatimor gjatë diktaturës komuniste në periudhën “1945-1990”

Etapa e katërt e historisë të sistemit tatimor shqiptar është periudha “1945-1990”, e cila fillon me mbarimin e luftës së dytë botërore dhe përfundon me rënien e sistemit socialist. Objektivi kryesor i qeverisë së re të krijuar pas përfundimit të Luftës së Dytë Botërore ishte krijimi i një sistemi të ri tatimor. Deri në vitin 1976 vërehet një tendencë për dobësimin e rëndësisë së pronës private, dhe më pas nga viti 1976 e deri në rënien e regjimit komunist vërehet zhdukja e sistemit të pronës private. Politika tatimore e shtetit shqiptar u mbështet në principet marksiste dhe leniniste për tatimet dhe taksat. Në bazë të teorive marksiste dhe leniniste, tatimet u përdorën si një instrument politik dhe ekonomik duke u aplikuar me norma të larta progresive mbi borgjezinë, e cila për rrjedhojë çoi në dobësimin e fuqisë ekonomike të borgjezisë; u kufizuan marrëdhëniet kapitaliste etj. Politika tatimore në këtë

etapë historike, fillimisht u bazua në tatimin e jashtëzakonshëm mbi fitimet nga “lufta”. Kjo periudhë karakterizohet nga kufizimi i pronës private, shtetëzimi i minierave, bankave, pyjeve etj. dhe krijimi i sektorit shtetëror të ekonomisë. Ky sektor ishte i përjashtuar nga çdo lloj tatimi dhe barra fiskale mbetej vetëm mbi sektorin privat të ekonomisë. Sistemi tatimor i kësaj periudhe bazohej në tatimin progresiv, i cili aplikohet në masën 15%-80%. Në Mars të vitit 1945 qeveria shpalli aktet e para të tatimeve të reja të drejtpërdrejta. Këto akte përmbanin ligjet për tatimin mbi fitimin, tatimin e të ardhurave të përgjithshme, mbi tatimin e ndërtesave dhe trojeve etj. Në periudhën 1947-1976 hidhen bazat për krijimin e një sistemi të ri fiskal. Sistemi tatimor përfshinte nënsistemin tatimor qendror dhe nënsistemin tatimor lokal. Në nën sistemin tatimor qendror përfshiheshin tatimet e mbledhura nga popullsia, e cila për efekte fiskale klasifikohet në bazë të vendbanimit të popullsisë që banon në qytet dhe fshat. Në bazë të klasifikimit të popullsisë dhe shpërndarjes së barrës tatimore, nënsistemi qendror i tatimeve ndahej në tatime qendrore të qytetit dhe fshatit. Në nënsistemin e tatimeve qendrore të qytetit përfshiheshin; tatimi mbi të ardhurat e realizuara nga veprimtaria e tregtarëve dhe zejtarëve, tatimi mbi të ardhurat nga pagat dhe shpërblimet e punonjësve, tatimi mbi të ardhurat nga beqarët, tatimi mbi të ardhurat nga të martuarit me fëmijë etj. Në nënsistemin qendror të tatimeve të fshatit përfshiheshin; tatimi mbi të ardhurat nga ekonomitë bujqësore individuale, tatimi mbi të ardhurat nga kulakët, tatimi mbi të ardhurat e anëtarëve të kooperativave bujqësore, tatimi mbi pijet alkoolike etj. Përveç tatimeve të qytetit dhe fshatit janë zbatuar edhe disa lloje taksash me karakter lokal të tilla si; taksa mbi zotëruesit e mjeteve të transportit, taksa mbi kafshët, taksa e tregut dhe e peshëmatjes, taksa e ushtrimit të profesionit etj. Me miratimin e Kushtetutës të vitit 1976, nëpërmjet sistemit tatimor u realizua objektivi kryesor i shtetit komunist, ai i zhdukjes së pronës private. Shteti me politikën tatimore dhe sistemin e ngritur, propagandonte haptazi se: *Shqipëria ishte i vetmi vend në botë pa tatime dhe taksa*. Ndërkohë që shqiptarët paguanin tatime dhe taksa, të cilat ishin të përfshira në çmimet e paracaktuara dhe të kontrolluara të mallrave dhe shërbimeve që furnizoheshin nga sektori shtetëror dhe kooperativist i ekonomisë së kësaj periudhe.

4.1.5 Sistemi tatimor në periudhën pas regjimit komunist nga viti 1991 e në vazhdim

Edhe kjo periudhë ndahet në tre etapa të rëndësishme. Deri në vitin 1999 sistemi tatimor në Shqipëri është rregulluar nga ligji Nr.7546 dt. 06.01.1992. Deri në muajin Prill të vitit 2008 sistemi tatimor në Shqipëri është rregulluar nga ligji Nr.8560 dt.22.12.1999, ndërsa nga muaji Maj i vitit 2008 sistemi tatimor rregullohet nga ligji Nr.9920 dt. 19.05.2008. Paketa e parë fiskale gjatë kësaj periudhë u prezantua në janar të vitit 1992, dhe më pas në 14 Korrik të vitit 1992 u hartua ligji “Për tatimin mbi të ardhurat”. Administrimi i tatimeve dhe taksave në RSh sipas ligjit Nr.7546 dt. 06.01.1992 filloi të bëhet nga organet tatimore. Organet tatimore sipas këtij ligji ishin Drejtoria e Tatimeve në Ministrinë e Financave dhe degët e saj në 36 rrethe. Organet tatimore u ngarkuan me detyrën e kryerjes të të gjitha veprimeve që lidheshin me regjistrimin e subjekteve, mbajtjen e dokumentacionit përkatës, nxjerrjen e akteve tatimore në bazë të deklaratës dhe të dhënave të tjera të paraqitura nga subjektet, përcaktimin e bazës dhe madhësisë së tatimit etj. Konventat dhe marrëveshjet e nënshkruara midis RSh-së dhe shteteve të tjera për menjanimin e tatimeve të dyfishta, kishin përparësi në raport me legjislacionin tatimor siç kanë edhe aktualisht. Tatimet kryesore në vitin 1992 përfshinin taksat nacionale dhe lokale, tatimin mbi qarkullimin, akcizën, tatimin mbi fitimin etj.

Krahas organit tatimor, u krijua Drejtoria e Policisë Financiare⁹⁴ si organ ekzekutiv i armatosur dhe i specializuar për kontrollin e zbatimit të legjislacionit fiskal. Policia financiare kishte detyrën e kontrollit të saktësisë së pasqyrave financiare, kontrollin e zbatimit të rregullave për peshën, standardet dhe çmimet, tarifat e cilësisë së mallrave, kontrollin e aktiviteteve pa liçencë, kontrollin e zbatimit të monopolit të shtetit, si dhe kontrollin e zbatimit të dispozitave në fushën e tatimeve dhe taksave. Në vitin 1995⁹⁵, Drejtoria e Policisë Financiare shpërbëhet duke mundësuar krijimin e dy sektorëve të specializuar; Policia Doganore në varësi të Drejtorisë së Përgjithshme të Doganave dhe Policia Tatimore në varësi të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve. Me hartimin dhe miratimin e Kodit Doganor dhe ligjit të procedurave tatimore në vitin 2008 këto dy sektorë

⁹⁴ Dekreti Nr.7463 Dt. 31.01.1991

⁹⁵ Në këtë vit hartohet Ligji “Për TVSH-në” me Nr.7938 Dt. 24.05.1995

u ristrukturuar në sektorë të inteligjencës, verifikimit të terrenit, hetimit tatimor dhe doganor në DPT dhe DPG.

Në vitin 1995, për herë të parë krijohet “Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve” si autoriteti i vetëm në Shqipëri, i cili administron taksat dhe tatimet. Më dt. 22.12.1999 hyn në fuqi ligji Nr.8560 “Për Procedurat Tatimore në RSh”, në të cilin pasqyroheshin të drejtat e tatimpaguesve dhe shërbimet që ata përfitonin. Administrimi tatimor për herë të parë prezantohet i pozicionuar midis administrimit qendror dhe vendor. Hartimi dhe miratimi i ligjit aktual mbi administrimin tatimor me ligjin Nr.9920 dt.19.05.2008 e vendosi administrimin tatimor në pozicionin e një administrimi modern dhe të përshtatur me ndryshimet e reja gjeo-politike të vendit drejt integritetit europian.

Legjislacioni fiskal i vitit 1992 dhe më pas ai vitit 1996 i klasifikon tatimet si tatime direkte (tatimi mbi të ardhurat, tatimi mbi biznesin e vogël, tatimi mbi të ardhurat personale, tatimi mbi fitimin, tatimi mbi lojërat e fatit etj.) dhe tatime indirekte (tatimi mbi xhiron dhe më pas pas në vitin 1996 TVSH, akciza etj.)

Administrimi dhe mbledhja e taksave u organizuan dhe klasifikuan në taksa kombëtare dhe lokale. Taksat kombëtare përfshijnë 9 tarifa shërbimi të ndryshme dhe 7 lloje taksash si psh; taksa portuale, taksa për mjetet e përdorura të transportit, taksa e rentës minerare, tarifa për përdorimin e aparateve televizive, tarifa për kalimin me avion në kufirin e RSh, tarifa e pajisjes me leje drejtimi etj.

Që nga vitit 2006, administrimi i tatimeve dhe taksave dhe tarifave që aplikohen sipas ligjit Nr.9632 dt.30.10.2006 “Për taksat vendore” u transferuan nga administrata qendrore te ajo vendore sipas parimit të decentralizimit fiskal. Në taksat dhe tarifat vendore, që administrohen nga administratat tatimore vendore janë; taksa vendore mbi biznesin e vogël, taksa mbi pasurinë e paluajtshme, taksa mbi ndërtesat, taksa mbi tokën bujqësore, taksa e fjetjes në hotel, taksa e tabelës, tarifa e parkimit të automjeteve, tarifa për shërbime etj. Që nga viti 2014, taksa e biznesit të vogël i ndryshohet emërtimi si tatimi i thjeshtuar mbi fitimin (emërtim që i ka fillesat më herët), dhe administrohet, mbledhet dhe kontrollohet nga administrata tatimore qendrore, duke shërbyer kjo e fundit si agjent tatimor për bashkitë.

Deri në vitin 2002, KSSHSH-të administroheshin nga Instituti i Sigurimeve Shoqërore. Më pas që prej vitit 2003, KSSHSH-të u administruan nga administrata tatimore qendrore me qëllim uljen e numrit të punonjësve informal dhe mbledhjen e të ardhurave nga kontributet. Deri në vitin 2012 akcizat administroheshin, kontrolloheshin dhe mbledheshin nga ATQ-ja. Që prej prej Tetorit të vitit 2012, akcizat kalojnë nën administrimin fiskal të administratës doganore⁹⁶.

4.2 Sistemi tatimor në Shqipëri mbas vitit 1999

Ligji “Për Procedurat Tatimore në RSh” rregullon procedurat për administrimin e detyrimeve tatimore si dhe parimet e organizimit e të funksionimit të administratës tatimore në RSh. Dispozitat e këtij ligji zbatohen për të gjitha llojet e tatimeve e taksave dhe të detyrimeve tatimore, me përjashtim të rasteve kur me ligje të veçanta është parashikuar ndryshe. Deri në muajin Prill të vitit 2008 sistemi tatimor në Shqipëri është rregulluar nga ligji Nr.8560 dt.22.12.1999, ndërsa nga muaji Maj i vitit 2008 sistemi tatimor rregullohet nga ligji Nr.9920 dt.19.05.2008. Ligji Nr.8560 dt. 22.12.1999 bëri një dallim të qartë nga modeli i administrimit të mëparshëm, duke specifikuar qartazi misionin e administratës tatimore, duke pasqyruar ndryshimet strukturore të saj, duke mbuluar edhe detyra që kishin patur institucione të tjera si dhe duke përforcuar të drejtat e tatimpaguesve dhe shërbimet që ata përfitonin. Administrimi tatimor për herë të parë prezantohet i pozicionuar midis administrimit qendror dhe vendor. Ligji aktual mbi administrimin tatimor me Nr.9920 dt.19.05.2008 pasqyron në mënyrë të qartë faktin, se administrimi tatimor arrihet nëpërmjet shërbimit, informimit dhe edukimit të vazhdueshëm të tatimpaguesve dhe krijimit të një marrëdhënie bashkëpunuese me to dhe institucionet e tjera. Ligji bazohet mbi kartën e të drejtave të tatimpaguesit dhe mbështetet mbi parimet universale të administrimit tatimor modern.

⁹⁶ Në zbatim të Ligjit Nr.61/2012 “Për akcizat në RSh”.

4.2.1 Krahassimi i sistemit tatimor aktual me sistemin e vjetër

a. *Sistemi i bazuar në tatim ndaj sistemit të bazuar në funksion.* Sistemi i vjetër tatimor⁹⁷ në Shqipëri bazohej në llojshmërinë e tatimeve dhe kishte këto karakteristika:

- Puna organizohej sipas llojit të tatimeve (TVSH, tatimi mbi fitimin etj.). Punonjësit e administratës tatimore që e bazojnë punën e tyre në llojin e tatimit janë si mjekët e përgjithshëm. Ata janë përgjegjës për të gjitha aspektet e një tatimi dhe merren me një numër të caktuar tatimpaguesish.
- Funksionet e punonjësve të administratës tatimore ishin të veçanta dhe të dyfishta për çdo lloj tatimi. Kontrolli tatimor ishte i veçantë për TVSH-në dhe i veçantë për tatimin mbi fitimin, ndërkohë që të dyja llojet e tatimeve llogariteshin mbi shitjet dhe blerjet e subjekteve, pra nga e njëjta bazë. Masat e ndërmarrja ishin të veçanta për mbledhjen e TVSH-së dhe të veçanta për tatimin mbi fitimin.
- Inspektorët e tatimeve kryenin të gjitha funksionet që lidhen me tatimin përkatës, si psh.; vlerësimi, kontrolli, mbledhja e tatimeve, ndërmarrja e masave shtrënguese etj.

Sistemi i ri tatimor⁹⁸ bazohet në funksionin e punonjësit të tatimeve dhe ka këto karakteristika:

- Puna është e organizuar sipas funksionit (vlerësimi tatimor, kontrolli tatimor, shërbimi i tatimpaguesit, mbledhje e tatimeve, apel tatimor etj.) Ligjërisht sanksionohet në këtë mënyrë, por realisht nuk ndodh kështu. Me urdhër të veçantë të një drejtori të një drejtorie të caktuar në një DRT, të drejtorit rajonal të një DRT-je apo drejtorit të DPT-së, i kërkohet inspektorëve të kontrollit tatimor të mbledhin detyrimet tatimore të zbuluara dhe vlerësuara prej tyre. Ky veprim bie ndesh me ligjin Nr.9920 dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”, pasi një inspektor kontrolli nuk ka kompetenca të mbledhë detyrimet tatimore, pasi këto kompetenca i takojnë Drejtorisë së Mbledhjes së Borxhit. Për më tepër, inspektori i kontrollit sipas ligjit dhe manualit të kontrollit tatimor mund ta kontrollojë përsëri subjektin e kontrolluar më parë vetëm pasi të ketë kaluar një periudhë e gjatë kohe e jo më të

⁹⁷ I rregulluar sipas Ligjit Nr.8560 Dt. 22.12.1999 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

⁹⁸ I rregulluar sipas Ligjit Nr.9920 Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

mbledhë detyrimin tatimor mbasi ai e ka vlerësuar atë. E njëjta gjë ndodh dhe me inspektorin e vlerësimit, që përveç mbledhjes së detyrimit tatimor që nuk është kompetencë e tij, verifikon, kontrollon dhe vlerëson në terren subjektin që ka nën mbikëqyrje, të cilin sipas ligjit dhe rregulloreve mund ta kontrollojë dhe vlerësojë vetëm nga zyra. Punonjësit e administratës tatimore që e bazojnë punën e tyre tek funksioni janë si mjekët e specializuar. Kardiologët ekzaminojnë vetëm problemet që kanë të bëjnë me zemrën dhe vizitojnë vetëm ato pacientë që vuajnë nga zemra. Në analogji me këtë të fundit, një punonjës i tatimeve do të merret vetëm me një funksion të specializuar në fushën e tatimeve për një grup tatimpaguesish, që kërkojnë një shërbim ose funksion të caktuar.

- Çdo funksion i përgjigjet të gjitha llojeve të tatimit. Pra inspektori i kontrollit merret me kontrollin e çdo lloj tatimi direkt apo indirekt, jo vetëm një lloj tatimi të veçantë.
 - Inspektorët e kontrollit kryejnë vetëm kontrolle tatimore. Inspektorët e vlerësimeve merren vetëm me përpunimin dhe vlerësimin e deklaratave tatimore. Specialistët e shërbimit merren vetëm me asistencën dhe konsulencën ndaj tatimpaguesit. Megjithëse kjo gjë, siç e përmenda edhe më lart sanksionohet vetëm në ligj dhe nuk zbatohet tërësisht.
 - Punonjësit e administratës tatimore janë specialistë vetëm në një funksion të caktuar. Megjithëse kjo gjë, siç e përmenda edhe më lart sanksionohet vetëm në ligj dhe nuk zbatohet tërësisht.
- b. *Vlerësimi ndaj vetëvlerësimit.* Vetëvlerësimi⁹⁹ është një mekanizëm i zbatuar nga një sërë vendesh si pjesë e sistemit të tyre të mbledhjes së tatimeve. Sipas vetëvlerësimit, tatimpaguesi duhet të raportojë bazën e vlerësimit (p.sh të ardhurat e tatueshme), të dorëzojë llogaritjen e tatimit për t'u paguar dhe të paguajë tatimin e llogaritur. Roli i organeve tatimore është të kontrollojë (mbi bazë zgjedhjeje të rastësishme) nëse tatimpaguesi e ka deklaruar të ardhurën saktësisht dhe nuk ka kërkuar lehtësi ose reduktime që nuk i takojnë dhe të sigurojë pagesën e plotë të tatimit. Ky rol ndryshon me rolin e organeve tatimore në sisteme ku këto organe janë përgjegjëse për të

⁹⁹ Fjalor Tatimor, Byroja Ndërkombëtare e Dokumentacionit Fiskal, IBFD.

përcaktuar tatimin e pagueshëm dhe për të kërkuar pagesën (sistemi i vjetër). Vetëvlerësimi i të ardhurave përgjithësisht kufizohet tek individët por mund të shtrihet edhe tek bizneset. Ai zbatohet edhe në fushat e tatimit mbi transferimin dhe tatimin mbi qarkullimin. Sistemi i vjetër tatimor bazohet në vlerësimin tatimor dhe ka këto karakteristika:

- Inspektori i vlerësimit shqyrton deklaratat tatimore dhe vlerëson tatimet ose rimbursimet.
- Inspektori i vlerësimit diskuton tatimet e vlerësuara me tatimpaguesin.

Sistemi i ri tatimor bazohet në vetëvlerësimin tatimor dhe ka këto karakteristika:

- Tatimpaguesi plotëson deklaratat tatimore.
- Tatimpaguesi vetëllogarit detyrimet sipas deklaratave tatimore dhe ligjeve specifike të tatimeve.
- Tatimpaguesi paguan tatimet.
- Administrata tatimore ka të drejtën të kontrollojë dhe të kryejë rivlerësime në rrethana të caktuara.

c. *Sistemi manual ndaj sistemit të kompjuterizuar.* Sistemi manual (i vjetër) ka këto karakteristika:

- Të dhënat, informacioni, deklaratat, vlerësimet e tatimpaguesit etj. sigurohen dhe ruhen vetëm në formë shkresore.
- Pengon mundësinë për të shkëmbyer informacion midis funksioneve ose zyrave ose për të analizuar rezultatet.
- Nuk ekziston një skedar qendror për çdo tatimpagues.

Sistemi i kompjuterizuar (i ri) ka këto karakteristika:

- Të dhënat, informacioni, deklaratat, vlerësimet e tatimpaguesit etj. sigurohen në formë elektronike.
- Të gjitha funksionet kryesore të tatimpaguesit janë të kompjuterizuara të tilla si regjistrimi elektronik, dorëzimi dhe pagesa e deklaratave tatimore në formë elektronike.

- Lehtëson regjistrimin e përqendruar të të gjithë informacionit tatimor¹⁰⁰, që ka të bëjë me deklaratat, pagesat, vlerësimin dhe borxhet për çdo tatimpagues.

d. *Roli i DPT-së.* Sistemi i vjetër bazohet në nivelin e ulët të kontrollit dhe ka këto karakteristika:

- Në praktikë degët tatimore zbatojnë rregulla dhe praktika të ndryshme.
- Mungesë e objektivave të performancës për çdo degë.
- Nivel i ulët i mbikëqyrjes nga zyra qendrore.
- Nivel i ulët i vlerësimit të degëve/personelit nga zyra qendrore.

Sistemi i ri bazohet në kontrollin e përqendruar dhe ka këto karakteristika:

- Zyra qendrore është përgjegjëse për hartimin e të gjitha rregullave që zbatohen për të gjitha DRT-të.
- Zyra qendrore përgatit objektivat e performancës për të gjitha DRT-të.
- Zyra qendrore mat objektivat ndaj rezultateve aktuale të çdo DRT-je.
- Zyra qendrore vlerëson burimet njerëzore kundrejt objektivave të vendosura.

Pra si përfundim, dy reformat kryesore për organizimin e brendshëm të administratës tatimore janë:

1. Kalimi nga një sistem i decentralizuar në një sistem të unifikuar drejtimi dhe kontrolli nga Drejtoria e Përgjithshme tek Drejtoritë Rajonale.
2. Kalimi nga lloji i sistemit bazuar në tatim tek një sistem i bazuar në funksion.

Synimi i sistemit të ri është gjenerimi i vlerës maksimale të të ardhurave me koston më të ulët për publikun, duke u mbështetur tek vetëvlerësimi nga ana e tatimpaguesve dhe në pajtueshmërinë vullnetare të tyre. Për ta realizuar këtë synim, tatimpaguesit shqiptarë duhet të krijojnë besim se administrata tatimore është e ndershme, efikase, ofron trajtim të barabartë për të gjithë tatimpaguesit dhe se ajo do të jetë në gjendje të zbulojë dhe të ndëshkojë rastet e mospajtueshmërisë nga tatimpaguesit. Synimet e reformave organizative kanë qëllimin:

- të rrisin besimin e publikut tek administrata tatimore;

¹⁰⁰ Neni 29 “Dosja e detyrimeve tatimore”, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

- të trajtojnë të gjithë tatimpaguesit në mënyrë të barabartë, ndershmëri dhe transparencë, në mënyrë që të nxitet vetëvlerësimi dhe të ulen kostot e pajtueshmërisë si për administratën tatimore ashtu edhe për tatimpaguesit;
- të sigurohet se të gjithë punonjësit tatimorë mbajnë përgjegjësi për rezultatet e arritura, në mënyrë që të rritet efikasiteti dhe ndershmëria e organizatës në përgjithësi dhe të përmirësohen aftësitë e secilit prej punonjësve tatimore.

4.3 Administrimi tatimor

Administrimi tatimor është një nga sfidat kryesore të çdo qeverie, kryesisht në vendet në zhvillim siç është edhe Shqipëria. Pas 24 vitesh, administrata tatimore si një institucion qendror është i vetmi autoritet tatimor, që pranon deklaratat tatimore¹⁰¹ për tatimet dhe taksat kombëtare, vlerëson detyrimet tatimore, kontrollon saktësinë e deklarimit dhe mbi këtë bazë, përcakton detyrimet tatimore shtesë të një tatimpaguesi dhe rimbursimin apo kthimin e tatimeve të paguara tepër.

Legjislacioni tatimor në Shqipëri inkurajon këto elemente për përmirësimin e administrimit tatimor:

- Teknologjia e informacionit dhe shërbimet elektronike për tatimet.
- Vlerësimi i riskut për të përzgjedhur rastet e kontrollit dhe vjeljes së të ardhurave.
- Përmirësuar i procedurave të mbledhjes së të ardhurave tatimore.
- Procedura apelimi të modernizuara për të minimizuar konfliktet tatimore.
- Harmonizimi i sistemit fiskal me atë europian.

Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve¹⁰² është autoriteti tatimor qendror i vetëm në RSh, që zbaton dhe administron tatimet kombëtare, pagesat publike dhe mbledhjen e KSSHSH-ve .

Administrata tatimore¹⁰³ përbëhet nga:

- administrata tatimore qendrore (shih shtojcën), ku përfshihen Drejtoria e Përgjithshme e

¹⁰¹ Përfshirë edhe deklaratat për KSSHSH-të , pasi AT është agjent për ISSH-në për të mbledhur kontributet.

¹⁰² Neni 14, “Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, drejtoritë rajonale dhe njësitë e tjera”, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

¹⁰³ Neni 13, “Organizimi i administratës tatimore”, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

Tatimeve, drejtoritë rajonale dhe njësitë e tjera të saj;

- administrata tatimore vendore, ku përfshihen zyrat tatimore nën autoritetin e qeverisjes vendore.

Administrata tatimore qendrore¹⁰⁴ është institucion qendror, në varësi të Ministrit të Financave. Ajo përbëhet nga Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve dhe 14 Drejtori Rajonale Tatimore, të cilat kanë në varësi të tyre 23 Agjensi Shërbimi. Organi drejtues¹⁰⁵ i administratës tatimore qendrore është Drejtori i Përgjithshëm. Ky i fundit emërohet nga Kryeministri, me propozimin e Ministrit të Financave. Zv.Drejtorët e Përgjithshëm të Tatimeve emërohen nga Ministri i Financave, me propozimin e Drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve. Pra drejtuesit e DPT-së emërohen politikisht dhe jo në bazë të aftësive të tyre profesionale. Madje edhe nëpunësit e tatimeve emërohen politikisht dhe konkursi për vendet vakante është thjesht një formalitet, pasi personi që do të zërë vendin është zgjedhur paraprakisht nga persona të pleksur politikisht.

Administrata tatimore qendrore është e organizuar në drejtori, sipas funksioneve të mëposhtme:

- shërbimi dhe edukimi i tatimpaguesve;
- kontrolli tatimor;
- apelimi;
- mbledhja e detyrimeve tatimore dhe zbatimi i masave shtrënguese;
- hetimi tatimor;
- funksionet mbështetëse, përfshirë financën dhe statistikën, teknologjinë e informacionit dhe kontrollin e brendshëm, shërbimet ligjore, administratën e burimet njerëzore dhe hartimin e rregullave teknike.
- investigimi i brendshëm antikorrupsion.
- avokati i i tatimpaguesve

Referuar Nenit 16, pika 4 “Struktura e Administratës Tatimore”¹⁰⁶, Drejtoria e Apelit

¹⁰⁴ Neni 16, “Struktura e administratës tatimore qendrore” , Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

¹⁰⁵ Neni 17 , Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

¹⁰⁶ Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

është një njësi e pavarur brenda administratës tatimore qendrore. Gjithashtu në koherencë me këtë referencë ligjore, referuar nenit 18 “Drejtoria e Apelit Tatimor” të po këtij ligji, *Drejtoria e Apelimit Tatimor është në përbërje të administratës tatimore qendrore dhe është e pavarur në vendimmarrje dhe Drejtori i DAT-së emërohet nga Ministri i Financave.* Por në këtë rast ka një paradoks, ndërkohë që DAT-ja është e pavarur dhe titullari i saj emërohet nga Ministri i Financave, pse duhet të jetë në strukturat e administratës qendrore kjo drejtori dhe përse duhet të përdori vulën e DPT-së, ndërkohë që titullari i këtij institucioni nuk është drejtori i DPT-së por ai DAT-së.

Drejtori i Përgjithshëm mbikëqyr DRT-të. Një numër i kufizuar zyrtarësh mund t’i raportojë në mënyrë të drejtpërdrejtë Drejtorit të Përgjithshëm si më poshtë:

- Zv. Drejtorët e Përgjithshëm, të cilët kanë në varësi drejtoritë e mëposhtme :
 - Drejtoria Operative
 - Drejtoria e Informacionit dhe Menaxhimit të të Ardhurave
 - Drejtoria Teknike, Ligjore dhe e Marrëdhënieve Ndërkombëtare
 - Drejtoria e Mbështetjes dhe Shërbimeve
- Tre Drejtoritë e mëposhtme raportojnë në mënyrë të drejtpërdrejtë tek Drejtori i Përgjithshëm për të ruajtur në këtë mënyrë pavarësinë e tyre:
 - Drejtoria e Apelimit
 - Drejtoria e Investigimit të Brendshëm/Anti-Korrupsionit
 - Drejtoria e Auditimit të Brendshëm
- 14 Drejtorët e DRT-ve (duke përfshirë edhe Drejtorinë e Tatimpaguesve të Mëdhenj dhe të Tatimpaguesve të Tiranës).

Tendenca e produktit të brendshëm bruto ka qenë në rritje nga viti në vit, përveç vitit 1997 i cili ka pasur një rënie të lehtë nga viti 1996. Në fakt viti 1997 ka qenë një vit i vështirë për Shqipërinë, periudhë e cila përkon me falimentimin e firmave piramidale. Ndërkohë të ardhurat buxhetore në përgjithësi dhe të ardhurat tatimore në veçanti kanë pasur një tendencë në rritje përveç vitit 1996, i cili ka pësuar një rënie të lehtë në krahasim me vitin 1995. Referuar të dhënave të DPT-së deri në vitin 2014, pesha e të ardhurave tatimore në

raport me shpenzimet publike ka ardhur në rënie deri në vitin 1997. Nga viti 1998 e në vazhdim vërehet një rritje konsistente e treguesit të të ardhurave, ku mund të veçohet pesha e të ardhurave të arkëtuara nga DPT-ja në vitin 2010 dhe 2011 (pa përfshirë KSSHSH-të) me një nivel mbulimi me 30.7 % - 30.8% të shpenzimeve publike.

Referuar të dhënave të DPT-së deri në vitin 2014, vërehet qendrueshmëria e të ardhurave buxhetore ndaj PBB-së dhe me një tregues mesatar të përgjithshëm, që tregon për një barrë fiskale në nivele optimale për thithjen e investimeve në ekonomi dhe nxitje për biznesin vendas. Raporti i të ardhurave tatimore ndaj PBB-së ka qendruar stabël deri në vitin 2003, duke përjashtuar vitet 1996 – 1997, vite këto me tregues të ulët të këtij raporti. Më pas nga viti 2004 e në vazhdim ky raport ka pasur tendencë rritëse.

Ndër tatimet që kanë patur seri historike jo të vazhdueshme është tatimi mbi qarkullimin, i cili u zëvendësua në vitin 1996 me TVSH-në. Gjithashtu, disa taksa të veçanta kanë zgjatur për pak vite si “taksa e solidaritetit”, e cila kishte një destinacion të veçantë në të ardhurat buxhetore si fonde për t’u investuar në rrugën Durrës – Kukës. Të tjera tatime që kanë ndërprerje serie janë tatimi mbi biznesin e vogël, tatimi mbi tokën bujqësore, tatimi mbi ndërtesat, që janë transferuar sipas ligjeve të miratuara nga Kuvendi i Shqipërisë në administrim të pushtetit lokal.

Nga të dhënat e DPT-së deri në vitin 2014 vërejmë një tendencë në rritje të TVSH-së deri në vitin 2009 në vlerë absolute, më pas në vitin 2010 dhe 2011 kjo tendencë ka qënë në ulje të këtij zëri të rëndësishëm në strukturën e të ardhurave tatimore. Ndërsa tendenca e TVSH-së së arkëtuar në vlerë relative ndër vite ka ardhur duke u zvogëluar. Viti më i mirë ka qënë viti 1997 dhe 1998 me një arkëtim në masën 39% të të ardhurave totale tatimore. Që nga viti 2004 e në vazhdim, rënia e këtij tatimi mund të justifikohet edhe nga fakti sepse në strukturën e të ardhurave tatimore në këtë vit është përfshirë edhe zëri i KSSHSH-ve. Si rezultat edhe përqindja që do të zërë TVSH-ja mbi totalin e të ardhurave tatimore do të jetë më e vogël.

Peshën kryesore në strukturën e të ardhurave tatimore e kanë tatimet mbi konsumin, të cilët në vitin 2011 përbëjnë 56 % të gjithë të ardhurave fiskale dhe KSSHSH-ve. Pas tyre vijnë

tatimet mbi punën që zënë 24% të totalit të të ardhurave fiskale dhe KSSHSH-ve dhe më pas në vend të tretë janë tatimet mbi kapitalin.

Raportet e TVSH-së ndaj PBB-së dhe të ardhurave tatimore kanë qenë konstant, me një rritje të lehtë nga viti 2006 e në vazhdim, që tregon për një stabilitet në mbledhjen e TVSH-së ndër vite.

4.3.1 Parimet e sistemit tatimor

Legjislacioni tatimor në Shqipëri¹⁰⁷ përcakton qartazi parimet që udhëheqin sistemin e reformuar të administratës tatimore. Në administrimin e sistemit tatimor të RSh-së, administrata tatimore qendrore dhe vendore udhëhiqet nga parimet e mëposhtme:

- Zbatimi i njëjtë dhe efektiv i legjislacionit nga ana e administratës tatimore, që do të thotë që legjislacioni tatimor, dispozitat nënligjore, përfshirë udhëzimet teknike dhe manualët tatimore, zbatohen në mënyrë uniforme dhe të logjikshme për çdo tatimpagues në rrethana të njëjta dhe të ngjashme.
- Nxitja e vetëvlerësimit dhe vetëdeklarimit të detyrimeve tatimore nga ana e tatimpaguesit, që nënkupton të drejtën e tatimpaguesit për të llogaritur dhe përmbushur në përputhje me dispozitat ligjore e nënligjore në fuqi detyrimet e tyre tatimore .
- Nxitja e respektimit vullnetar të legjislacionit tatimor, nëpërmjet informimit, edukimit dhe publikimit të akteve nënligjore, që nënkupton detyrimin e administratës tatimore për të informuar tatimpaguesit, agjentët tatimorë dhe përfaqësuesit tatimorë me të gjitha mjetet dhe mënyrat që disponon, përfshirë publikimet elektronike, në median e shkruar dhe audio vizive, publikimin në fletoren zyrtare, botimin e fletë-palosjeve etj.
- Hartimi dhe zbatimi i strategjive dhe planeve operative për të garantuar zbatimin e legjislacionit tatimor dhe luftimin e evazionit tatimor.
- Bashkëpunimi me organet tatimore vendase dhe ndërkombëtare për shkëmbimin e informacionit në funksion të zbatimit të legjislacionit tatimor, parandalimit dhe luftimit të evazionit tatimor.
- Nxitja e shërbimeve elektronike tatimore, sidomos të deklarimit dhe pagesës

¹⁰⁷ Neni 12 i Ligjit Nr. 8560, Dt. 22.12.1999, “ Për Procedurat Tatimore në RSh”

elektronike të detyrimit tatimor.

- Rekrutimi, trajnimi dhe ngritja në detyrë e punonjësve tatimore, të ndershëm, të sjellshëm dhe të drejtë dhe që për çdo rast zbatojnë ligjin, aktet nënligjore dhe vendimet në bazë të fakteve objektive.
- Reduktimi i barrës së administratës tatimore dhe hapësirës për korrupsion, përmes strukturës së re funksionale dhe ristrukturimit në menaxhim.
- Reduktimi i ekonomisë informale, përmes praktikave moderne të administratës tatimore.
- Vendosja e një ekuilibri më të mirë ndërmjet të drejtave dhe detyrimeve të tatimpaguesve.
- Mbështetje e integritetit europian përmes praktikave ndërkombëtare tatimore në administratën tatimore.

4.3.2 Të drejtat dhe detyrimet e tatimpaguesve

Legjislacioni fiskal në RSh parashikon një sërë të drejtash dhe detyrimesh të tatimpaguesit.

Të drejtat e tatimpaguesit¹⁰⁸ janë:

- E drejta për informim dhe asistencë pa pagesë nga administrata tatimore.
- E drejta për konfidencialitetin e të dhënave për të dhënat tatimore e financiare të administruara nga administrata tatimore.
- E drejta për njoftim për çdo akt administrativ, veprim ose mosveprim të bërë për mbledhjen e detyrimeve tatimore, i cili prek pasurinë e tij.
- E drejta për kontrolle të arsyeshme, të cilat të kryhen në kohë të arsyeshme, në vendin e duhur dhe brenda afateve ligjore.
- E drejta për të kërkuar nga administrata tatimore, në rrugë elektronike apo me shkrim, kopje të njësuara me origjinalin për çdo dokument, që ndodhet në dosjen e hapur për të, apo të kërkojë kopje të printuara dhe të certifikuara të të dhënave elektronike të lidhura me të.

¹⁰⁸ Nenet 30-38, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

- E drejta për t'u dëgjuar nga administrata tatimore përpara marrjes së një vendimi administrativ për të dhe pasurinë e tij.
- E drejta e ankimit dhe të sigurimit për një shqyrtim të pavarur administrativ të çështjeve të lidhura me të.
- E drejta të emërojë një përfaqësues me prokurë, i cili përfaqëson atë në raport me administratën tatimore.

Detyrimet ligjore të tatimpaguesit¹⁰⁹ janë:

- Detyrimi për t'u regjistruar në organet tatimore brenda 10 ditëve të fillimit të aktivitetit ekonomik.
- Detyrimi për të kryer deklarin dhe pagesën e detyrimeve tatimore në formën, mënyrën dhe afatin e parashikuar nga legjislacioni tatimor. Deklarimi i detyrimeve tatimore bëhet vetëm në formatin elektronik.
- Detyrimi për të mbajtur regjistrimet dhe dokumentacionin kontabël për qëllime tatimore.
- Detyrimi për të instaluar pajisjet fiskale nëse bëjnë transaksione nën vlerën 150,000 ALL me para në dorë.
- Detyrimi për të dokumentuar gjendjen dhe lëvizjen e mallrave dhe materialeve në magazinë.
- Detyrimi për t'u paraqitur dhe për ti dhënë informacion organeve tatimore për vete dhe për tatimpaguesit e tjerë me të cilët kanë lidhje.
- Detyrimi për të dhënë informacion dhe për të lejuar hyrjen e kontrollorëve tatimorë në ambientet e ushtrimit të aktiviteteve të shitjes, prodhimit dhe magazinimit.

4.3.3 Kontrolli tatimor

Zbatimi i legjislacionit tatimor nuk mund të arrihet pa ndërgjegjësimin dhe edukimin e tatimpaguesve dhe popullatës për përmbushjen vullnetare të detyrimeve tatimore. Një gjë e tillë nuk mund të arrihet gjithashtu pa një kontroll tatimor efikas. Balancimi i drejtë i burimeve të administratës tatimore ndërmjet edukimit dhe shërbimit ndaj tatimpaguesve

¹⁰⁹ Nenet 30-38, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSh".

nga njëra anë, dhe një kontroll efikas e masa shtrënguese efektive nga ana tjetër është faktor kyç në rritjen e nivelit të plotësimit vullnetar të detyrimeve tatimore dhe zbatimit efikas të legjislacionit tatimor.

Objektivi kryesor i administratës tatimore është që tatimpaguesit të ndihmohen për plotësimin e detyrimeve tatimore, por për të garantuar një gjë të tillë nevojiten edhe kontrollet tatimore. *Arsyeja kryesore e kontrollit tatimor nuk duhet të jetë tendenca drejt vlerësimeve tatimore, por zbulimi i të metave, ndreqja e tyre për të ardhmen, edukimi i tatimpaguesve dhe luftimi e parandalimi i evazionit tatimor.*

Strukturat e kontrollit të administratës tatimore, përfshirë drejtorinë e kontrollit në DPT dhe drejtoritë e kontrollit në DRT-të, janë faktorë thelbësorë në sigurimin e zbatimit të legjislacionit tatimor. Objektivi primar i programit të kontrollit tatimor është konsolidimi i nivelit aktual të të ardhurave të realizuara nga organet tatimore, duke bërë identifikimin e gabimeve në vlerësimin dhe vjeljen e të ardhurave tatimore që janë pasojë e deklarimit më të vogël, të stimulojë përmbushjen vullnetare të detyrimeve tatimore, të parandalojë dhe të sigurojë dekurajimin e shmangies tatimore. Programi i kontrollit hartohet me synim kontrollin e atyre tatimpaguesve që përfshihen në kategoritë e larta të riskut. Objektivi i përgjithshëm i kontrollit tatimor është të vlerësojë riskun e paraqitjes së detyrimeve tatimore më të vogla dhe të hartojë procedura për të testuar atë risk. Para fillimit të kontrollit, kontrollori duhet të ketë parë më shumë vëmendje deklaratën e fundit tatimore të tatimpaguesit duke kërkuar në të ndonjë çështje të paqartë, apo ndonjë problem të diskutueshëm. Duhet marrë në konsideratë rezultatet e kontrolleve të mëparshme dhe nëse gjenden pika të dobëta në kontrollin e mëparshëm, ato duhen rishqyrtuar. Në planifikimin e kontrollit dhe gjatë ushtrimit të tij, kontrollori duhet të ketë parasysh objektivat¹¹⁰ e mëposhtme:

- *A është mbajtur dokumentacioni kontabël dhe a është raportuar në organet tatimore?*
Të gjitha transaksionet duhen përfshirë në deklaratën financiare dhe në pasqyrat financiare.
- *Saktësia.* Transaksionet e regjistruara dhe bilancet duhet të jenë matematikisht të sakta.

¹¹⁰ Manuali i kontrollit tatimor

- *Ekzistenca.* Aktivitet dhe pasivitet e regjistruara duhet të ekzistojnë faktikisht dhe transaksionet nuk duhet të jenë fiktive.
- *Koha e regjistrimit.* Transaksionet duhet të regjistrohen në kohën e duhur.
- *Vlerësimi.* Transaksionet janë llogaritur në përputhje me legjislacionin fiskal dhe kontabël.
- *Të drejtat dhe detyrimet.* Aktivitet dhe të drejtat e regjistruara duhet ti përkasin subjektit dhe pasivitet e regjistruara duhet të jenë detyrimet e tij ndaj të tretëve.
- *Prezantimi dhe pasqyrimi i transaksioneve.* Bilanci i llogarive duhet të klasifikohet në mënyrë të saktë dhe me “vlerën e drejtë” të llogarive¹¹¹.

Objektivat e lartpërmendura për kontrollin janë shumë të rëndësishme për çdo kontroll tatimor. Duke lidhur së bashku procedurat e kontrollit nën dritën e objektivave të kontrollit mundësohet një strategji e saktë për ekzaminimin e riskut e të fshehjes së detyrimeve tatimore.

Objektivi kryesor i Drejtorisë së Kontrollit në DPT është udhëheqja metodologjike e funksionit të kontrollit tatimor dhe monitorimi i punës së Drejtorive Rajonale për:

- kontrollin e deklaratave tatimore, llogarive, librave dhe regjistrimeve tatimore të tatimpaguesit;
- zgjedhjen e tatimpaguesve që kontrollohen, në bazë të analizës së vlerësimit të riskut;
- zhvillimin dhe sigurimin e zbatimit të procedurave korrekte të kontrollit në terren;
- kontrollin dhe matjen e performancës së drejtorive të kontrollit të DRT-ve.

Kontrollorët duhet të udhëhiqen nga parimi i zbatimit në mënyrë të njëjtë, të drejtë dhe efektiv të legjislacionit tatimor. Çdo tatimpagues ka të drejtën e trajtimit të paanshëm, profesional dhe etik për çështjet që kanë të bëjnë me detyrimet tatimore. Cilësitë që duhet të ketë punonjësi i operacioneve të kontrollit janë; ndershmëria, sjellja etike, drejtësia në zbatimin e ligjit si dhe kompetenca dhe aftësitë profesionale gjatë ekzekutimit të detyrave.

Kontrollorët duhet të shmangin çdo konflikt interesi gjatë zbatimit të detyrave. Ata nuk duhet të administrojnë, ndikojnë apo orientojnë tatimpaguesin në veprimtarinë e tij dhe

¹¹¹ FAS 157 – Vlera e drejtë është çmimi që do të pranohej në një transaksion të rregullt midis palëve pjesëmarrës në treg për shitjen e një aktivi apo për shlyerjen e një detyrimi në ditën e kryerjes së transaksionit.

duhet të deklarojnë paraprakisht rastet kur kanë lidhje të drejtpërdrejtë ose të tërthortë me tatimpaguesin¹¹². Gjithashtu ata nuk mund të kontrollojnë apo vlerësojnë tatimet e veta apo të personave të lidhur me ta.

Punonjësit e Sektorit të Kontrollit dhe Vlerësimit Tatimor duhet të respektojnë të drejtat e tatimpaguesve që kontrollojnë. Çdo tatimpagues ka të drejtën për kontrole të arsyshme; të drejtën e konfidencialitetit për të dhënat e veta tatimore e financiare; të drejtën për informim; të drejtën për t'u dëgjuar dhe të drejtën për t'u ankuar etj. Për mos zbatimin në kohë dhe me cilësinë e kërkuar të detyrave funksionale, për trajtimin në mënyrë jo të ndershme dhe të njëanshme të tatimpaguesve, si dhe për veprimet e tjera të kundraligjshme, punonjësit e kontrollit tatimor, përgjigjen në përputhje me ligjin Nr. 9920 dt. 19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSh" dhe ligjit Nr. 152/2013 "Për Nëpunësin Civil".

Ligji i kategorizon kontrollet tatimore¹¹³ si më poshtë:

1. *Kontrolle të plota.* Këto kontrole janë gjithëpërfshirëse, që ndërmerren për të kontrolluar të gjitha aspektet e biznesit për të gjitha periudhat kohore që nga kontrolli i plotë i fundit. Ky kontroll ushtrohet sipas përcaktimeve të nxjerra nga Sektori i Analizës së Riskut. Ky kontroll në degët e mëdha nuk do të jetë i shpeshtë për shkak të kohës që kërkon në kryerjen e tij, por në këto degë të paktën të kryhet një herë në 3 vjet. Jo më shumë se 30 % e të gjitha kontrolleve të kryera mund të jenë kontrole të plota.

Kontrolli duhet të kryhet zakonisht nga një inspektor, por kontrollet mund të kryhen në grup. Nëse konsiderohet e domosdoshme Drejtori i Drejtorisë së Kontrollit mund të vendosë që kontrolli të kryhet nga dy kontrollorë për rastet e kontrolleve të plota, duke marrë në konsideratë madhësinë e tatimpaguesit, xhiron e deklaruar, periudhën për kontroll, numrin e të punësuarve, vendodhjen gjeografike etj. Zakonisht praktika ka treguar që këto lloje kontrollesh nuk kanë qenë shumë të suksesshme, pasi një subjekt i cili është kontrolluar për TVSH-në e vitin 2014 në muajin prill të vitit 2015 nga një

¹¹² Neni 82, "Përjashtimi i inspektorit nga kontrolli tatimor", Ligji Nr. 9920 St. 19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSh",

¹¹³ Manuali i kontrollit tatimor

inspektor i caktuar dhe nuk është kontrolluar për tatimin mbi fitimin, megjithëse pasqyrat financiare për këtë vit financiar janë mbyllur dhe janë raportuar, inspektori tjetër që do të kontrollojë mbas 2 vitesh këtë periudhë tatimore për tatimin mbi fitimin, do ti duhet të ribëjë përsëri kontrollin tatimor të TVSH-së në mënyrë që të gjykojë mbi vërtetësinë e pasqyrave financiare të raportuara, rrjedhimisht edhe për tatimin mbi fitimin e paguar. Arsyeja është sepse inspektori i dytë nuk mund të bazohet në kontrollin tatimor të mëparshëm, pasi ky i fundit për arsye të ndryshme mund të mos e ketë bërë detyrën siç e kërkon legjislacioni fiskal dhe manuali i kontrollit. Por ky veprim mund të përkthehet në kosto dhe kohë të humbur për tatimpaguesin dhe shtetin. Mund të ndodhë që kontrolli i dytë i planifikuar për tatimin mbi fitimin mund të ketë efekte edhe për TVSH-në. Si duhet të veprojë inspektori i dytë në të tilla raste? Rruga ligjore do të ishte që inspektori të bëjë vlerësime tatimore për tatimin mbi fitimin bazuar në vlerësimet e kontrollit tatimor të mëparshëm, pasi vlerësimet e tjera shtesë mbi TVSH-në mund të bëhen vetën në zbatim të Nenit 85 “Rikontroli Tatimor të ligjit “Për Proceduat Tatimore në RSh”. Pra nëse do të bëhen vlerësime shtesë, këto vlerësime do të bëhen vetëm nëse do të kryhen procedura rikontroli me miratim nga Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve.

2. *Vizita fiskale (kontrolle tematike).* Këto lloj kontrollesh janë kontrolle të shkurtra, të kryera gjatë një periudhë të shkurtër kohore për të verifikuar saktësinë e deklaratave dhe pagesave, vetëm për një periudhë të përzgjedhur tatimore dhe vetëm për një lloj tatimi. Në rastet kur nga këto vizita fiskale konstatohen probleme serioze për fshehje tatimore, kontrollori propozon kryerjen e një kontrolli të plotë në vend sipas procedurave të analizës së riskut, vetëm për një periudhë të përzgjedhur tatimore ose vetëm për një lloj tatimi. Ashtu si dhe kontrollet e plota dhe vizitat fiskale përzgjidhen nga risku duke respektuar raportin 60% nga risku i DPT-së dhe 40% me propozim të DRT-së bazuar në kritere të riskut sipas rregullores së funksionimit të këtij sektori si dhe manualin përkatës të tij. Pra rreth 40% e rasteve mund të përzgjidhen manualisht.
3. *Verifikime në vend.* Këto tip kontrollesh janë objekt i kontrollit dhe verifikimit të Sektorit të Verifikimit në Terren dhe konsistojnë në kontrolle të vazhdueshme të

bizneseve, si p.sh; verifikim i përputhjes së aktivitetit me atë të deklaruar, verifikim i instalimit dhe përdorimit të pajisjeve fiskale, verifikim i fuqisë punëtore, verifikim i deklarimit të adresave sekondare etj.

Kontrolli i TVSH-së është i rëndësishëm. Shmangiet nga TVSH-ja shfaqen në këto forma:

- Shitje të arkëtuara me para në dorë të padeklaruara.
- Aplikimi i çmimeve të shitjeve joreale.
- Përdorimi i faturave fallco për përfitimin e mundësisë për kreditimin e TVSH-së, rrjedhimisht uljen e TVSH-së për t'u paguar.
- Deklarime jo të sakta të eksporteve dhe importeve.

Biznese të ndershme janë përballur me mashtrim të bizneseve të tjera dhe ata tentojnë të veprojnë në të njëjtën mënyrë. Është kjo arsyeja që administrata tatimore duhet të mos lejojë, që mashtrimi të përfshijë të gjithë sistemin tatimor. Programe të kontrollit të TVSH-së në mënyrë që të kenë rezultat, kanë nevojë për aftësi të larta profesionale dhe përjashtim të mundësive për marrëveshje të fshehta ndërmjet tatimpaguesve dhe zyrtarëve të administratës tatimore.

4.3.4 Sistemi i informatik i tatimeve

Sistemi i informatik i tatimeve është ndër sistemet më të zhvilluara në Shqipëri¹¹⁴. Në themel të sistemit qendron një bazë të dhënash relacionale, ku ruhen të gjitha të dhënat e hollësishme të një personi të tatueshëm si dhe gjithë transaksionet që ai kryen të raportuara në DRT-të përkatëse. Sistemi është ndërtuar në përputhje me dispozitat ligjore të legjislacionit tatimor në RSh dhe azhornohet sa herë që dispozita të veçanta në këtë legjislacion ndryshojnë. Megjithëse në disa raste kjo gjë nuk është arritur për arsye të ndryshme. Për shembull, marrim rastet e ndryshimeve ligjore të masave administrative. Në rastet e ndryshimeve ligjore që i janë bërë nenit 114 “Mospagesa në afat e detyrimit tatimor të ligjit “Për Procedurat Tatimore”, i cili i penalizonte subjektet që nuk paguanin në afat detyrimet tatimore në masën 5% në muaj deri në 25%, por jo më pak se 10,000

¹¹⁴ Manuali i sistemit informatik të tatimeve

ALL në muaj, pavarësisht se u hoq paragrafi “jo më pak se 10,000 ALL”, sistemi i paazhurnuar i penalizonte automatikisht në mënyrë të padrejtë subjektet me 10,000 ALL, në rastet kur penalteti rezultonte të ishte më i vogël se 10,000 ALL. Kjo problematikë u zgjidh në sistem mbas një peiudhe më shumë se 6 muaj. Një rast tjetër është neni 68, pika 8 e ligjit të mësipërm ku shprehimisht citohet se; *shuma e detyrimit tatimor e detyrueshme për t’u paguar me vlerë deri në 100 (njëqind) ALL, vlerësohet si detyrim me vlerë zero dhe për shuma të tilla nuk bëhet vlerësim tatimor nga administrata tatimore.* Ndërkohë që pavarësisht kësaj lehtësire fiskale, sistemi informatik i penalizonte subjektet me detyrim tatimor prej 1 ALL në mënyrë të padrejtë me 10,000 ALL. Një rast tjetër flagrant është edhe rasti i aplikimit për mbyllje të personit fizik. Referuar Nenit 65 pika 7 të Ligjit Nr. 9920 dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”; *detyrimi për të deklaruar, për tatimpaguesit persona fizikë që kërkojnë të regjistrohen, ndërpritet në çastin e aplikimit të tyre për regjistrim dhe pushim aktiviteti në QKR.* Referuar nenit 65, kërkesa për mbyllje aktiviteti duhet të regjistrohet në SIT dhe sistemi nuk duhet të gjenerojë më deklaratat tatimore. Por SIT nuk funksionon sipas ligjit për këtë rast. Kjo problematikë është ngritur disa herë në DPT, në mënyrë që në sistemin informatik të tatimeve të inkludohet formulari aplikimit për mbyllje me anë të sistemit informatik të QKR-së, në mënyrë që pas kësaj date personi fizik të mos ketë më përgjegjësi tatimore siç është në ligj dhe subjektet të mos penalizohen në mënyrë të padrejtë për mosdorëzim të deklaratave tatimore, kur nuk e kanë detyrimin ligjor për ti dorëzuar. Kjo problematike është zgjidhur në Qershor të vitit 2015, me implementimin e sistemit të ri informatik.

SIT-i përbëhet nga 6 nënsisteme kryesore ; sistemi i regjistrimit, sistemi i hedhjes së të dhënave, sistemi i kërkimit, sistemi i kontrollit të punës, sistemi i administratorit informatik dhe sistemi i deklarimit elektronik të tatimeve.

Që nga viti 2007, DPT ka futur në përdorim shërbimet elektronike për tatimpaguesit mbështetur nga një projekt i qeverisë amerikane në kuadrin e programit “Millenium Challenge”. Prej asaj periudhë deri sot këto shërbime janë perfeksionuar dhe tashmë janë kthyer në një rutinë të përditshme në marrëdhëniet mes biznesit dhe administratës tatimore.

Nëpërmjet këtij sistemi synohet, që të gjitha deklaratimet dhe pagesat e tatimeve të bëhen elektronikisht nëpërmjet portalit dhe të kontrollohen po elektronikisht nga DPT. Në kuadër të rritjes së përdorimit të shërbimeve elektronike nga tatimpaguesit si mjet për lehtësimin e procedurave të deklarimit dhe pagesës së tatimeve në përmbushjen vullnetare të detyrimeve tatimore, referuar nenit 65 të ligjit Nr. 9920 dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore”, deklarimi i tatimeve duhet të bëhet vetëm nëpërmjet formës elektronike që nga Janari i vitit 2010.

Arsyet kryesore të implementimit të këtij sistemi janë:

- Informacioni gjenerohet në mënyrë më të shpejtë nga sistemi informatik i tatimeve.
- Deklarimi dhe pagesa elektronike e tatimeve kursen kostot administrative¹¹⁵ duke reduktuar numrin e vizitave në zyrat e tatimeve..
- Aksesit i tatimpaguesve në dosjen e tyre tatimore tashmë kryhet lehtësisht në çdo moment. Informacioni është lehtësisht i aksesueshëm dhe azhormimet arrijnë tek tatimpaguesit në kohën e duhur.
- Ky sistem i ofron mundësi tatimpaguesve të përmbushin më lehtë dhe shpejt afatet e tyre ligjore.
- Rritja e shërbimeve elektronike ndihmon për të luftuar korrupsionin nëpërmjet reduktimit të kontakteve të qytetarëve me zyrtarë të administratës.
- Transparencë dhe trajtim i barabartë i tatimpaguesve.
- Eliminimi i burokracisë dhe procedurave.
- Kryqëzimi i të dhënave në kohë reale një premisë për shmangien e evazionit fiskal. Në vitin 2012, nëpërmjet këtij sistemi u zbulua skema e kreditimit të paligjshëm të TVSH-së të subjekteve që tregtonin skrap. Kjo skemë u zbulua në muajin Maj të vitit 2012 si rezultat i mosdeklarimit të shitësve të parë të “skrapit” dhe përfundoi me sukses në muajin Shkurt të vitit 2013 me një vlerë të evazionit fiskal të 18 subjekteve nën administrimit të DRT Elbasan në vlerën 2.1 miliardë lekë. Nga kontrolli i organizuar i

¹¹⁵ Në progres – raportin e BE-së për vitin 2011 theksohet se deklarimi elektronik u përdor nga pjesa dërrmuese e bizneseve me një kosto të ulur deri në 1 milion USD dhe me një kohë të kursyer nga tre muaj në një ditë.

Drejtorisë së Tatimeve Elbasan u konkludua që ndërmjet këtyre subjekteve ekonomike nuk ka pasur marrëdhënie të shitblerjes së “skrapit” por të “faturave të TVSH-së” për efekte të përfitimit të TVSH-së së kreditueshme.

- Marrëdhënia e DRT-ve me Drejtoritë e Sigurimeve Shoqërore dhe Shëndetësore¹¹⁶, DRD-ve e QKR-së dhe shkëmbimi i informacionit ka rezultuar më efektiv.
- Shkëmbimi elektronik ndërmjet DPT-së, ISSH-së dhe ISKSH-së rrit efikasitetin për të identifikuar evazionin, punën e zezë, si dhe lehtëson administrimin e të dhënave nga institucionet përgjegjëse.
- Lehtësimi i procedurave të deklarimit dhe pagesës ul kostot e përmbushjes vullnetare të detyrimeve tatimore për tatimpaguesit.

Disavantazhet e sistemit janë:

- Përditësimet më të fundit dhe programet për mbrojtjen e sistemit kanë rritur kostot e tij përtej pritjeve. Kjo vjen si rezultat i zhvillimit të shpejtë teknologjik.
- Sistemi kërkon njohuri të mira dhe trajnim të vazhdueshëm të punonjësve të administratës tatimore, i cili është i kushtueshëm dhe në shumicën e rasteve ky trajnim nuk realizohet.
- Sistemi kërkon përditësim të vazhdueshëm në përputhje me ndryshimin e legjislacionit tatimor, i cili është i kushtueshëm.
- Kur tatimpaguesi dorëzon librat tatimor, sistemi nuk e plotëson automatikisht deklaratën e TVSH-së. E kundërta ndodh me listpagesën.

¹¹⁶ Ky sistem ka si qëllim të forcojë koordinimin sa më të mirë të institucioneve shtetërore përgjegjëse për administrimin e kontributeve të detyrueshme dhe të dhënave për sigurimet shoqërore dhe shëndetësore, për të rritur efikasitetin në mbledhjen dhe administrimin e tyre.

KAPITULLI V

5. Tatimi mbi vlerën e shtuar në Shqipëri

TVSH-ja në Shqipëri, aktualisht sanksionohet nga ligji Nr. 92/2014¹¹⁷ “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”¹¹⁸. Zbatimi i TVSH-së dhe zëvendësimi i tatimit mbi qarkullimin fillon në muajin Korrik të vitit 1996. Shkalla tatimore standarde ishte 12.5% dhe subjekti i këtij tatimi ishin të gjithë tatimpaguesit që realizonin një qarkullim vjetor¹¹⁹ më të madh se 2 milion ALL. Deri në muajin Qershor të vitit 1996 është aplikuar tatimi mbi qarkullimin, e sanksionuar kjo periudhë me ligjin Nr 7543 dt. 24.12.1992 “Për Tatimin mbi Qarkullimin e Mallrave” dhe Nr.7676 dt.03.03.1993 “Për Tatimin mbi Qarkullimin”. Tatimi mbi qarkullimin paguhej nga të gjitha aktivitetet e prodhimit, importit dhe shërbimeve. Ligji i TVSH-së i është nënshtruar ndryshimeve të vazhdueshme. Ndryshimet në ligjin e TVSH-së filluan në Tetor të vitit 1997 pas krizës së piramidave, me zëvendësimin e shkallës tatimore në masën 12.5% me shkallën tatimore standarde 20% që është në fuqi dhe sot. Në vitet 1996 – 1997 pragu i regjistrimit në TVSH ka qenë qarkullimi vjetor prej 2 milion ALL. Ndërsa në muajin Janar të vitit 1998 pragu i regjistrimit në TVSH bëhet 5 milion ALL. Nga 1 janari i vitit 2001 pragu i regjistrimit në TVSH bëhet 8 milion ALL dhe në Shkurt të vitit 2010 kufiri ndryshon sërish dhe ulet deri në 5 milion ALL. Qëllimi ishte që të rritej mbledhja e këtij lloji tatimi duke zgjeruar bazën e aktiviteteve të tatueshme. Gjithashtu ulja e pragut të regjistrimit në TVSH prezanton konceptin e trajtimit të drejtë të bizneseve dhe e

¹¹⁷ Hyri në fuqi më 1 Janar të vitit 2015

¹¹⁸ Ky ligj është përafëruar pjesërisht me Direktivën e Parlamentit Europian dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”, Numri CELEX 32006L0112, Fletorja Zyrtare e Bashkimit Europian, Seria L, Nr. 347, datë, 11.12.2006, faqe 1–118, e ndryshuar.

¹¹⁹ Referuar pikës 1.1.2 – a) të Udhëzimit Nr. 17 Dt. 13.05.2008 “Për TVSH-në” qarkullimi gjithsej përfshin të gjitha furnizimet e bëra nga një person: furnizimet e tatueshme, furnizimet e përjashtuara, furnizimet për eksport. Ai përfshin gjithashtu edhe furnizimet e tjera që mund të kryhen gjatë veprimtarisë së personit si ndihmat, subvencionet etj. Qarkullimi llogaritet në bazë të çmimit total që paguan blerësi. Çmimi përfshin edhe tatimet dhe çdo detyrim tjetër. Përjashtim bëjnë vetëm shitjet e aktiveve të qëndrueshme të personit të tatueshëm, si ndërtesat, makinat dhe paisjet. Këto shitje nuk merren parasysh kur llogaritet qarkullimi gjithsej.

bën më të vështirë për të fshehur të dhënat financiare duke ndihmuar në kryqëzimin e të dhënave në sistemin tatimor. Nga Janari i vitit 2011 subjektet farmaceutike dhe institucionet e shërbimit shëndetësor hyn në skemën e TVSH-së me një normë më të reduktuar deri në masën 10%, ndërsa në Prill të vitit 2014 me krijimin e qeverisë së re, këto subjekte përjashtohen nga TVSH-ja. Në vendin tonë, aktualisht ky tatim ka 2 nivele të normave; 0% për eksportet dhe transportin ndërkombëtar të mallrave dhe 20% për të gjithë tatimpaguesit e tjerë. Norma mesatare në vendet e BE-së është 21.6%. Ajo varion nga 17% në Luksemburg deri në 27% në Hungari. Sistemi i TVSH-së në BE ka shumë anë të forta dhe i plotëson standardet e praktikave më të mira sa i përket përcaktimit të personit të tatueshëm, fushës së zbatimit të TVSH-së për të gjitha transaksionet dhe vendit të tatimeve. Vendet e BE-së karakterizohen nga përdorimi i një norme standarde dhe disa normave të diferencuara të TVSH-së dhe me shumë aktivitete të përjashtuara nga TVSH-ja. Më poshtë është pasqyruar tabela e normave të tatimit mbi qarkullimin, TVSH-së dhe pragut të regjistrimit ndër vite në RSh.

Tabela 2: Normat dhe pragu i TVSH-së ndër vite

Nr.	Viti	Tatimi mbi qarkullimin/ %	Norma standarde e TVSH-së / %	Norma e reduktuar e TVSH-së / %	Pragu i TVSH-së/ 000 ALL
1	1992	15			> 8,000
2	1993	15, 20			Mbas 1999/02 nuk ka prag
3	1994	15, 20			Nuk ka prag
4	1995	15, 20			Nuk ka prag
5	1996		12,5	0	> 2,000
6	1997		20	12,5	> 2,000
7	1998		20	0	> 5,000
8	1999		20	0	> 5,000
9	2000		20	0	> 8,000
10	2001		20	0	> 8,000
11	2002		20	0	> 8,000
12	2003		20	0	> 8,000
13	2004		20	0	> 8,000
14	2005		20	0	> 8,000
15	2006		20	0	> 8,000

16	2007		20	0	> 8,000
17	2008		20	0	> 8,000
18	2009		20	0	> 8,000
19	2010		20	0	> 5,000
20	2011		20	0,10	> 5,000 ¹²⁰
21	2012		20	0,10	> 5,000
22	2013		20	0,10	> 5,000
23	2014		20	0	> 5,000

5.1 TVSH-ja në Shqipëri dhe kuadri ligjor

Autoriteti i vetëm tatimor që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është DPT-ja. Referuar legjislacionit të TVSH-së¹²¹ në Shqipëri i nënshtrohen aplikimit të TVSH-së :

1. Furnizimet e mallrave.
2. Furnizimet e shërbimeve, kur ato kryhen kundrejt pagesës prej një personi të tatueshëm, si pjesë e veprimtarisë ekonomike të tij në territorin e RSh-së.
3. Importet e mallrave në territorin e RSh.

Nga sa përmendet më lart duhet kuptuar që :

- Furnizimi konsiderohet i kryer kundrejt pagesës, tërësisht ose pjesërisht, në para ose në natyrë, nëse furnizuesi në mënyrë direkte ose indirekte merr apo ka të drejtë të marrë pagesë për atë furnizim.
- Veprimtaria ekonomike konsiston në çdo veprim tregtar, prodhues apo veprimtari të tjera që kanë për qëllim krijimin e fitimeve, përfitimeve apo të ardhurave të tjera.

¹²⁰ Bazuar në pikën 2 të nenit 10 të Ligjit Nr. 9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, i ndryshuar si dhe në zbatim të Vendimit të Këshillit të Ministrave “Per disa Ndryshime ne VKM Nr.1058, Dt. 21.10.2009 “Për Përcaktimin e Kufirit Minimal të regjistrimit për TVSH-në”, vendim i cili i shtrin efektet për zbatim nga data 1 Shkurt 2011, të gjithë tatimpaguesit që ofrojnë shërbime në veprimtari ekonomike sipas profesioneve të tilla si: avokat, noter, mjek i specializuar, dentist, dentist i specializuar, farmacist, infermier, mami, veteriner, arkitekt, inxhinier, mjek-laborant, projektues, ekonomist, agronom, ekspert kontabël i regjistruar dhe kontabilist i miratuar, vlerësues i pasurisë; si dhe tatimpaguesit që ofrojnë shërbime në veprimtarinë ekonomike në fushën e hotelarisë, pavarësisht nga qarkullimi vjetor, kufiri minimal i regjistrimit për TVSH-në hiqet dhe të gjithë janë subjekte të TVSH-së.

¹²¹ Neni 3 i Ligjit Nr. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”.

5.1.1 Furnizimi tatueshëm dhe regjistrimi i personit të tatueshëm

Furnizimet e mallrave ose shërbimeve, vendi i furnizimit të të cilave është në RSh janë furnizime të tatueshme me TVSH sipas shkallës tatimore të TVSH-së¹²². Personi që përmbush të gjitha kriteret e përfshirjes në një qarkullim të tatueshëm, konsiderohet person i tatueshëm. Nëse vendi i furnizimit nuk është në RSh, atëherë furnizimi i mallit ose shërbimit nuk është objekt i aplikimit të TVSH-së në Shqipëri. Për furnizime të tilla nuk përmbushet kriteri i vendit të furnizimit. Gjithashtu që një transaksion të konsiderohet në fushën e zbatimit të TVSH-së, duhet të ekzistojë një lidhje e drejtpërdrejtë mes furnizimit të kryer dhe kundërvlerës (pagesës) së marrë. Për ekzistencën e lidhjes direkte transaksion-kundërvlerë nuk është kusht që çmimi si kundërvlerë e furnizimit të paguhet domosdoshmërisht nga përfituesi i furnizimit¹²³.

a. Qarkullimi

Qarkullimi në Shqipëri përfshin të gjitha veprimtaritë ekonomike të kryera nga i njëjti person. Kur qarkullimi tejkalon kufirin e regjistrimit bëhet i detyruar regjistrimi i personit. Pra qarkullimi i llogaritur për efekte regjistrimi duhet të marrë parasysh qarkullimin gjithsej i realizuar nga i njëjti person, pavarësisht nga statusi i tij. Pra me fjalë të tjera një person fizik apo juridik, mund të konsiderohet person i tatueshëm për efekte të TVSH-së, nëse realizon qarkullim vjetor më të lartë se kufiri i regjistrimit. Elementë që nuk ndikojnë në përcaktimin e të qenit person i tatueshëm janë¹²⁴; mungesa e fitimit; statuti i personave ose forma e organizimit; përgjegjësia përkundrejt llojeve të tjera të tatimeve dhe kryerja efektive ose jo e pagesës së TVSH-së. Qarkullimi total përfshin të gjitha furnizimet e bëra nga një person; furnizimet e tatueshme, furnizimet e përjashtuara dhe furnizimet për eksport. Ai përfshin gjithashtu edhe furnizimet e tjera që mund të kryhen gjatë veprimtarisë së personit si ndihmat, subvencionet etj. Qarkullimi llogaritet në bazë të çmimit total që paguan blerësi. Çmimi përfshin edhe tatimet dhe çdo detyrim tjetër. Në vitin 2014, koncepti

¹²² Udhëzim Nr. 6, Dt. 30.01.2015 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”.

¹²³ Kundërvlera mund të paguhet nga një i tretë, i cili është një person i ndryshëm nga përfituesi i furnizimit të mallit/shërbimit si për shembull në rastet e subvencioneve publike që plotësojnë çmimin e paguar nga përdoruesit e një shërbimi publik.

¹²⁴ Udhëzim Nr.6, Dt. 30.01.2015 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”, në zbatim të Ligjit Nr. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”.

i qarkullimit total përfshinte edhe TVSH-në, ndërsa në legjislacionin e ri që hyri në fuqi në Janar të vitit 2015, TVSH-ja nuk përfshihet. Qarkullimi i personit të tatueshëm përfshin qarkullimin e realizuar nga të gjitha furnizimet e tatueshme të mallrave dhe shërbimeve që ai kryen në kuadër të veprimtarisë ekonomike të tij, dhe llogaritet në bazë të çmimit gjithsej që paguan blerësi, pa përfshirë TVSH-në. Përfshirë vetëm shitjet e aktiveve të qendrueshme të personit të tatueshëm si ndërtesat, makinat dhe pajisjet. Këto shitje nuk merren parasysh kur llogaritet qarkullimi total. Nëqoftëse një person ka disa veprimtari në vende të ndryshme, qarkullimi që merret si bazë për kriterin e kufirit të regjistrimit¹²⁵ përfshin qarkullimin e të gjitha veprimtarive¹²⁶, pra është personi dhe jo veprimtaria ekonomike që regjistrohet për TVSH.

b. Person i tatueshëm

Me termin "person i tatueshëm" sipas legjislacioni fiskal shqiptar është ai person, që kryen aktivitete në mënyrë të pavarur në kuadër të veprimtarisë së tij ekonomike¹²⁷ brenda fushës së aplikimit të TVSH-së, pavarësisht vendit, qëllimit ose rezultatit të kësaj veprimtarie. Për TVSH-në nuk është i rëndësishëm rezultati (humbje apo fitim) i veprimtarisë ekonomike. PT-ja mund të jetë :

- person juridik;
- person fizik;
- individ;
- institucion dhe
- organizëm publik qendror apo lokal.

Personat e tatueshëm janë ato persona, që janë të detyruar të regjistrohen dhe janë të regjistruar por ende nuk janë çregjistruar. Secili prej tyre është i detyruar që të regjistrohet

¹²⁵ Kufiri minimal i regjistrimit përcaktohet nga Keshilli i Ministrave duke u përshtatur kryesisht me nivelin e inflacionit.

¹²⁶ Një tatimpagues, i cili ka një restorant në Durrës dhe një hotel në Elbasan, me dy aktivitete brenda veprimtarisë së tij ekonomike, qarkullimi total llogaritet duke mbledhur qarkullimet e të dy aktiviteteve. Nëqoftëse shuma kalon 5 milion ALL atëherë ai person detyrohet të regjistrohet.

¹²⁷ Në kuptim të nenit 4 të Ligjit Nr. 92/2014 "Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh", veprimtari ekonomike është çdo veprimtari e kryer nga prodhuesit, tregtarët, personat që furnizojnë mallra ose shërbime, përfshirë veprimtarinë nxjerrëse, bujqësore dhe aktivitetet profesionale.

si person i tatueshëm, kur kryen veprimtari ekonomike¹²⁸ në parim por edhe kur plotësohen kriteret që u përmendën më lart. Përveç këtyre kriterëve, të cilat vetëm krijojnë mundësinë që një veprimtari ekonomike të bëhet objekt i aplikimit të TVSH-së, ekziston edhe një kufi i regjistrimit, përtej të cilit bëhet i detyrueshëm regjistrimi i një personi si i tatueshëm .

c. Kufiri i regjistrimit në TVSH

Në Shqipëri pragu i regjistrimit në TVSH është qarkullimi vjetor prej 5 milion ALL. Tatimpaguesit që realizojnë një qarkullim vjetor mbi këtë kufi janë të detyruar të regjistrohen për TVSH-në pavarësisht statusit ligjor. Përfshirë nga ky rregull bëjnë tatimpaguesit, që ofrojnë shërbime në veprimtari ekonomike sipas profesioneve të lira dhe tatimpaguesit që ofrojnë shërbime në fushën e hotelarisë, të cilët pavarësisht nga qarkullimi i tyre vjetor janë subjekt i TVSH-së.

Ky kufi është rritur nga 2 milion ALL në fillim të implementimit të TVSH-së, në 5 milion ALL, më pas në 8 milion ALL dhe tashmë nga Janari i vitit 2010, ky prag regjistrimi u përcaktua nga ligjvënësi në nivelin 5 milion ALL pavarësisht statusit të tatimpaguesit. Një person që nuk është i detyruar të regjistrohet pasi qarkullimi i veprimtarisë së tij ekonomike nuk arrin në 5 milionë ALL , ka të drejtë të kërkojë të regjistrohet vullnetarisht si person i tatueshëm. Personi që zgjedh të jetë i regjistruar për TVSH-në, detyrohet të qendrojë dhe t'i nënshtrohet regjimit normal të TVSH-së¹²⁹ jo më pak se 2 vite kalendarike.

d. Regjistrimi dhe çregjistrimi i personit të tatueshëm

Detyrimin për t'u regjistruar si një person i tatueshëm në TVSH e ka :

- Çdo person i tatueshëm (tatimpagues i ri) duhet të regjistrohet në regjimin normal të TVSH-së, brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike, sipas procedurës së parashikuar për identifikimin dhe regjistrimin në ligjin “Për QKR-në” dhe ligjin “Për Procedurat Tatimore”, kur qarkullimi që parashikohet të kryhet është më i madh se 5 milion ALL.

¹²⁸ Neni 2 i Ligjit Nr. 7928 Dt. 27.4.1995 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”.

¹²⁹ Personi i regjistruar për TVSH-në, ka të drejtë të kërkojë t'i nënshtrohet regjimit të bizneseve të vogla dhe çregjistrimi i tij nga regjimi normal i TVSH-se hyn në fuqi 6 muaj pas datës së paraqitjes së kërkesës.

- Për importuesit nuk ka rëndësi kufiri prej 5 milion ALL. Ata detyrohen të regjistrohen pavarësisht nga qarkullimi i tyre. Përfundimisht bëjnë vetë subjektet nën “regjimin e biznesit të vogël”, të cilët mund të importojnë pa u regjistruar në skemën e TVSH-së vetëm aktive afatgjata materiale në kuadër të veprimtarisë së tyre ekonomike.
- Çdo person, i cili plotëson kriteret për t’u regjistruar si person i tatueshëm për TVSH-në dhe nuk është regjistruar, e as ka kërkuar të regjistrohet për TVSH-në, regjistrohet në mënyrë të detyrueshme nga autoriteti tatimor në momentin (periudhën) që konstatohet. Detyrimet për TVSH-në për furnizimet (shitjet) e kryera për periudhat e mëparshme që ka qenë i detyruar të regjistrohej, i llogariten me efekt nga data kur ka qenë i detyruar të regjistrohej. Këto detyrime do të vlerësohen në regjistrin e TVSH-së në emër të personit të tatueshëm në periudhën e parë që ai regjistrohet për TVSH-në.
- Ligji i TVSH-së në Shqipëri nuk lejon regjistrimin në grup të bizneseve për efekte të TVSH-së.

Personi që nuk përmbush më kushtet për të qenë i regjistruar mund të kërkojë të çregjistrohet nga regjimi i TVSH-së si më poshtë:

- Personi i tatueshëm mbyll veprimtarinë e tij ekonomike¹³⁰. Personi i tatueshëm, i regjistruar në regjimin normal të TVSH-së, i cili përfundon veprimtarinë e tij ekonomike, detyrohet të bëjë kërkesë për çregjistrim brenda 15 ditëve nga data e mbylljes së veprimtarisë ekonomike.
- Kur personi i tatueshëm ka plotësuar kushtet dhe procedurën për t’iu nënshtruar regjimit të bizneseve të vogla. Pra qarkullimi vjetor i personit të tatueshëm bie nën 5 milion ALL.

¹³⁰ Nëse personi i tatueshëm që kërkon të çregjistrohet nga TVSH-ja ka mallra stok të pa-shitura, ose mallra kapitale, aktive të tjera të përdorura për veprimtarinë, ku TVSH-ja mbi këto mallra ka qenë tërësisht apo pjesërisht e zbritshme, këto mallra do të konsiderohen si furnizim kundrejt pagesës dhe personi i tatueshëm është i detyruar të llogarisë ose rregullojë TVSH-në për këtë furnizim.

5.1.2 Furnizimi i mallrave dhe shërbimeve

Me furnizim mallrash kuptohet transferimi i së drejtës për të zotëruar si pronar pasurinë e luajtshme ose të paluajtshme¹³¹. Pra me furnizim malli¹³² kuptohet transferimi i së drejtës për të disponuar si pronar një mall të trupëzuar. Ky përcaktim përjashton mallrat e patrupëzuara (aktivet jomateriale), duke i konsideruar ato për qëllime të TVSH-së si furnizim shërbimi. Pasuria e trupëzuar është pasuria e luajtshme ose e paluajtshme. Transferimi i së drejtës për të gëzuar dhe disponuar lirisht një mall brenda kufijve të caktuar nga ligji, përbën transferimin e pronësisë, sipas së drejtës civile në RSh, që në rastin më të përgjithshëm është shitja e tij. Si rezultat, transaksionet që kanë të bëjnë me transferimin e pronësisë së mallrave të luajtshme të patrupëzuara (transferimet e të drejtave, licencave, markave të prodhimit etj.) konsiderohen si furnizim shërbimi.

Sipas legjislacionit fiskal shqiptar, çdo furnizim që nuk është furnizim malli konsiderohet si furnizim shërbimi. Çdo furnizim shërbimi nënkupton ekzistencën e marrëdhënieve midis dy personave¹³³, dhënësit të shërbimit dhe marrësit të shërbimit. Shembuj të tillë janë; transferimet (shitjet), konçesionet e mallrave të patrupëzuara (jomateriale); qiradhënia e mallrave të trupëzuara dhe të patrupëzuara; qiradhënia e mallrave të paluajtshme; transportet dhe shërbimet dytësore; punimet në pasuritë e paluajtshme, kryerja e procesit të ndërtimit, mirëmbajtjes, kryerja e operacioneve të realizuara nga ndërmjetës që veprojnë në emër dhe për llogari të dikujt tjetër; i punimeve studimore, kërkimore, të ekspertizës, konsulencës ligjore, kontabël etj. Si bazë për furnizimin e shërbimeve kanë rëndësi veçanërisht marrëdhëniet dypalëshe (kontrata) civile - juridike dhe juridiko - tregtare të tilla si; kontrata e blerjes, kontrata e shkëmbimit, kontrata e qiramarrjes, kontrata e huadhënies, kontrata e shërbimit, kontrata e prodhimit, kontrata e speditimit, kontrata e transportit etj. Por në kuadër të aplikimit të TVSH-së nuk është e rëndësishme kontrata, por realizimi ose kryerja e shërbimit. Lidhja e kontratës mbi një furnizim të pakryer akoma nuk

¹³¹ Për qëllime të ligjit, janë mallra të trupëzuara të luajtshme edhe energjia elektrike, gazi, energjia për ngrohje ose ftohje dhe uji i pijshëm.

¹³² Udhëzim Nr. 6 , Dt. 30.01.2015 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”.

¹³³ Midis dy ndërmarrjesh të një sipërmarrjesi nuk mund të ketë furnizim shërbimesh (aktivitetesh). Këtu bëhet fjalë për një xhiro të brëndshme e cila nuk është e tatueshme.

është një shërbim në kuptimin e ligjit mbi TVSH-në. TVSH lind parimisht (me përjashtim të pagesave paradhënie) vetëm pasi është kryer shërbimi.

Me import mallrash kuptohet hyrja e mallrave nga një vend i huaj në territorin doganor të RSh-së. Importimi i mallrave i nënshtrohet zbatimit të TVSH-së, pavarësisht se nuk është furnizim brenda vendit. Ky është një rregull ligjor europian apo ndërkombëtar dhe i detyrueshëm për çdo vend, i cili nuk bën pjesë në BE. TVSH llogaritet, zbatohet dhe paguhet në momentin e zhdoganimit të mallrave.

Për lindjen e detyrimit të TVSH-së siç u tha më lart e rëndësishme është marrëdhënia midis dy personave, pra gjithnjë kundrejt atij që ofron një furnizim të jetë ai që e përfiton atë dhe i pari si kundërparti të marrë shpërblimin që i takon. Furnizimi i mallit ose furnizimi i shërbimit konsiderohet i kryer kundrejt pagesës, tërësisht ose pjesërisht, nëse furnizuesi direkt apo indirekt merr apo ka të drejtë të marrë pagesë në para ose në natyrë për atë furnizim, si prej personit të furnizuar apo ndonjë personi tjetër. Kur mallrat që i përkasin veprimtarisë ekonomike të një personi të tatueshëm përdoren privatisht¹³⁴ jashtë kësaj veprimtarie, furnizimi është i tatueshëm. Ky furnizim përfshin mallrat, të cilat janë prodhuar vetë dhe mallrat nga inventari ose nga aktivet e veprimtarisë ekonomike të personit të tatueshëm.

Trajtohen si furnizime kundrejt pagesës së reduktuar (të tatueshme), të gjitha rastet kur mallrat që i janë furnizuar një personi të tatueshëm për qëllime të veprimtarisë së tij ekonomike, furnizohen prej tij ose i jepen për përdorim personave të tjerë kundrejt pagesës së reduktuar, përveç rasteve kur mallrat janë furnizuar apo përdorur vetëm si mostra¹³⁵,

¹³⁴ Përdorimi privat përfshin përdorimin personal nga personi i tatueshëm të aktiveve të veprimtarisë së tij ekonomike. Ai gjithashtu përfshin edhe përdorimin nga persona të tjerë të tillë si një i punësuar, i afërt, një mik, etj të personit të tatueshëm. Konsiderohet si përdorim privat në çastin e çregjistrimit, inventari gjënde i aseteve për të cilat është paguar TVSH-ja në blerje dhe është njohur si e zbritshme për efekte fiskale.

¹³⁵ Mostër (kampion) konsiderohen ato objekte të lidhura drejtpërdrejtë me kryerjen e aktiviteteve të personave të tatueshëm, që i ofrohen konsumatorëve, klientëve të zakonshëm apo atyre potencial dhe nuk janë për qëllime shitje. Këto objekte nuk janë për qëllime shitje ose nuk shiten pasi kanë trajtën që pamundëson shitjen e tyre. Vlera e mostrës duhet të jetë më e vogël se 2.000 ALL dhe shpërndahet pa pagesë për qëllim të zgjerimit, publicitetit dhe promovimit të veprimtarisë ekonomike të personit të tatueshëm, të cilën personi i tatueshëm ia jep konsumatorëve të rregullt ose konsumatorëve potencial.

artikuj publicitar apo promocial furnizuar pa pagesë. Mostër konsiderohet ai furnizim malli pa pagesë në atë formë që nuk është e përshtatshme për rishitje. Furnizime kundrejt pagesës së reduktuar quhen rastet, kur furnizuesi nuk arkëton pagesën (dhuratat), ose pagesa është dukshëm më e vogël se ç'duhej të ishte nëse qëllimi i furnizuesit ka qenë fitimi për këtë dhe furnizime të ngjashme. Mallrat dhe shërbimet e furnizuara në rrethanat e mësipërme janë të tatueshme dhe vlera e tatueshme e tyre është pagesa totale që duhet të ishte e pagueshme në bazë të çmimit të shitjes në lidhje me atë furnizim. Ky lloj arsytim ligjor ka vlera në pengimin e evazionit fiskal.

a. Momenti i furnizimit

Për çdo transaksion ka rëndësi të përcaktohet me saktësi koha në të cilën kryhet furnizimi mallrave dhe i shërbimeve. Përgjithësisht, momenti i furnizimit konsiderohet ai moment kur është e detyrueshme të lëshohet fatura tatimore. Fatura e TVSH-së duhet të lëshohet kur:

- ✓ Mallrat janë lëvruar.
- ✓ Shërbimet janë kryer.
- ✓ Përjashtim nga ky rregull është rasti kur furnizuesi i mallit apo shërbimit arkëton një pagesë më parë se mallrat të lëvrohen ose shërbimet të jenë kryer prej tij. Në këtë rast, furnizuesi është i detyruar të lëshojë një faturë në momentin që pagesa është arkëtuar prej tij.

Kur personi që kryen furnizimin e tatueshëm nuk detyrohet të lëshojë faturë, momenti i furnizimit është momenti kur mallrat dorëzohen ose bëhen të disponueshme apo kur shërbimet janë kryer ose pagesa është arkëtuar më përpara, momenti kur pagesa është arkëtuar.

Kur shërbimet furnizohen në mënyrë të rregullt apo të vazhdueshme, furnizimi i shërbimeve quhet i kryer në çdo rast, për të cilat lëshohet faturë në lidhje me çdo pjesë të atij furnizimi. Furnizime të kësaj natyre janë ato të qirave dhe të mirëmbajtjeve por edhe të tjera të llojit të shërbimeve që përsëriten në mënyrë të rregullt. Për pjesë të veçanta të një shërbimi ka edhe një pagesë të veçantë mbi bazën e një marrëveshje.

Procesi i ndërtimit është klasifikuar si furnizim shërbimi. Në këtë rast momenti i furnizimit, kur nuk ka ndonjë pagesë paraprake është muaji kalendarik. Në ndërtim fatura tatimore duhet lëshuar çdo muaj në bazë të situacionit pjesor për atë muaj.

Kur mallrat transferohen në bazë të një kontrate, e cila parashikon marrjen me qira ose shitjen me këste, pavarësisht nga momenti i përfutimit të pronësisë, detyrimi për TVSH-në lind mbi vlerën e plotë të mallit. Sa i takon deklarimit dhe pagesës për çdo periudhë tatimore, TVSH-ja llogaritet mbi pagesat e vlerës së kësteve për mallin e vënë në dispozicion të përdoruesit. Operacione të kësaj natyre janë ato, që kanë të bëjnë me transferimin e mallrave në bazë të një kontrate qiraje financiare¹³⁶. Për çdo këst të përcaktuar në kontratën përkatëse qiradhënësi përpilon një faturë tatimore me TVSH.

Importimi i mallrave quhet i kryer në momentin e parashikuar që përcakton Kodi Doganor, pra atëherë kur importi quhet i kryer, apo në datën kur mallrat 'çlirohen' nga dogana. Kjo gjë paraqitet në "urdrin e lëshimit", dokument i lëshuar nga organi doganor dhe i bashkëngjitet deklaratës doganore të importit. Ky është edhe momenti i regjistrimit të importit në librin e blerjeve të personit të tatueshëm importues.

b. Vendi i furnizimit

Vendi i furnizimit të mallrave është vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme nga furnizuesit. Nëqoftëse lëvrimi apo bërja e disponueshme përfshin edhe transportin e mallrave, vendi i furnizimit është vendndodhja e mallrave ku fillon transportimi. Pra vendi është ku :

- ✓ Malli¹³⁷ lëvrohet.
- ✓ Bëhet i disponueshëm nga furnizuesi.
- ✓ Fillon transportimi i mallit.

Vendi i furnizimit të shërbimit¹³⁸ është vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit. Si rregull i përgjithshëm, vendi i furnizimit të shërbimeve është në Shqipëri, kur marrësi i shërbimit është një person i tatueshëm që vepron si i tillë dhe ka në Shqipëri, selinë e

¹³⁶ Kontratë leasing

¹³⁷ Vendi i furnizimit me uj, gaz, ngrohje, ftohje ose kondicionim ajri, është atje ku kryhet përdorimi (konsumi).

¹³⁸ Tabela teknike në shtojcë

veprimtarisë së tij ekonomike apo një vendndodhje të qendrueshme, për të cilën janë kryer shërbimet ose në mungesë të tyre ka banesën ose rezidencën e zakonshme. Përndryshe, vendi i furnizimit të shërbimit nuk ndodhet në Shqipëri, kur marrësi i shërbimit është një person i tatueshëm që vepron si i tillë në një vend jashtë RSh-së, pra marrësi nuk është i vendosur në Shqipëri. Kur shërbimi kryhet ndërmjet dy personave të tatueshëm, personi i tatueshëm furnizues është në Shqipëri dhe personi i tatueshëm marrës i shërbimit jashtë Shqipërisë, vendi i furnizimit të shërbimit nuk është në Shqipëri, sepse marrësi i shërbimit nuk është i vendosur në Shqipëri, si rezultat, shërbimi është i patatueshëm në Shqipëri. Në rastin e kundërt, shërbimi është i tatueshëm në Shqipëri.

c. Vlera e tatueshme

Vlera e tatueshme e një furnizimi të tatueshëm në Shqipëri është shuma totale në vlerë ose në natyrë për t'u paguar për furnizimin. Shuma gjithsej përfshin çdo tatim dhe tarifë të paguar ose për tu paguar për furnizimin apo për shkak të furnizimit, me përjashtim të TVSH-së. Pra është vlera mbi të cilën zbatohet shkalla tatimore e TVSH-së. Vlera e tatueshme e furnizimit të mallrave të destinuara për qëllime private ose për persona të tretë të dhëna kundrejt një pagese të reduktuar, është ajo vlerë që nënkupton nxjerrjen e fitimit kundrejt atij furnizimi apo të ngjashme me të. Vlera e tatueshme e mallrave të importuara përcaktohet mbi bazën e Kodit Doganor edhe nëqoftëse mallrat e importuara janë apo jo të tatueshme me taksa doganore në bazë të atij ligji. Kjo vlerë¹³⁹ përfshin edhe nëse nuk i ka përcaktuar Kodi Doganor:

- shpenzimet e transportit e të sigurimit dhe shpenzimet e tjera të përfshira në importimin e mallrave dhe
- tarifatat, taksat dhe detyrime të pagueshme si pasojë e eksportimit të këtyre mallrave nga shtete prej të cilave ato eksportohen apo të pagueshme si rezultat i importimit të tyre.

Vlera e tatueshme mund të ndryshojë qoftë në reduktim apo shtim të saj. Çdo ndryshim sjell pasojë si tek furnizuesi ashtu edhe tek marrësi i furnizimit. Kjo gjë ndodh atehërë kur:

¹³⁹ Standarti Kombëtar i Kontabilitetit “Inventarët”

- ka rritje ose ulje në pagesën totale të bërë për furnizimin, atëherë saktësohet përkatësisht vlera e tatueshme e furnizimit;
- pagesa për një furnizim reduktohet nga një ulje në momentin e furnizimit, reduktohet përkatësisht vlera e tatueshme e furnizimit dhe
- pagesa për furnizimin reduktohet nga një ulje për pagesë të menjëhershme atëhere reduktohet përkatësisht vlera e tatueshme e furnizimit.

d. Norma tatimore

Në Shqipëri aktualisht, zbatohen dy shkallë tatimore :

- norma standarde në masën 20%,
- norma e reduktuar në masën 0%.

Norma standarde zbatohet mbi të gjitha furnizimet e mallrave e shërbimeve si dhe në importin e mallrave.

Shkalla tatimore e reduktuar në masën 0% zbatohet në lidhje me :

- Mallrat që eksportohen nga territori i RSh-së.
- Furnizimet e shërbimeve të bëra jashtë territorit të RSh-së nga një person i tatueshëm, vendi i veprimtarisë ekonomike i të cilit, ose në rastin e një individi, vendi i zakonshëm i rezidencës së të cilit është në Shqipëri.
- Furnizimet e mallrave dhe të shërbimeve në lidhje me transportin ndërkombëtar të mallrave ose të pasagjerëve.
- Furnizimet e mallrave dhe shërbimeve në lidhje me veprimtaritë tregtare ose industriale në det.

Nëqoftëse një qarkullim vjetor është i tatueshëm, kjo nuk do të thotë se domosdoshmërisht për të duhet të llogaritet apo duhet të paguhet TVSH-ja. Mund të ndodh që ligjvënësi të mund të ketë vendosur një përjashtim nga tatimet për kategori të ndryshme furnizimesh mallrash apo shërbimesh për motive sociale, politike, kulturore, ekonomike etj.

e. Fatura tatimore

Për përpilimin dhe lëshimin e një fature është i detyruar çdo person i tatueshëm, i cili kryen një furnizim. Fatura sipas llojit të furnizimit lëshohet nga personi për:

- furnizime në drejtim të të tretëve (klientëve),
- furnizime për përdorim personal (përfaqësuesve të biznesit),
- furnizime për vetë aktivitetin e personit (vetëfurnizim).

Janë të përcaktuara me ligj elementët e detyrueshëm që duhet të përmbajë një faturë. Megjithatë kjo është e zgjidhur pasi faturat shpërndahen nga vetë administrata tatimore, por plotësimi i tyre në mënyrë të saktë varet nga vetë subjekti. Faturat tatimore mund të lëshohet edhe në format elektronik të miratuar nga DPT-ja.

Personat detyrohen të lëshojnë faturë tatimore në rastet kur :

- Vlera e tatueshme e furnizimit përfshirë TVSH-në është mbi 40.000 ALL.
- Blerësi është person i tatueshëm dhe e kërkon vetë atë, pavarësisht se transaksioni ka vlerë më të vogël se 40,000 ALL.
- Blerësi është person i patatueshëm dhe e kërkon vetë atë, pavarësisht se transaksioni ka vlerë më të vogël se 40,000 ALL.
- Në çdo rast tjetër, për shitësit me pakicë tolerohet që ato të lëshojnë kupona tatimore të arkave regjistruese ose dëftesa tatimore, por jo me vlerë më të lartë se 40,000 ALL.

Librat e blerjeve dhe shitjeve janë të detyrueshëm të mbahen nga të gjithë personat e tatueshëm, në të cilat regjistrohen faturat e blerjeve dhe shitjeve.¹⁴⁰

5.1.3 Kreditimi dhe rimbursimi i TVSH-së

Përveç furnizimeve të patatueshme, një nga manipulimet më të shpeshta të sipërmarrësve është zbritja e padrejtë e TVSH-së. Në legjislacionin e TVSH-së ka kritere të përcaktuara që legjitimojnë kreditimin e TVSH-së. TVSH e kreditueshme (e zbritshme) është shuma e TVSH-së që personi i tatueshëm paguan në momentin, që ai blen mallra apo shërbime brenda vendit, si dhe shuma e TVSH-së që ai ka paguar për importet e bëra me kushtin që, këto furnizime i shërbejnë vetëm furnizimeve të tatueshme që do të bëjë ky PT. Si rezultat, kushtet mbi të cilat gjykohet për të bërë të mundur lejimin apo jo të kreditimit të TVSH –së

¹⁴⁰ Për subjektet e regjistruara për TVSH-në, një kopje e regjistrimeve mujore të tatimpaguesit në librin e blerjeve dhe të shitjeve dërgohen elektronikisht brenda datës 10 të çdo muaji në adresë të organeve tatimore. Llogaritja e tatimit paraqitet në një formular, i cili dorëzohet vetëm në format elektronik brenda 14 ditëve pas mbarimit të muajit gjatë të cilit është krijuar ky tatim. Edhe pagesa e tatimit mund të bëhet on-line, por nuk është e detyrueshme.

janë; përmbajtja, forma dhe momenti i kreditimit. Plotësimi i kushtit të përmbajtjes është që furnizimet e marra ose importet e bëra të jenë të destinuara për ushtrimin e veprimtarisë ekonomike të PT-së. Kjo veprimtari ekonomike duhet të jetë e tatueshme (jo e përjashtuar). Pra qarkullimi i tatueshëm duhet t'i nënshtrohet shkallës tatimore të TVSH-së, e cila mund të jetë 20% (për furnizimet e mallrave e shërbimeve brenda vendit) ose 0% (eksporte etj.). Për veprimtari të përjashtuara nuk lejohet kreditimi, ndërkohë për veprimtari pjesërisht të tatueshme e pjesërisht të përjashtuara, kreditimi lejohet pjesërisht.

Për furnizimet brenda vendit, kreditimi i TVSH-së së paguar në blerje do të kërkohet mbi bazën e faturës tatimore origjinale të lëshuar sipas ligjit mbi TVSH-në. Për qëllime të kreditimit tatimor, konsiderohet e vlefshme edhe kopja e noterizuar e faturës së blerjes (në rast se fatura origjinale humbet), me kusht që shitësi të zotërojë origjinalin dhe ta ketë deklaruar atë. Pa këtë faturë nuk mund të zbritet TVSH-ja e paguar në blerje. Për të kredituar TVSH-në e paguar në import tatimpaguesit duhet të zotërojnë deklaratën doganore origjinale të importit. Atëherë kur TVSH-ja bëhet e kërkueshme për furnizuesin dhe ai duhet ta paguajë atë, në të njëjtin moment lind e drejta e zbritjes së kësaj TVSH-je, për personin që ushtron të drejtën e zbritjes. Kreditimi i tatimit për një periudhë tatimore është totali i TVSH-së i zbatuar në lidhje me:

- Të gjitha furnizimet e tatueshme të bëra për PT-në gjatë kësaj periudhe tatimore nga PT të tjerë, në masën që ato i shërbejnë veprimtarisë së tatueshme.
- Të gjitha importet e mallrave të bëra nga PT-ja gjatë kësaj periudhe tatimore.
- TVSH-ja për furnizimet e marra në masën që këto furnizime janë përdorur për qëllime të furnizimeve të tatueshme të PT-së të kryera jashtë territorit të Shqipërisë, furnizime të cilat nëse do të kryheshin në vend do ti jepnin atij të drejtën e zbritjes së TVSH-së.

Periudha tatimore në Shqipëri është muaji kalendarik. TVSH-ja e hyrjeve nuk mund të zbritet përpara periudhës të cilës i përket kjo hyrje. *TVSH-ja e hyrjeve mund të paraqitet si e kreditueshme vetëm brenda 12 periudhave tatimore.* TVSH e hyrjeve regjistrohet në periudhën tatimore, në të cilën kërkohet kreditimi. Në rastet kur eksportuesit zotërojnë

deklaratën doganore të eksportit¹⁴¹ origjinale ose në mungesë të saj fotokopje të vulosur nga organet doganore, bazuar në ligjin mbi TVSH-në, kanë të drejtë të kreditojnë TVSH-në e paguar në blerjet që i shërbejnë eksporteve. Në këto raste, organet tatimore njohin si të zbritshme TVSH-në e paguar në blerjet e bëra në funksion të eksporteve të kryera ose për t'u kryer. Nëqoftëse një furnizim malli apo shërbimi përdoret pjesërisht për qëllime të furnizimeve të tatueshme të bëra ose për t'u bërë dhe pjesërisht për furnizime të përjashtuara, lejohet vetëm një pjesë e kreditimit të tatimit. Përqindja e kreditimit¹⁴² do të llogaritet si raport i shumës pa përfshirë TVSH-në të furnizimeve të tatueshme dhe eksporteve me qarkullimin gjithsej pa përfshirë TVSH-në.

Nëse TVSH e zbritshme, është më e madhe se TVSH e mbledhshme, pra PT-ja ka paguar më tepër TVSH tek furnizuesit e tij nga sa ka mbledhur prej klientëve apo konsumatorëve të tij, PT-së i lind e drejta mbartjes së diferencës së TVSH-së të paguar në blerje me atë të zbatuar në shitje. Natyrisht kjo vetëm është një e drejtë për të mbartur shumën e TVSH-së të përcaktuar më lart, nga personi i tatueshëm. PT-ja ka të drejtë të kërkojë rimbursimin e tepricës kreditore të TVSH-së, kur plotëson dy kushte njëkohësisht:

- ka mbartur një shumë kreditimi tatimor gjatë 3 muajve radhazi dhe
- kur kjo tepricë është më e madhe se 400,000 ALL.

Situata në TVSH-në e personit të tatueshëm duhet të paraqitet kreditore për tre muaj radhazi. Teprica kreditore e kërkuar për t'u rimbursuar duhet të tejkalojë shumën prej 400,000 ALL. Kjo shumë në muajin e parë dhe të dytë mund të jetë më e vogël se ky prag, por nëse shuma e tepricës kreditore edhe në muajin e tretë rezulton më e vogël se shuma 400,000 ALL personit të tatueshëm nuk i lind e drejta për t'u rimbursuar.

Rimbursimi i TVSH-së mund të kryhet me një nga tre format e mëposhtme:

- duke e kaluar shumën e paguar më tepër në llogarinë e tatimpaguesit,
- duke e kaluar shumën e paguar më tepër për llogari të pagimit të detyrimeve të tjera tatimore të papaguara të tatimpaguesit,

¹⁴¹ DAV- Dokumenti Administrativ i Vetëm

¹⁴² Përqindja e kreditimit = qarkullimi i tatueshëm + eksporte/qarkullimi i tatueshëm + eksporte + furnizime të përjashtuara

- duke e kaluar shumën e paguar më tepër, me pëlqimin e tatimpaguesit për llogari të pagimit të detyrimeve tatimore të mëvonshme të tatimpaguesit.

Për qëllime të përfitimit të rimbursimit do të quhen eksportues ajo kategori tatimpaguesish që:

- eksportojnë sipas kuptimit të nenit 181 dhe 182 të Kodit Doganor.
- teprica kreditore që kërkohet si e rimbursueshme, duhet të jetë më shumë se 400,000 ALL.

Eksportuesit kanë të drejtë të kërkojnë rimbursim kur teprica kreditore e TVSH-së tejkalon shumën 400,000 ALL. PT-ja duhet të paraqesë elektronikisht një kërkesë me objekt “Kërkesë për rimbursim të TVSH-së”¹⁴³. Nëse PT-ja që kërkon rimbursimin e TVSH-së është eksportues, kjo shprehet në kërkesën e paraqitur. Në rastin kur nga procesi i verifikimit paraprak të kërkesës për rimbursim rezulton se kriteret janë plotësuar, kërkesa konsiderohet e pranuar. Në këtë rast, punonjësi i caktuar me mbajtjen e regjistrit dhe me administrimin e kërkesave për rimbursim, brenda 2 ditëve punë nga përfundimi i procesit të verifikimit, nis njoftimin për degën përkatëse të Thesarit. Një kopje e këtij njoftimi i dërgohet edhe personit të tatueshëm në format elektronik. Në rast se kërkesa konsiderohet e pranuar, por gjykohet se subjekti duhet të kontrollohet, ajo adresohet për kontroll në vend. Radha e kontrollit ndjek, në çdo rast dhe pa asnjë përjashtim, radhën kronologjike të paraqitjes së kërkesave për rimbursim të TVSH-së. Drejtori i DRT-së, në përputhje me procedurën e kontrollit, lëshon njoftimin për kontroll tatimor në vend të personit të tatueshëm¹⁴⁴. Struktura përgjegjëse e Thesarit merr masa për të siguruar likuiditetin e nevojshëm për pagesën e shumës së rimbursimit nga DRT-ja brenda 30 ditësh nga data e paraqitjes së kërkesës për rimbursim kur personi i tatueshëm është eksportues dhe brenda 60 ditësh nga data e paraqitjes së kërkesës për rimbursim për rastet e tjera të PT-së.

¹⁴³ Në kërkesë për rimbursim duhet të specifikohen të dhënat identifikuese të PT-së, emri i administratorit/ët, adresën/at e saktë të veprimtarisë, degën e bankës dhe numrin e llogarisë bankare të PT-së një përshkrim të shkurtër të veprimtarisë dhe arsyet e krijimit të TVSH-së kreditore, periudhën përgjatë së cilës është krijuar TVSH-ja kreditore, si edhe nëse kërkesa për rimbursim është për herë të parë apo jo

¹⁴⁴ Aty jepet data e fillimit dhe e përfundimit të kontrollit, inspektori/ët e ngarkuar për kontroll dhe qëllimi i kontrollit, periudhat tatimore për të cilat do të shtrihet kontrolli etj..

Çështja e rimbursimit të TVSH-së ka qenë shumë e diskutueshme në Shqipëri, për faktin se subjektet të cilët meritojnë të rimbursohen mbasin të fundit në radhë, ndërkohë që subjekte të cilët nuk kanë përparësi sipas ligjit rimbursohen të parët për shkak të supeleve politike dhe marrëveshjeve që bëhen me nëpunësit e tatimeve. Edhe pas ndryshimeve të reja ligjore vazhdon të ndodhë e njëjta situatë, edhe pse disa kategori kanë përparësi sipas ligjit, përsëri subjektet të pleksur politikisht janë të parët që përfitojnë nga fondi i rimbursimeve.

5.1.4 Vlerësimet tatimore

Vlerësimi tatimor është llogaritja që i bën administrata tatimore shumës së detyrimit tatimor si dhe dënimeve administrative e interesave për pagesë të vonuar, që detyrohet të paguajë një tatimpagues. Organet tatimore kanë të drejtë të bëjnë vlerësim tatimor të shumës së TVSH-së kur:

- ✓ Një person nuk bën deklarin në kohë, afatin dhe formën e përcaktuar në ligj.
- ✓ Një person kërkon që shuma e TVSH-së e paraqitur si e pagueshme në një deklaratë duhet të ndryshohet për arsye të një gabimi ose mangësie.
- ✓ Administrata tatimore gjykon në bazë të ligjit, se shuma e TVSH-së e paraqitur si e pagueshme në një deklaratë të bërë prej një personi të tatueshëm është më pak se shuma, që duhet të ishte pasqyruar si e pagueshme në atë deklaratë.
- ✓ Administrata tatimore gjykon në bazë të ligjit, se shuma e TVSH-së e pagueshme nga një person për shtetin nuk është paguar.

Organet tatimore kanë të drejtë që në çdo kohë të bëjnë një vlerësim tatimor të dytë, duke ndryshuar shumën e TVSH-së të pagueshme mbi bazën e një vlerësimi të parë, nëse ky vlerësim i dytë është i nevojshëm për të siguruar që shuma e TVSH-së së pagueshme është në përshtatje me ligjin në fuqi. Vlerësimi duhet bazuar në:

- informacionin e dhënë në deklaratën e tatimpaguesit,
- rezultatet e kontrollit tatimor ose rikontrollit tatimor dhe
- metodat alternative të vlerësimit¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Nenet 71-72 , Ligji Nr.9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

Për çdo shkelje që ka të bëjë me TVSH-në, pasi mbahet akti i kontrollit apo proces-verbali përkatës, përcaktohet masa e dënimit dhe plotësohet formulari i dënimeve. Ky formular është i kodifikuar dhe hidhet në sistemin e integruar informatik. Për çdo vlerësim tatimor dhe dënim administrativ bazuar në ligjin e procedurave tatimore, PT-ja mund të apelojë në shkallët përkatëse të apëlimit.

5.1.5 Dënimet administrative¹⁴⁶

Çështja e dënimeve administrative në Shqipëri ka pasur debate të shumta për shkak të shkeljes të parimit kushtetues të proporcionalitetit nga qeveria shqiptare. Më poshtë sqarohen dënimet administrative sipas legjislacionit fiskal shqiptar.

- Mosrespektimi i detyrimit për regjistrim dënohet për çdo shkelje me gjobë prej 10,000 ALL dhe 15,000 ALL sipas kategorisë së bizneseve (biznes i vogël ose i madh). Personi i identifikuar i paregjistruar, dënohet me konfiskim të të gjithë sasisë së mallit që mban në ruajtje, përdor apo transporton.
- Tatimpaguesi, që mban në ruajtje, përdor ose transporton mallra të pashoqëruara me dokumenta tatimore, në përputhje me dispozitat e këtij ligji, dënohet me konfiskim të të gjithë sasisë së mallit, që mbahej në ruajtje, përdorej apo transportohej, i pashoqëruar me dokumente tatimore. Me kërkesë të tatimpaguesit, masa e konfiskimit zëvendësohet me pagesën e menjëhershme të një gjobe, të barabartë me vlerën e tregut për të njëjtin mall.
- Tatimpaguesi, i cili nuk dorëzon deklaratën tatimore të TVSH-së në afat, dënohet me gjobë 10,000 ALL për çdo deklaratë tatimore të padorëzuar.
- Tatimpaguesi, i cili nuk arrin të paguajë shumën e TVSH-së për t'u paguar brenda afatit të parashikuar në këtë ligj, detyrohet të paguajë një gjobë, të barabartë me 0,06% të shumës së detyrimit të papaguar për çdo ditë, gjatë së cilës pagesa nuk është kryer. Në asnjë rast, gjoba nuk llogaritet për një periudhë më të gjatë se 365 ditë kalendarike. Dorëzimi i një deklarate tatimore të pasaktë të TVSH-së dënohet me një gjobë të barabartë me 0,06% të shumës së detyrimit të papaguar për çdo ditë, gjatë së cilës

¹⁴⁶ Ligji Nr.9920, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

pagesa nuk është kryer. Në asnjë rast, gjoba nuk llogaritet për një periudhë më të gjatë se 365 ditë kalendarike.

- Fshehja apo shmangia nga pagimi i TVSH-së, nëpërmjet mosdorëzimit të dokumenteve ose mosdeklarimit të të dhënave të nevojshme sipas legjislacionit në fuqi, dorëzimi i dokumenteve të falsifikuara apo deklaratave ose informacioneve të rreme, që çojnë në përlllogaritjen e pasaktë të shumës së tatimit, përbën evazion tatimor dhe dënohet me gjobë të barabartë me 100% të diferencës së shumës së përlllogaritur nga ajo që duhet të ishte në fakt. Përfaqësuesit e biznesit kallëzohen në Prokurori për t'u ndjekur penalisht.
- Tatimpaguesi, që nuk arrin të mbajë regjistrat dhe dokumentacionin tatimor, të kërkuar sipas këtij ligji, detyrohet të paguajë një gjobë me 10,000 ALL dhe 50,000 ALL sipas kategorisë së bizneseve.
- Në Nëntor të vitit 2015, nga qeveria shqiptare u miratua një ligj, i cili penalizonte me gjoba shumë të ashpra bizneset, që kryenin shkelje administrative në lidhje me faturat. Referuar këtij ligji, moslëshimi i faturës tatimore me TVSH dënohet me gjobë të barabartë me 100% të detyrimit tatimor, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës, përveç detyrimeve tatimore dhe interesave, që llogariten dhe paguhen në përputhje me ligjin. Moslëshimi i faturës tatimore me TVSH nga tatimpaguesi që shet mallra me shumicë dënohet me gjobë të barabartë me 100% të detyrimit tatimor, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës, përveç detyrimeve tatimore e interesave, me gjobë në masën 10,000,000 ALL dhe rivlerësim të të ardhurave për një periudhë 6-mujore. Për çdo konstatim tjetër pas verifikimit të parë konsiderohet evazion tatimor dhe administrata tatimore e kallëzon penalisht tatimpaguesin. Kjo referencë ligjore u shfuqizua nga Gjykata Kushtetuese¹⁴⁷ me kërkesë të Shoqatës për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut, pasi u gjykua si antikushtetuese me pretendimin se penalteti nuk është në proporcion me dëmin ekonomik.
- Në rast se nga kontrolli i bërë nga administrata tatimore tek tatimpaguesit, pasqyrat financiare të të cilëve janë certifikuar nga kompanitë audituese se janë në përputhje me

¹⁴⁷ http://www.gjk.gov.al/web/NJOFTIM_P_R_MEDIAN_1137_1-94.php

legjislacionin fiskal, rezulton detyrim tatimor, masa e detyrimit tatimor i ngarkohet e plotë tatimpaguesit, ndërsa kompania certifikuese¹⁴⁸ dënohet me një gjobë me masën e detyrimit tatimor që i ngarkohet tatimpaguesit. Kjo masë administrative është marrë nga qeveria shqiptare, pasi kompanitë audituese nuk bëjnë auditim real të pasqyrave financiare, por thjesht përpilojnë një format standard për të përmbushur një detyrim ligjor, ndërkohë që honoraret e tyre janë shumë të larta.

- Në Nëntor të vitit 2015, nga qeveria shqiptare u miratua një ligj, i cili penalizonte me gjoba shumë të ashpra bizneset, që kryenin shkelje administrative në lidhje me kuponat tatimor. Referuar këtij ligji, për moslëshim të kuponit tatimor, tatimpaguesi dënohet me gjobë të barabartë me 100 % të TVSH-së të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës, përveç detyrimeve tatimore dhe interesave, me gjobë në masën 500,000 (pesëqind mijë) ALL dhe rivlerësim tatimor të të ardhurave për 6 muajt e fundit. Për çdo konstatim tjetër pas verifikimit të parë konsiderohet evazion tatimor dhe administrata tatimore e kallëzon penalisht tatimpaguesin. Kjo referencë ligjore u shfuqizua nga Gjykata Kushtetuese¹⁴⁹ me kërkesë të Shoqatës për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut, pasi u gjykua si antikushtetuese me pretendimin se penaliteti nuk është në propocion me dëmin ekonomik. Ky penaliteti do të zbatohet me një penalitete rreth 5 herë më të vogël në rast se konstatohet shkelja e mësipërme.
- Kur një person i tatueshëm nuk paguan shumën e TVSH-së së detyrueshme ose e paguan pjesërisht brenda datës së përcaktuar në ligj, detyrohet të paguajë kamatëvonesat. Kamatëvonesat për mosrimbursimin në kohë janë të zbatueshme, kur organet tatimore nuk bëjnë rimbursimin e TVSH-së për një person brenda afatit të caktuar me ligj. Kjo referencë ligjore nuk është zbatuar ndonjëherë në praktikë.

Penalitetet e reja të miratuara nga qeveria shqiptare në vitin 2015 nuk ishin në proporcion me nivelin e biznesit. Në të gjithë botën, gjobat përcaktohen si një përqindje e caktuar mbi nivelin e xhiros apo totalit të tatimeve dhe taksave të paguara, që do të thotë se një biznes

¹⁴⁸ Neni 188 pika 3 e Ligjit Nr.99/2008, Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh” ndryshuar me Ligjin Nr. 99/2015 Dt. 23.9.2015, i cili ka hyrë në fuqi më dt. 12.11.2015.

¹⁴⁹ http://www.gjk.gov.al/web/NJOFTIM_P_R_MEDIAN_1137_1-94.php

me qarkullim vjetor 9 milionë ALL nuk mund të penalizohet me gjobë 10 milionë ALL, sepse shkakton falimentimin e menjëhershëm të tij. Gjithashtu një i vetëpunësuar me xhiro vjetore prej 1 milion ALL, po të penalizohet sikur një herë me gjobë në vlerën ALL500,000 për moslëshimin e një kuponi tatimor me vlerë 50 lek, detyrohet të mbyllet. Ndërkohë që dëmi ekonomik i shkaktuar në buxhetin e shtetit është i pallogaritshëm. Këto kategori biznesesh nuk kanë mundësinë financiare të kenë konsulencë financiare dhe fiskale të vazhdueshme dhe ndryshimet e bëra në ligjin ‘Për Procedurat Tatimore’ janë miratuar pa ju lënë kohën e nevojshme që t’i njohin dhe t’i zbatojnë këto ndryshime ligjore. Masat ndëshkimore duhet të jenë në proporcion me dëmin e shkaktuar për interesin publik.¹⁵⁰ Me këtë motivacion këto masa drastike janë ankimuar në Gjykatën Kushtetuese, e cila kjo e fundit e ka pezulluar zbatimin e ndryshimeve të reja ligjore në lidhje me masat shtrënguese të ekzagjeruara që ka miratuar Parlamenti i Shqipërisë deri në datë 03.03.2016 kur merret edhe vendimi për shfuqizimin e tyre me pretendimin se janë antikushtetuese.

5.1.6 Procedura e apelimit

Çdo person ka të drejtë të ankimojë rezultatet e vlerësimit tatimor të bërë nga organet tatimore. Shkalla e parë e apelimit (administrativ) është Drejtoria e Apelimit në DPT. Tatimpaguesi e dorëzon ankimin në DAT brenda 30 ditëve kalendarike nga data kur vlerësimi ose vendimi i administratës tatimore është marrë ose vlerësohet të jetë marrë nga tatimpaguesi. Tatimpaguesi, duhet që bashkë me ankesën të paguajë shumën e plotë të detyrimit tatimor¹⁵¹. Tatimpaguesi mund ta kundërshtojë vendimin e DAT-së në gjykatë, brenda 30 ditëve kalendarike nga data e marrjes dijeni për këtë vendim. Nëse DAT-ja nuk shprehet brenda 60 ditëve nga data e marrjes së ankimit, tatimpaguesi mund të ankohet në gjykatë pa marrë parasysh vendimin e DAT-së.

¹⁵⁰ Alexandridis, T., ekspert i të drejtës europiane në Shqipëri
<http://www.gazetatema.net/web/2015/09/27/gjobat-e-reja-tatimore-mund-te-jene-ne-shkelje-e-te-drejte-europiane/>; Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë

¹⁵¹ Shuma e pagueshme ose shumën e vënë si garanci bankare përjashton gjobat e përfshira në vlerësimin tatimor të ankimuar.

5.1.7 Reflektim mbi disa aspekte të administrimit të TVSH-së

Të ardhurat nga TVSH-ja varen nga baza e tatueshme, shkalla e taksimit por edhe nga efektiviteti i administrimit të saj. Baza e tatueshme, përcaktohet nga modeli i TVSH-së së aplikuar dhe nga mënyra si llogaritet. Ligji në Shqipëri sanksionon shkallën tatimore standarde në masën 20%, e cila aplikohet mbi shumicën e mallrave dhe shërbimeve dhe nuk aplikon norma të diferencuara të TVSH-së për sektorë që kanë rëndësi për komunitetin. Gjithashtu në legjislacionin fiskal të TVSH-së janë parashikuar një sërë përjashtimesh nga TVSH-ja, të cilat rrisin efektin regresiv të të ardhurat e tatueshme, të tilla si; arsimi, tregtia e produkteve farmaceutike, shërbimi shëndetësor, tregtia e gazetave, librave etj. Aplikimi i normës së reduktuar në masën 10% në Shqipëri në periudhën 2011-2013 solli rritje të të ardhurave. Referuar përvojës së Serbisë, rikthimi në të njëjtën politikë diferencimi të normës së TVSH-së për tregtinë farmaceutike dhe shërbimin shëndetësor mund të rrisë të ardhurat në Shqipëri.

Përvoja e vendeve të BE-së (Greqia), por edhe vendeve të Ballkanit, të tilla si Mali i Zi dhe Kroacia, në lidhje me aplikimin e një normë të reduktuar për sektorin e turizmit ka rezultuar i suksesshëm. Shqipëria, për shkak të pozicionit të favorshëm gjeografik duhet të ndjekë shembullin e këtyre vendeve për stimulimin e këtij sektori nëpërmjet formalizimit dhe politikës së diferencimit të TVSH-së.

Studime të shumta kanë konkluduar se aplikimi i një shkalle tatimore të vetme standarde dhe një të reduktuar, me sa më pak përjashtime aktivitetesh dhe me një bazë sa më të gjerë tatimpaguesish është më efikas sesa aplikimi i disa shkallëve tatimore dhe shumë përjashtime aktivitetesh. Aplikimi i disa shkallëve tatimore dhe shumë përjashtimeve mund të ketë një efekt regresiv në realizimin e të ardhurave nëpërmjet zvogëlimit të bazës së tatueshme. Aktiviteti që përjashtohet, do të duhet të rikuperohet me një tjetër aktivitet apo grup aktivitetesh për të arritur realizimin e planifikuar të të ardhurave ose me rritje të normës standarde.

Ligji shqiptar i TVSH-së është i bazuar mbi konsumin, mbështetur në parimin e destinacionit dhe zbatohet nëpërmjet metodës së kreditimit. Me qëllimin për të ulur koston e mbledhjes së të ardhurave nga TVSH-ja, nga një numër i madh biznesesh të vogla, ligji i

TVSH-së ka vendosur një kufi të qarkullimit nën të cilin nuk paguhet TVSH-ja . Në fakt, falë këtij kufiri shumë aktivitete kanë arritur të jenë të përjashtuar, pavarësisht se kryejnë një aktivitet që duhej të ishte i tatueshëm. Përvoja e vendeve të BE-së (siç është Greqia), por edhe e vendeve të Ballkanit (siç është Mali i Zi) në lidhje me aplikimin e një pragu të ulët duke rritur bazën e tatueshme, është një rekomandim i mirë edhe për Shqipërinë.

Përvoja e BE-së na prezanton një model administrimi të komplikuar me shumë norma të reduktuara dhe shumë përjashtime, i cili për vendet që aspirojnë të integrohen në BE është i vështirë për t'u implementuar. Por, vendosja e shkallëve tatimore të ndryshme sjell si rrjedhojë një barrë tatimore të pabarabartë dhe një ambient biznesi në kushte të pabarabarta aktiviteti .

Produktiviteti i të ardhurave nga TVSH-ja ndryshon nga njeri vend në tjetrin për shkak të madhësisë së bazës së taksimit, nivelit të shkallëve të TVSH-së, kapaciteteve administrative, etikës dhe efektivitetit të kontrollit, patronazhit politik, nivelit të korrupsionit, përjashtimeve tatimore etj.

5.2 Problematikat e TVSH-së në Shqipëri

Legjislacionit fiskal në lidhje me TVSH-në ka ndryshuar vazhdimisht. Ligji nr. 7928 dt. 27.04.1995 “ Për TVSH-në” është ndryshuar me rreth 30 ligje të tjera. Ky ligj ka ndryshuar si rezultat i ndryshimeve ekonomiko-politike në Shqipëri. Shqipëria në rrugën e integritit europian, për një kohë të gjatë po përpiqet të bëjë harmonizimin e legjislacionit fiskal me ato të vendeve të tjera të Bashkimit Europian.

Në janar të vitit 2015 hyn në fuqi ligji i ri për TVSH-në Nr. 92/2014 dt. 24.07.2014. Ligji i ri “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”¹⁵² është hartuar në kuadër të projektit IPA 2007 (Mars 2010-Maj 2012) “Mbështetje për Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve” të Shqipërisë për përafrimin e legjislacionit vendas me Acquis Communautaire, të financuar dhe mbështetur nga Zyra Komisionit të BE-së në Tiranë, në përputhje me kontratën e binjakëzimit

¹⁵² Relacion Shpjegues për Projekt-Ligjin “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”, Ministër i Financave Shkëlqim Cani.

Al/2007/IB/FI/01, në zbatim të komponentit 1 ‘harmonizimi i legjislacionit’. Ligji i ri “Për TVSH-në” synon harmonizimin dhe përputhshmërinë e tij me dispozitat e Direktivës së Këshillit 2006/112 dt. 28.11.2006, “Për sistemin e përbashkët të TVSH-së”, të konsoliduar. Objektivi i përgjithshëm i hartimit të këtij ligji të ri “Për TVSH-në” është që të sigurojë përputhshmërinë e rregullave të aplikimit të TVSH-së në Shqipëri me vendet anëtare të BE-së, me qëllim mosshtrëmbërimin e kushteve të konkurrencës dhe mospengimin e qarkullimit të lirë të mallrave. Pavarësisht risive të këtij ligji, të cilat do të konfirmohen më mirë kur të zbatohet në praktikë, ligji i ri nuk është shumë i kuptueshëm për të gjitha palët e interesuara. Përdoruesit më të shumtë të këtij ligji janë ekonomistë, financierë, kontabilistë, menaxherë, inspektorë të tatimeve dhe taksave etj. Si rezultat ligji duhej bërë më i kuptueshëm për kategoritë kryesore, nga të cilët do të zbatohet. Një nen i ligjit kur citohet, i referohet një neni të mëvonshëm, duke humbur në këtë mënyrë rrjedhën e logjikës. E njëjta situatë si me ligjin dhe udhëzimin e vjetër, çdo nen i ligjit nuk i përgjigjet çdo pike në udhëzimin përkatës.

Për periudhën 1996 – 2014 TVSH-ja në Shqipëri është sanksionuar nga Ligji Nr. 7928 Dt. 27.4.1995 “Për TVSH-në”. Për çdo ligj fiskal që miratohet nga Parlamenti i Shqipërisë, MF-ja ngarkohet që të emetojë një udhëzim përkatës. Një problem që lidhet me hartimin e këtyre udhëzimeve është edhe fakti i mospërfshirjes në hartimin e këtyre udhëzimeve edhe të ekspertëve të fushës që mund të jenë brenda DPT-së ose jashtë saj. Një defekt madh i UMF-ve është edhe fakti, që çdo nen i ligjit nuk i përgjigjet çdo pike në udhëzimin përkatës. E njëjta gjë ndodh edhe në ligjin e TVSH-së. Pra nuk ndiqet e njëjta rrjedhë kronologjike që ndiqet në ligj dhe çdo pikë në udhëzim nuk i përgjigjet çdo neni në ligj. I vetmi ligj tatimor, në të cilën është ndjekur ky rregull është ligji Nr. 9920 dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”. Disa nga problematikat e TVSH-së¹⁵³ që mund të përmend nga eksperiencia ime personale dhe nga studimet që kam kryer në lidhje me këtë fushë janë çështje të tilla, që lidhen me mangësitë në legjislacion, regjistrimin dhe çregjistrimin e tatimpaguesve, ndërtimin dhe koston minimale fiskale, vlerësimin tatimor, kontrollin tatimor etj.

¹⁵³ Deri në fund të vitit 2014

5.2.1 *Mangësitë në legjislacion*

Ligji i TVSH-së lë shumë hapësira për ekuivok dhe ndodh në shumë raste, që për një çështje të caktuar duhet t'i referohesh udhëzimit dhe jo ligjit. Madje shpesh në vlerësimet dhe kontrollet tatimore, përdoren referencat ligjore të udhëzimit. Por referuar parimit të epërsisë, ligji ka epërsi ndaj UMF-ve dhe interpretimeve të tjera ligjore. Disa raste që gjenden në udhëzim dhe janë evazive ose nuk përmenden fare në ligj janë si më poshtë:

- Trajtimi fiskal i furnizimit të arit të përpunuar, i operacioneve nën regjimin e përpunimit aktiv etj¹⁵⁴.
- Postulati i rëndësishëm “Vetëm origjinali i faturës i jep të drejtë blerësit për të kredituar (zbritur) TVSH-në e paguar në blerje” sqarohet vetëm në udhëzim.
- Paragrafi i rëndësishëm në pikën 15 të Udhëzimit “shitja me pakicë”¹⁵⁵, trajtohet vetëm në këtë udhëzim dhe jo në ligj.
- Paragrafi i rëndësishëm në pikën 18.3 “Momenti i kreditimit” të udhëzimit i cili citon; *TVSH-ja e hyrjeve mund të paraqitet si e kreditueshme vetëm brenda 12 periudhave tatimore*, trajtohet vetëm në këtë udhëzim dhe jo në ligj. Pas kësaj periudhe tatimpaguesi nuk ka të drejtë të kreditojë më TVSH-në e faturuar (fatura regjistrohet si blerje me TVSH jo të zbritshme). TVSH-ja e hyrjeve regjistrohet në periudhën tatimore në të cilën po kërkohet kreditimi. Ky paragraf është shumë i rëndësishëm në kontrollin e blerjeve të tatimpaguesve, me anë të së cilave kreditohet TVSH-ja.
- Llojet e furnizimeve të tatueshme dhe importimeve për të cilat nuk lejohet kreditimi trajtohen specifikisht vetëm në këtë udhëzim¹⁵⁶ dhe nuk trajtohet mjaftueshëm në ligj.
- Kreditimi i TVSH-së në blerje të gazoilit¹⁵⁷ të kryera për qëllime të veprimtarive ekonomike të ndërtimit, transportit dhe tregtisë të kategorizuara në udhëzim është i

¹⁵⁴Trajtimi fiskal i kartave me parapagim, i furnizimit të karburanteve, i furnizimit të cigareve, i humbjeve në rrjet të energjisë elektrike, i saktësimeve të faturave dhe i borxhit të keq.

¹⁵⁵ Shitja me pakicë në një mjedis të deklaruar si vend për shitje me shumicë për tatimpagues të tjere nuk mund të bëhen shitje me pakicë për publikun dhe e kundërta, në një mjedis të deklaruar si vend për shitje me pakicë për publikun nuk mund të bëhen shitje me shumicë për tatimpagues të tjerë. Kur pretendohet se në ambientet e shitjes me pakicë janë kryer dhe shitje me shumicë, këto të fundit vlerësohen sikur të jenë shitur me çmimet e shitjes me pakicë.

¹⁵⁶ Pika 19.4, Udhëzim nr.17 Dt. 13.05.2008, “Për tatimin mbi vlerën e shtuar”, i ndryshuar.

lejueshëm deri në normativat e përcaktuara mbi bazën e treguesit të përcaktuar sipas peshës specifike, që blerjet për gazoil zënë në raport me qarkullimin e kryer për qëllime të aktivitetit, trajtohet vetëm në këtë udhëzim dhe jo në ligj.

- Trajtimi fiskal i rimbursimeve trajtohet në ligjin e TVSH-së dhe të procedurave tatimore deri në masën e kondicioneve ligjore për rimbursim, por procedurat e rimbursimit dhe subjektet që kanë përparësi për rimbursim trajtohen në udhëzim.
- Rimbursimi i eksportuesve dhe për marrëveshjet financiare trajtohet hollësisht në UMF.
- Koncepti i rëndësishëm” Qarkullimi gjithsej”¹⁵⁸ trajtohet në udhëzim dhe jo në ligj. Ky koncept është shumë i rëndësishëm për përcaktimin e pragut të TVSH-së për t’u regjistruar për kategori të caktuara të subjekteve.

5.2.2 Regjistrimi dhe çregjistrimi

Problemi i regjistrimit në skemën e TVSH-së është një tjetër çështje problematike e sistemit tatimor në Shqipëri. Subjekte, të cilët duhet të kishin hyrë në regjimin e TVSH-së, por për arsye të ndryshme, këto subjekte nuk janë regjistruar. Si do të zgjidhet çështja për vlerësimin tatimor të periudhës së padeklaruar me TVSH? Sipas ligjit të TVSH-së¹⁵⁹, TVSH-ja lind si detyrim tatimor për një subjekt të caktuar nga momenti i regjistrimit për këtë lloj tatimi, duke favorizuar kategorinë e subjekteve që duheshin regjistruar, duke shkelur një nga parimet kryesore të ligjit të procedurave tatimore, atë të trajtimit në mënyrë të barabartë dhe të paanshme të tatimpaguesve. Marrim një rast konvencional. Një tatimpagues me përgjegjësi tatimore të tatimit të thjeshtuar mbi fitimin, për arsye të ndryshme nuk ka qenë i regjistruar në skemën e TVSH-së, por nga kontrolli tatimor rezulton që ky subjekt për tre vite radhazi ka realizuar një xhiro vjetore mbi kufirin e regjistrimit të TVSH-së. Pra duhej të ishte regjistruar si subjekt i TVSH-së. Subjekti është

¹⁵⁷ Pika 19.5, “Raste të veçanta për trajtimin e së drejtës për kreditimin e TVSH-së”, Udhëzim nr.17 Dt. 13.05.2008, “Për tatimin mbi vlerën e shtuar”, i ndryshuar.

¹⁵⁸ Qarkullimi gjithsej përfshin të gjitha furnizimet e bëra nga një person: furnizimet e tatueshme, furnizimet e përjashtuara, furnizimet për eksport. Ai përfshin gjithashtu edhe furnizimet e tjera që mund të kryhen gjatë veprimtarisë së personit si ndihmat, subvencionet etj. Çmimi përfshin edhe tatimet dhe çdo detyrim tjetër. Përjashtim bëjnë vetëm shitjet e aktiveve të qëndrueshme të personit të tatueshëm, si ndërtesat, makinat dhe pajisjet. Këto shitje nuk merren parasysh kur llogaritet qarkullimi gjithsej.

¹⁵⁹ Ligji Nr. 7928 Dt. 27.04.1995 “Për TVSH-në”

regjistruar si biznes i vogël në vitin 2010 dhe kontrolli është kryer në vitin 2013. Ky subjekt ka deklaruar xhiron në Bashki në vlerën 4,500,000 ALL. Sipas kontrollit tatimor rezulton me xhiro totale për vitin 2012 në vlerën 6,000,000 ALL. Shpenzimet totale për këtë subjekt pas kontrollit dhe verifikimit të kryer rezultojnë të jenë në vlerën 4,000,000 ALL, atëherë fitimi i tij është 2,000,000 ALL. Meqenëse ky subjekt ka paguar taksën (TFTH) në Bashki në vlerën 100.000 ALL, atëherë ky subjekt duhet të paguajë në DRT-në përkatëse TABV-në pas kreditimit të taksës së bashkisë në vlerën 100.000ALL¹⁶⁰ shoqëruar me penalitetet përkatëse, që rrjedhin nga ky mosdeklarim. Ky subjekt ka kaluar kufirin e regjistrimit të TVSH-së. A nuk duhet të paguajë ky subjekt TVSH-në në masën 20%? Ndërkohë një subjekt me të njëjtën xhiro, i regjistruar në TVSH ka paguar TABV-në vlerën 100,000 ALL, por ka paguar edhe TVSH-në në vlerën 270,000 ALL. Si duhet trajtuar nga pikëpamja fiskale ky rast? Sipas ligjit të TVSH-së, TVSH-ja lind si detyrim për një subjekt të caktuar nga momenti i regjistrimit për këtë lloj tatimi. TVSH-ja llogaritet sipas parimit të zbritjes së tatimit nga tatimi, pra subjekti paguan diferencën midis TVSH-së në shitje me atë në blerje. Por në rastin tonë subjekti nuk është i regjistruar me TVSH dhe si i tillë ky subjekt ose ka pranuar fatura të blerjeve pa TVSH (fatura të thjeshta tatimore). Në rastin më të mirë, ky tatimpagues mund të ketë pranuar fatura TVSH-je në blerje, por kreditimi i tyre nuk mund të bëhet për dy arsye:

1. Subjekti nuk është i regjistruar në TVSH.
2. Kanë kaluar 12 periudha tatimore për kreditimin e TVSH-së.

Cila është zgjidhja në këtë rast? A duhet të paguajë ky subjekt TVSH-në? Bazuar në ligjin e procedurave ky biznes duhet të trajtohet në mënyrë të njëjtë me bizneset e tjera. që paguajnë TVSH, por ligji që rregullon TVSH-në¹⁶¹ e favorizon këtë biznes me pretendimin se nuk ka qenë i regjistruar në skemën e TVSH-së, duke shkelur një nga parimet kryesore të ligjit të procedurave tatimore, atë të trajtimit në mënyrë të barabartë dhe të paanshme të tatimpaguesve. Ligji duhet të jetë i drejtë për të gjithë. Për më tepër, ky subjekt ka fshehur të ardhurat e tij. Në rastin më të pamëshirshëm, TVSH-ja e pagueshme duhet të jetë në

¹⁶⁰ 2,000,000 ALL *10% - 100,000 ALL = 100,000 ALL

¹⁶¹ Nr. 7928 datë 27.4.1995, "Për tatimin mbi vlerën e shtuar", i ndryshuar.

vlerën $6,000,000 \text{ ALL}/6 = 1,000,000 \text{ ALL}$, vlerë të cilën ky subjekt e ka mbledhur nga klientët e tij. Dhe në rastin më të mirë, ky tatimpagues duhet të paguajë TVSH-në mbi marzhin bruto¹⁶². Kjo është një çështje, cila është evazive në ligj.

Një tjetër çështje problematike është edhe çregjistrimi nga regjistri i TVSH-së. Organet tatimore¹⁶³ refuzojnë të regjistrojnë dhe të çregjistrojnë çdo person, që nuk është as i detyruar dhe as ka të drejtë për t'u regjistruar, me efekt nga data që ky person nuk ka të drejtë të regjistrohet. Por me këtë pikë abuzohet, pasi ka shumë subjekte, të cilët janë të regjistruar në TVSH por me kalimin e viteve mund të pësojnë rënie aktiviteti, si rezultat mund të realizojnë një xhiro më të ulët se pragu i TVSH-së. Si rezultat subjekti mund të kërkojë çregjistrimin në referencë të pikës 1 të nenit 7 të Ligjit Nr. 7928 Dt. 27.04.1995 “Për TVSH-në”, ku shprehimisht citohet: *Personi i tatueshëm i regjistruar detyrohet të kërkojë çregjistrimin jo më vonë se 15 ditë nga dita e fundit, kur ai ka kryer furnizime të tatueshme, si pjesë të veprimtarisë së tij ekonomike*. Por në shumë raste këto kërkesa për çregjistrim nuk ekzekutohen nga administrata tatimore për shkak të ‘frikës’, se ky veprim do të trajtohet nga audit i brendshëm si shkelje administrative dhe në shumë raste Drejtoritë e Shërbimit ndaj Tatimpaguesve i këshillojnë këto subjekte të çregjistrohen si persona të tatueshëm dhe më pas të ri-regjistrohen si subjekte jo të TVSH-së. Por ky veprim është me kosto për administratën tatimore dhe për tatimpaguesin.

Gjithashtu në çastin e çregjistrimit, personi i tatueshëm është i detyruar të paraqesë një deklaratë përfundimtare pagese. Kjo deklaratë do të ketë të llogaritur TVSH-në mbi gjendjen e mallrave dhe mbi mallrat kapitale (aktivet afatgjata materiale dhe jomateriale) në datën e çregjistrimit. Pra ligji dhe udhëzimet e tij nuk trajton faktin, nëse TVSH-ja në shitje do të aplikohet mbi vlerën e blerjes së mallrave dhe aktiveve, apo mbi vlerën e tregut të këtyre mallrave. Shpesh tatimpaguesit, për të qenë në rregull me kontrollin tatimor, aplikojnë çmimet e shitjes në treg për këto mallra dhe aktive, duke u ngarkuar me detyrime joreale.

¹⁶² Marzhi bruto = Të ardhura nga shitja - blerjet

¹⁶³ Pika 4, Neni 7 “Çregjistrimi”, Ligji Nr. 7928 Dt. 27.04.1995 “Për TVSH-në”.

5.2.3 Furnizimi kundrejt një pagese të reduktuar

Furnizime kundrejt pagesës së reduktuar quhen rastet, kur furnizuesi nuk arkëton pagesën (dhuratat) ose pagesa është dukshëm më e vogël se ç`duhej të ishte nëse qëllimi i furnizuesit ka qënë fitimi për këtë dhe furnizime të ngjashme. Mallrat dhe shërbimet e furnizuara në rrethanat e mësipërme janë të tatueshme dhe vlera e tatueshme e tyre është pagesa totale, që duhet të ishte e pagueshme në bazë të çmimit të shitjes në lidhje me atë furnizim. Ky lloj arsytimi ligjor ka vlerë në pengimin e evazionit fiskal. Ligji dhe udhëzimi përkatës me këtë paragraf nuk merr në konsideratë rastet kur një tatimpagues i caktuar mund të blejë një produkt me 20 ALL dhe mund ta shesë me 18 ALL, nën çmimin e blerjes ose mund ta shesë me 21 ALL mbi çmimin e blerjes, por nën koston totale të produktit (me kosto 25 ALL) për arsye të ndryshme si p.sh; malli ka ngelur stok, ky mall ka një mall tjetër alternativ që e zëvendëson më mirë në treg, kompanisë i duhen para për të kryer nevojat imediate të saj etj. Meqenëse ligji nuk merr në konsideratë këtë të fundit, kontrollorit i lind e drejta e rivlerësimit të shitjeve të subjekteve që shesin nën çmimin e blerjeve ose nën koston totale të produktit dhe subjekti ngarkohet me detyrime tatimore joreale duke vënë në vështirësi gjendjen e tij financiare. Rivlerësimi tatimor në këto kushte bëhet në referencë të Nenit 27 “Vlera e Tatueshme” të ligjit të mësipërm, i cili shprehimisht citon : 1.Vlera e tatueshme e furnizimit të tatueshëm është shuma totale e paguar për atë furnizim, përveç rasteve që në këtë ligj përcaktohet ndryshe. 2.Vlera e tatueshme e furnizimit të mallrave është pagesa totale, që duhet të ishte e pagueshme në lidhje me atë furnizim nëse qëllimi i furnizuesit është nxjerrja e fitimit ndaj atij dhe furnizimeve të ngjashme. Rivlerësimi tatimor në këto kushte mund të bëhet edhe në referencë të Neneve 71 “E drejta për të përdorur mënyra alternative vlerësimi” dhe 72 “Bazat e mënyrave të vlerësimit alternativ”, të ligjit Nr.9920 dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore”, duke bërë rikarakterizimin e situatës financiare të tatimpaguesve.

5.2.4 Ndërtimi dhe kosto minimale fiskale

Ndërtimi dhe kosto minimale fiskale nuk trajtohen mjaftueshëm në ligj por ceken në udhëzim. Deri para hyrjes në fuqi të ligjit të ri mund të themi, që nuk ka një trajtim të saktë fiskal në lidhje me këtë çështje. Ekspertë tatimor, ekspertë kontabël dhe punonjës të

administratës tatimore i referohen shpesh Standardit Kontabël Nr.11 “Kontratat e Ndërtimit”, marrëveshjes së DPT-së me Ndërtuesit, megjithëse kjo e fundit është shfuqizuar dhe VKM-ve që publikohen çdo vit për koston minimale fiskale dhe koston e shitjes, për kalkulimin volumit të punimeve, pagesës së TVSH-së, tatimit mbi fitimin dhe sigurimeve shoqërore e shëndetësore. Domosdoshmëria e përlogaritjes së koston minimale fiskale në çdo vit, vjen si rezultat i abuzimeve të vazhdueshme që janë bërë në këtë sektor. Thua se në të gjithë raport-kontrollet tatimore të kontrollorëve të tatimeve të mbajtura për firmat e ndërtimit shprehen, se subjekti ka paguar detyrimet tatimore në kufirin minimal fiskal dhe kur subjektet deklarojnë nën këtë kufi minimal, i bëhen rivlerësimet tatimore përkatëse deri në nivelin e koston minimale në fuqi. Ndërsa kur tatimpaguesit deklarojnë mbi këtë kufi lavdërohen. Por nuk duhet të ndodh kështu, pasi një tatimpagues i caktuar mund të rezultojë me kosto minimale më të lartë se ajo e miratuar me ligj për arsye të ndryshme; teknologji e avancuar, punëtori më e kualifikuar, materiale të përdorura më cilësore dhe si rezultat më të shtrenjta etj. Pra referimi te kosto minimale nuk është i saktë, pasi për arsye të ndryshme si p.sh paaftësia e inspektorëve të kontrollit në fushën e fiskut dhe të kontabilitetit, mungesa e informacionit në fushën e inxhinierisë së ndërtimit, abuzimi nga ana e inspektorëve etj. sjell denatyrimin e volumeve të punimeve për shoqëritë e ndërtimit, si rezultat edhe në shmangie të detyrimeve tatimore. Prandaj në të tilla raste, për kontrollin tatimor të këtyre subjekteve duhet të kërkohet asistencë e profesionistëve në fushën e inxhinierisë së ndërtimit.

5.2.5 Interpretimet e ndryshme për situata të njëjta

Interpretimet e MF-së shpesh bien ndesh me ato të DPT-së. Pse ndodh kjo gjë? Ndodh për shkak të interesave të palëve apo për shkak të mungesës së profesionalizmit të njëjës palë. DPT-ja¹⁶⁴ është autoriteti tatimor qendror i vetëm në RSh, që zbaton dhe administron tatimet kombëtare, pagesat publike dhe mbledhjen e kontributeve. Marrim një shembull konvencional. Sipas udhëzimit të MF-së, subvencioni për kompensim çmimi nuk është furnizim i tatueshëm, pasi sipas saj nuk plotësohen “kushtet e furnizimit”, ndërsa për DPT-

¹⁶⁴ Neni 14 Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, Drejtoritë Tajonale dhe njësitë e tjera”, Ligji Nr.9920 Dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

në, subvencionimi është një furnizim i tatueshëm. Një konflikt i tillë lind pasi në asnjë nen të ligjit dhe udhëzimit të TVSH-së nuk përmendet fakti që subvencioni është një furnizim i tatueshëm, por interpretimi i disa referencave ligjore nënkupton një gjë të tillë. Marrim një shembull real të një subjekti tatimor në RSh. Tatimpaguesi—institucioni publik “X” për periudhën “01-12/2012”, ka realizuar të ardhura të tatueshme nga furnizimi me uj të pijshëm për një qytet të caktuar në vlerën 100,596,205 ALL. Nëse bëjmë një analizë të kostos dhe të ardhurave që ka realizuar subjekti, do të na rezultojë se subjekti ka realizuar të ardhura të tatueshme nga shitja e ujit të pijshëm në vlerën 100,596,205 ALL me një kosto prodhimi, e cila është dukshëm më e lartë se të ardhurat në vlerën 180,410,328 ALL¹⁶⁵. Shpenzimet për furnizimin me energji elektrike janë 74,268,872 ALL dhe për këto blerje është kredituar TVSH-ja në masën 20 %. Meqenëse tatimpaguesi nuk mbulon shpenzimet direkte të prodhimit është subvencionuar nga shteti në vlerën 79,348,890 ALL për të mbuluar shpenzimet e energjisë elektrike dhe shpenzime të tjera, për të cilat është kredituar TVSH-ja. Në vazhdim të këtij arsyetimi në Udhëzimin Nr. 17 dt. 13.05.2008 “Për TVSH-në”, paragrafi 1.1.2 germa (a), përcaktohet se “qarkullimi” përfshin edhe furnizimet e tjera që mund të kryhen gjatë veprimtarisë së personit të tatueshëm si subvencionet, ndihmat etj. Në vijim të paragrafit të mësipërm, subvencioni nuk përfshihet në furnizimet e përjashtuara nga TVSH-ja¹⁶⁶. Bazuar në pikën 2 të nenit 27 dhe pikën 3 dhe 4 të nenit 18 të ligjit të mësipërm, subvencionet e dhëna për kompensim të çmimit të shitjes së ujit për konsumatorët janë të tatueshme për TVSH-në. Subvencioni total i përftuar për vitin 2012 si kompensim çmimi është në vlerën 79,348,890 ALL, si rezultat TVSH-ja do të jetë në vlerën 13,224,815 ALL (79,348,890 ALL / 6). Të ardhurat e tatueshme të subjektit do të vlerësohen me 66,124,075 ALL, pasi subjekti i ka njohur vetëm si të ardhura për efekte të llogaritjes së rezultatit financiar në PASH dhe efektet do të jenë në rezultimin e një detyrimi në TVSH në vlerën 13,224,815 ALL, shoqëruar me penalitetet përkatëse në

¹⁶⁵ Materiale në vlerën 8,430,053 ALL, pagat e personelit dhe sigurimet shoqërore në vlerën 78,767,217 ALL, furnizimi me energji elektrike dhe shpenzime të tjera në vlerën 82,005,518 ALL dhe amortizimi në vlerën 11,206,540 ALL.

¹⁶⁶ Të përcaktuara në nenet 20 – 25 dhe në nenet 25.1, 25.2, 25.3, 25.5, 25.6, 25.7, 25.8, 25.9, e 26.1 të Ligjit Nr.7928 Dt. 27.04.1995 “Për TVSH-në”.

mbështetje të nenit 115 të ligjit Nr. 9920 dt. 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”. Gjithashtu për efekte të llogaritjes së tatimit mbi fitimin, të ardhurat e subjektit do të ulen në masën e TVSH-së, në vlerën 13,224,815 ALL, pasi kontabilizimi i të ardhurave nga shitja bëhet në vlera neto.

5.2.6 Norma standarde

Ligji i TVSH-së nuk merr parasysh aktivitete të caktuara me rëndësi për komunitetin në lidhje me përcaktimin e normës së TVSH-së, siç është rasti i produkteve të konsumit. Të vetmet aktivitete, të cilat janë privilegjuar nga ky ligj janë farmacitë, institucionet e shëndetësisë dhe të arsimit, të cilët janë të përjashtuara nga TVSH-ja. Përveç disa rasteve më specifike, në të gjitha rastet e tjera norma e TVSH-së është në masën 20%. Përfaqësuesit e industrisë ushqimore dhe turizmit kanë kërkuar vazhdimisht që për funizimet e tyre të aplikohet një normë 10-12%, por që asnjëherë nuk është miratuar nga qeveria shqiptare.

5.2.7 Vlerësimi tatimor

Referuar nenit 41 “Vlerësimi Tatimor” të ligjit të TVSH-së dhe me specifikisht Nenit 71 dhe 72 të ligjit “Për Procedurat Tatimore”, administratës tatimore i lind e drejta e rivlerësimit tatimor në rastet kur:

- Tatimpaguesi nuk dorëzon deklaratën tatimore në përputhje me afatin dhe mënyrën e kërkuar në legjislacionin tatimor përkatës.
- Deklarata tatimore përmban të dhëna të pasakta ose të falsifikuara.
- Tatimpaguesi nuk mban ose ruan llogari apo regjistrime të sakta të transaksioneve.
- Tatimpaguesi nuk bashkëpunon me kontrollin tatimor të autorizuar.
- Tatimpaguesi nuk vë në dispozicion informacionin e kërkuar dhe dokumente të tjera të nevojshme për llogaritjen e detyrimit të tij tatimor.
- Tatimpaguesi hyn në transaksione me persona të lidhur jo në bazë të parimit të vlerës së tregut ose hyn në transaksione pa efekte ekonomike thelbësore.
- Tatimpaguesi hyn në transaksione shit-blerjeje me para në dorë, që tejkalojnë shumën 150 000 ALL.

- Tatimpaguesi nuk përdor rregullisht pajisjen fiskale.

Rastet më të shumta, në të cilat bëhen rivlerësime tatimore janë situatat e pikës ‘b’ , ‘c’, ‘d’ dhe ‘e’. Por në kushtet e pikave ‘d’ dhe ‘e’ udhëzimi citon (ndërsa ligji nuk shprehet): *kur personi i tatueshëm nuk lejon hyrjen për kontroll, vlerësimi tatimor bëhet direkt nga zyra, duke përdorur rregullat e përcaktuara në nenin 72 të ligjit të procedurave tatimore, pa qenë e nevojshme prezenca mëtejshme në vend tek personi i tatueshëm*. Njoftimi i vlerësimit tatimor i përgatitur nga zyra, i dërgohet personit të tatueshëm me nënshkrimin e drejtorit të DRT-së. Vlerësimi tatimor i administratës tatimore i bërë nga zyra, bie poshtë dhe anulohet sapo personi i tatueshëm të rregullojë situatën e tij, duke lejuar dhe krijuar kushtet e nevojshme për ushtrimin e kontrollit tatimor. Anulimi shoqërohet kurdoherë me zbatimin e penalteteve përkatëse (përfshirë dënimin për moslejimin të kontrollit tatimor) dhe detyrimin për pagimin e tyre. Por referuar nenit 70 “ E drejta për të nxjerrë njoftimin e vlerësimit tatimor” të Ligjit “Për Procedurat Tatimore në RSh”, njoftimi i vlerësimit për detyrimet tatimore i emetuar nga inspektori i tatimeve dhe i firmosur nga Drejtori Rajonal merr formë të prerë dhe konsiderohet në gjuhën e juridiksionit fiskal si akt administrativ. Por të drejtën për të anuluar këtë akt administrativ e ka vetëm Drejtoria e Apelit Tatimor ose Gjykata Administrative referuar neneve 108 – 109 të këtij ligji. Si rezultat subjekti, për të cilin është kryer vlerësimi alternativ edhe pasi ka krijuar të gjithë infrastrukturën e domosdoshme për kontrollin duke vënë në dispozicion edhe dokumentacionin kontabël dhe fiskal, në mënyrë që të kryhet një rikontroll real dhe i arsyeshëm, duhet të kryejë procedurat e ankimit në mënyrë që të rifillojnë procedurat e rikontrollit. Por në mënyrë që ky subjekt të apelojë dhe të fitojë të drejtën për t’u kontrolluar, referuar nenit 106 dhe 107 të këtij ligji duhet të ndjekë hapat e mëposhtme:

- Tatimpaguesi e dorëzon ankimin në DAT brenda 30 ditëve kalendarike nga data kur vlerësimi ose vendimi i administratës tatimore është marrë ose vlerësohet të jetë marrë nga tatimpaguesi.
- Tatimpaguesi, i cili kërkon të ankimojë duhet që bashkë me ankesën të paguajë shumën e detyrimit tatimor dhe interesave për mospagesë ose të vendosë garanci

bankare për këtë shumë, të përcaktuar në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore.

Ankimimi do të merret në konsideratë vetëm nëse tatimpaguesi ka paguar detyrimin tatimor, që është objekt i ankimit ose ka paraqitur dokumentin bankar që vërteton vendosjen e garancisë. Por nëse ky rivlerësim tatimor është në një vlerë të konsiderueshme dhe subjekti në fjalë nuk mund ta paguajë ose të verë garanci bankare për këtë shumë, në këtë rast ky subjekt nuk përfiton nga kjo referencë ligjore - nga rikryerja e kontrollit tatimor. Pra ky është një rast, kur ligji has vështirësi në zbatimin e tij në praktikë. Zgjidhja në këtë rast do të ishte, që ligji të parashikonte që Drejtori Rajonal, i cili emeton këtë akt administrativ, të kishte edhe të drejtën e shfuqizimit të tij në raste të veçanta. Ose në të kundërtën, në raste të tilla vendimi i DAT-së për shfuqizimin e njoftimit të vlerësimit të merrej me kërkesën e drejtorit të DPT-së.

5.2.8 Kontrolli tatimor

Një tjetër problematikë e ngjashme me rastin e mësipërm është rasti i kontrolleve tatimore. Në lidhje me çështjen e apelimit tatimor të vlerësimeve dhe kontrolleve tatimore të kryera nga DRT-të, referuar ligjit¹⁶⁷ tatimpaguesi mund të ankimojë kundër çdo njoftim-vlerësimi, çdo vendimi që ndikon në detyrimin e tij tatimor, çdo kërkesë për rimbursim ose lehtësim tatimor ose çdo akti ekzekutiv të posaçëm tatimor në lidhje me tatimpaguesin. Tatimpaguesi e dorëzon ankimin në formën shkresore në DAT brenda 30 ditëve kalendarike nga data kur vlerësimi ose vendimi i administratës tatimore është marrë ose vlerësohet të jetë marrë nga tatimpaguesi pasi ka paguar shumën e principalit dhe interesave ose ka vendosur garanci bankare për këtë shumë. Referuar Nenit 16, pika 4 “Struktura e Administratës Tatimore”¹⁶⁸, Drejtoria e Apelit është një njësi e pavarur brenda administratës tatimore qendrore. Gjithashtu në koherencë me këtë referencë ligjore, referuar nenit 18 “Drejtoria e Apelit Tatimor” të po këtij ligji, *Drejtoria e Apelit Tatimor është në përbërje të administratës tatimore qendrore dhe është e pavarur në vendimmarrje*

¹⁶⁷ Neni 106 “Objekti i ankimit administrativ tatimor” të Ligjit Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

¹⁶⁸ Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”

dhe Drejtori i DAT-së emërohet nga Ministri i Financave. Por në këtë rast ka një paradoks, ndërkohë që DAT-ja është e pavarur dhe titullari i saj emërohet nga Ministri i Financave, pse duhet të jetë në strukturat e administratës qendrore kjo drejtori dhe përse duhet të përdori vulën e DPT-së, ndërkohë që titullari i këtij institucioni nuk është drejtori i DPT-së por ai DAT-së. Në koherencë me këtë që u tha më sipër, nëse inspektori i kontrollit të tatimeve ka bërë një vlerësim tatimor të TVSH-së¹⁶⁹, referuar nenit 85 “Rikontrolli Tatimor” të ligjit “Për Procedurat Tatimore në RSh”, rezultatet e kontrollit tatimor janë detyruese për administratën tatimore. Për të njëjtin detyrim tatimor nuk mund të kryhen kontrole të mëtejshme, me përjashtim të rasteve kur:

- Tatimpaguesi nuk ka bashkëpunuar gjatë kontrollit tatimor ose nuk ka vepruar, në përputhje me kërkesën me shkrim, për t’i dhënë informacion administratës tatimore gjatë kryerjes së kontrollit tatimor.
- Administrata tatimore ka prova konkrete dhe të besueshme, që tatimpaguesi është përfshirë në evazion tatimor.
- Inspektori, gjatë kontrollit tatimor, nuk ka vepruar në përputhje me procedurat dhe për këtë shkak ndaj tij kanë filluar procedura disiplinore apo janë marrë masa disiplinore.

Në përbërjen e grupit të rikontrollit tatimor nuk mund të bëjnë pjesë inspektorë, që kanë marrë pjesë në kontrollin tatimor të mëparshëm. Rikontrolli tatimor miratohet nga Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve sipas kërkesës me shkrim për fillimin e një rikontrolli tatimor, të bërë nga drejtori i DRT-së apo drejtuesi i njësisë së ngjashme me të, si dhe nga drejtori i drejtorisë së kontrollit apo auditit brenda DPT-së. Pra për sa u tha më sipër, Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve ka tagrin të kërkojë miratimin e rikontrollit tatimor të tatimpaguesve, por ky i fundit nuk ka tagrin e anuluesit të njoftim-vlerësimit për detyrimet tatimore. Pra në këtë rast Drejtori i DPT-së ngrihet mbi kompetencat e Drejtorit të Apelit Tatimor. Në mënyrë që ky institucion i pavarur të marrë një vendim të tillë, duhet që tatimpaguesi të ankimojë rezultatet, të paguaje principalin dhe interesat dhe nëse subjekti

¹⁶⁹ Në reference të nenit 41 “Vlerësimet Tatimore” të Ligjit “Për TVSH-në në RSh” dhe nenit 68 “Vlerësimi Tatimor” të Ligjit “Për Procedurat Tatimore në RSh”

ka të drejtë në ankimimin e kryer, atëherë mund të anulohet raporti i kontrollit dhe njoftimi i vlerësimit për detyrimet tatimore. Kjo gjë nuk është parashikuar në ligj. Si duhet të ndodhë në të tilla raste? Zakonisht vendimet e rikontrollit tatimor merren mbasi është përfunduar procedura e kontrollit tatimor nga sektori përkatës i kontrollit si p.sh njoftimi i kontrollit tatimor, hartimi dhe dërgimi i projektit të kontrollit, hartimi dhe dërgimi i kontrollit tatimor si edhe hartimi dhe dërgimi i njoftim-vlerësimit tatimor. Ndodh që për shumë subjekte janë kryer procedurat e vlerësimit tatimor apo të kontrollit tatimor dhe për to janë nxjerrë njoftim-vlerësimet tatimore përkatëse dhe më pas janë miratuar procedurat e rikontrollit tatimor. Në të tilla raste janë kryer procedurat e rikontrollit tatimor dhe nuk janë anuluar njoftim-vlerësimet tatimore fillestare, duke rezultuar edhe njoftim-vlerësimet tatimore të dyta. Por në këtë rast krijohet një problem i tillë, që emetohen nga Drejtori Rajonal dy akte administrative pa marrë asnjë vendim për anulimin e njërit. Në të tilla raste, ideale do të ishte që paralelisht me vendimin e Drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve të merrej edhe një vendim i Drejtorit të Apelit Tatimor për anulimin e njoftimit të vlerësimit tatimor, por një gjë e tillë duhej të parashikohej nga ligjvënësi në legjislacion. Unë mendoj, meqenëse ekziston një ngërç ligjor, duhet që rikontrolli tatimor të kryhet në përputhje me vendimin e Drejtorit të DPT-së duke mos anuluar njoftim-vlerësimin tatimor të parë (meqenëse është në kundërshtim me ligjin), duke mos ndërhyrë në sistemin informatik për kthimin e situatës financiare të subjektit në gjendjen fillestare para kontrollit tatimor, por duke e rikontrolluar subjektin sipas procedurave të kontrollit në përputhje me legjislacionin në fuqi. Nëse zbulimet dhe gjetjet e rikontrollit janë të njëjta me atë të kontrollit të parë, atëherë në këtë rast inspektori rikontrollues duhet të emetojë një tjetër njoftim-vlerësim me vlera 0 ALL bashkangjitur edhe me njoftim-vlerësimin fillestar, me datë të njoftim-vlerësimit mbasi është kryer procedura e rikontrollit, në mënyrë që subjekti të rifitojë të drejtën për të apeluar përsëri rezultatet e rikontrollit. Në rast se zbulimet dhe gjetjet çojnë në uljen apo rritjen e detyrimeve tatimore në krahasim me kontrollin e parë, atëherë në këtë rast duhet të nxirret një njoftim-vlerësim i dytë për diferencë duke reflektuar diferencat në sistem, qoftë për uljen apo rritjen e detyrimeve

tatimore sipas rastit, në mënyrë që subjekti të rifitojë të drejtën për të apeluar përsëri rezultatet e rikontrollit.

5.2.9 Çmimet e produkteve dhe shërbimeve

Në lidhje me çmimet e shitjeve të deklaruara nga tatimpaguesit në Shqipëri, nuk ekziston një kontroll i konsoliduar për saktësimin e deklarimit të tyre. Si rrjedhojë dhe TVSH-ja e pagueshme që aplikohet mbi marzhin e çmimit, do të rezultojë më e ulët se ajo reale. Ky problem ekziston për shkak të mosekzistencës së një tregu me konkurrencë të ndershme, ku çmimet vendosen nga tregu dhe jo nga subjekte me suporte politike, të cilët në mënyrë të shtrembëruar i deklarojnë edhe çmimet e shitjes larg çmimeve reale. Sektorët e ekonomisë të cilët janë të kontrolluar deri në një farë mase sa i përket aplikimit të çmimeve të shitjes janë sektori i ndërtimit (megjithëse ky sektor ka probleme të tjera), sektori i tregtisë të produkteve farmaceutike etj.

5.2.10 Ndryshimi i përgjegjësive tatimore

Një tjetër problematikë e TVSH-së është edhe çështja e kalimit të një tatimpaguesi në regjimin e TVSH-së si rezultat i rritjes së qarkullimit vjetor dhe subjekti disponon aktive materiale e jomateriale, inventar të materialeve dhe mallrave të blera me TVSH. Legjislacioni tatimor në lidhje me TVSH-në nuk parashikon mundësinë e kreditimit të TVSH-së në këtë rast, duke e rënduar tatimpaguesin të paguajë TVSH-në e plotë mbi të gjithë vlerën e mallrave, materialeve dhe aktiveve materiale e jo materiale, duke shkelur një nga parimet kryesore të TVSH-së atë të aplikimit të tatimit mbi vlerën e shtuar dhe jo mbi vlerën e plotë të mallit dhe parimit të neutralitetit. Në këtë mënyrë, TVSH-ja për të njëjtin mall paguhet dy herë, njëherë në blerje dhe një herë në shitje. Zgjidhje në këtë rast, sipas mendimit tim do të ishte mundësia e kreditimit të TVSH-së së inventarit të aktiveve, mallrave dhe materialeve gjendje, pas kryerjes së një kontrolli tatimor dhe saktësimit të këtij inventari ose aplikimi i TVSH-së për t'u paguar vetëm mbi marzhin e çmimit të mallrave, materialeve dhe aktiveve të tatimpaguesit.

5.3 Risitë e TVSH-së në Shqipëri

Nga Janari i vitit 2015 hyn në fuqi një ligj i ri për TVSH-në¹⁷⁰. Objektivi i këtij ligji është sigurimi i përputhshmërisë së rregullave të aplikimit të TVSH-në në Shqipëri me vendet anëtare të BE-së, me qëllim mosshtrëmbërimin e kushteve të konkurrencës dhe mospengimin e qarkullimit të lirë të mallrave. Ligj i ri synon të sigurojë një sistem taksimi, që eliminon taksimin e dyfishtë të TVSH-së për transaksionet midis bizneseve në Shqipëri dhe atyre të vendosura në çdonjërin vend anëtar të BE-së duke respektuar parimin e destinacionit. Ligji i ri ndryshon mënyrën e të tatuarit; nga mënyra me anë të një ligji të ndryshuar më shumë se 30 herë, nga mënyra të tatuarit me udhëzime apo urdhra për shkak të hapësirave dhe mungesës së parashikimeve ligjore, në një ligj gjithëpërfshirës që paraqet qendrueshmëri e siguri për biznesin. Për herë të parë futet koncepti i “vlerës së tregut” për një furnizim të caktuar. Subvencionet e lidhura drejtpërdrejt me çmimin përfshihen si pjesë e vlerës së tatueshme të një furnizimi. Gjithashtu elementë që nuk përfshihen në vlerën e tatueshme janë; zbritjet tregtare dhe shpenzimet e bëra për llogari të klientit që mbahen në llogari provizore.

5.3.1 Furnizimet e përjashtuara dhe kreditimi

Furnizimet, të cilat përjashtohen nga TVSH-ja sipas legjislacionit të ri përveç përjashtimeve ekzistuese janë:

- Përveç furnizimit të barnave dhe shërbimeve shëndetësore përjashtohen nga TVSH-ja edhe furnizimi i pajisjeve mjekësore të implantueshme.
- Përjashtohen nga TVSH-ja furnizimi i organeve të trupit të njeriut, gjakut dhe qumështit njerëzor kur kryhen kundrejt pagesës.
- Furnizimet e shërbimit nga OJF-të për ndihmë sociale, shërbime kulturore, fetare, të sportit etj., por me kusht që të mos sjellin shtrëmbërim të konkurrencës.
- Shërbimet e nënkontraktorëve të fashioneve, përveç atyre në vend.
- Në import janë të përjashtuara, furnizimet që janë të përjashtuara edhe në vend.

¹⁷⁰ Ligji Nr. 92/2014 Dt. 24.07. 2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”

- Importi i makinerive dhe pajisjeve për investime mbi 50 milion ALL etj.¹⁷¹

Për të siguruar një taksim të drejtë të TVSH-së, ndryshe nga sa aplikohet aktualisht përjashtohen nga TVSH-ja në shitje mallrat që:

- Janë përdorur për një veprimtari të përjashtuar dhe për këtë qëllim nuk e kanë kredituar TVSH-në që kanë paguar më parë.
- Ato mallra për të cilat TVSH-ja nuk është e lejuar të kreditohet për shkak të kufizimeve ligjore. Me ligjin e vjetër për këto mallra, për të cilat TVSH-ja është paguar njëherë dhe nuk është kredituar, paguhet sërish kur këto mallra shiten.

Rregullimi i zbritjes së TVSH-së në dallim nga ligji i vjetër do të bëhet:

- Për mallrat e luajtshme deri në 5 vjet, kur ndryshon destinacioni ekonomik dhe këto mallra i shërbejnë furnizimeve të përjashtuara nga TVSH-ja .
- Për mallrat e paluajtshme deri në 10 vjet, kur ndryshon destinacioni ekonomik dhe këto mallra i shërbejnë furnizimeve të përjashtuara nga TVSH-ja .

5.3.2 Përfaqësuesi tatimor

Sipas parimit të përgjithshëm personi përgjegjës për të paguar TVSH-në në Shqipëri është personi i tatueshëm që furnizon shërbimin. Në rastin kur ky person nuk është i regjistruar për TVSH-në në Shqipëri dhe personi që e ka marrë shërbimin është një person i tatueshëm i regjistruar për TVSH-në në Shqipëri, atëherë është marrësi i shërbimit personi përgjegjës për të paguar TVSH-në. Ky person e paguan TVSH-në duke aplikuar ngarkesën e kundërt¹⁷² (reverse-charge). Nëse marrësi i këtij shërbimi nuk është një person i tatueshëm i regjistruar për TVSH-në në Shqipëri, atëherë personi i tatueshëm që ka kryer shërbimin cakton një përfaqësues tatimor për të paguar TVSH-në në Shqipëri.

Përfaqësuesi tatimor kërkohet kur vendi i furnizimit është në Shqipëri dhe marrësi i shërbimit është një person i patatueshëm ose është një person i tatueshëm dhe nuk është i vendosur në Shqipëri. Nuk do të kërkohet përfaqësuesi tatimor në Shqipëri për personat

¹⁷¹ Importimi i mallrave për kërkimet hidrokarbure; pajisje dhe makineri për përpunimin aktiv dhe agrobiznesin; makinat bujqësore si dhe importimi i makinerive prodhuese nga biznesi i vogël, kafshët e gjalla për majmëri etj.

¹⁷² Neni 86 , pika 2, Ligji Nr. 92/2014 Dt. 24.07. 2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSh”

jorezident, jo vetëm në rastin kur kanë regjistruar degë në Shqipëri, por edhe nëse shërbimi është përfituar nga një person i regjistruar në Shqipëri.

5.3.3 Daljet jashtë përdorimit të mallrave dhe aktiveve

Sipas paketës së re fiskale, nuk do të konsiderohen furnizime të tatueshme dhe nuk do të cenohet kreditimi i TVSH-së për daljet jashtë përdorimit të mallrave apo aktiveve. Pra nuk kryhet rregullimi i zbritjes së TVSH-së për daljet jashtë përdorimit të mallrave për shkak se janë të papërdorshme ose u ka kaluar afati i përdorimit të tyre, të provuara apo të konfirmuara sipas procedurave përkatëse ligjore e nënligjore. Nëse për mallrat, për të cilat nuk zbatohet rregullimi i TVSH-së së zbritshme pasi ato janë të papërdorshme, personi i tatueshëm përfiton dëmshpërblim për arsye të sigurimit të mallit, atëherë për vlerën e përfituar, personi i tatueshëm llogarit TVSH-në¹⁷³. Barra e provës i takon PT-së, i cili duhet të zbatojë procedurat përkatëse sipas ligjit dhe procedurat e përcaktuara në legjislacionin e sektorit ku operon. Nëse personi i tatueshëm nuk dokumenton mungesën e mallrave sipas procedurës së parashikuar në ligj, atëherë mallra të tilla do të konsiderohen si furnizime të tatueshme kundrejt pagesës (mallra të shitura).

5.3.4 Lehtësitë në ndryshimin e përgjegjësiave tatimore

Parashikohet mundësia e njohjes së kreditimit të TVSH-së, kur tatimpaguesit kalojnë nga subjekte pa TVSH në subjekte me TVSH, duke pasur parasysh kriteret për mosdiskriminimin edhe privilegjimin e pamerituar dhe duke zbatuar në këtë mënyrë edhe parimin e neutralitetit. Personi i tatueshëm, i cili kalon kufirin minimal të regjistrimit të TVSH-së dhe për pasojë i nënshtrohet regjimit normal të TVSH-së, si dhe personi i cili regjistrohet vullnetarisht në këtë regjim ka të drejtë që në periudhën e parë tatimore, të njohë TVSH-në e zbritshme për mallrat e inventarit gjendje në datën e regjistrimit në këtë regjim, mallra këto me qëllim për t'u shitur, për të cilat do të llogarisë TVSH-në në shitje. Kushtet që duhet të plotësohen për të ushtruar këtë të drejtë janë si më poshtë:

¹⁷³ Vlera e tatueshme në këtë rast është vlera e përfituar minus TVSH-në përkatëse.

- Mallrat do të shërbejnë për kryerjen e furnizimeve të tatueshme, që kanë të drejtën e kreditimit të TVSH-së¹⁷⁴.
- Personi i tatueshëm duhet të disponojë listën e mallrave gjendje të specifikuar në sasi dhe në vlerë, ku të evidentohet data e regjistrimit të tyre. Ky inventar duhet të jetë i evidentuar në regjistrat dhe kontabilitetin e PT-së dhe të dorëzohet në organin tatimor në momentin e regjistrimit në regjimin normal të TVSH-së .
- Çdo mall i përfshirë në inventar duhet të jetë i justifikuar me faturë tatimore të blerjes me TVSH, i blerë jo më parë se 12 periudha tatimore përfshirë periudhën në fjalë.

5.3.5 Rimbursimi

Sa i përket çështjes së rimbursimit të TVSH-së, kushtet e plotësimit të rimbursimit të TVSH-së nuk kanë ndryshuar, përveç faktit se afati i miratimit të rimbursimit për eksportuesit është reduktuar nga 60 ditë në 30 ditë, duke i dhënë përparësi eksportuesve për të nxitur prodhimin dhe promovimin e tyre jashtë RSh.-së. Një person i tatueshëm ka të drejtë të kërkojë rimbursim të tepricës së kreditimit tatimor të TVSH-së nëse personi i tatueshëm ka mbartur tepricën e TVSH-së së zbritshme për 3 muaj radhazi dhe TVSH-ja e kërkuar për t'u rimbursuar tejkalon shumën prej 400,000ALL¹⁷⁵. Brenda 60 ditëve nga data e paraqitjes së kërkesës së tatimpaguesit dhe brenda 30 ditëve nga data e paraqitjes së kërkesës së tatimpaguesve eksportues, DRT-ja verifikon situatën tatimore të tatimpaguesit, ushtron kontroll bazuar në analizën e riskut dhe miraton tepricën kreditore si të rimbursueshme.

5.3.6 Subvencionet

Zgjidhet çështja e subvencionimit. Meqenëse në paketën fiskale para vitit 2014 kamuflohej me trajtimin fiskal të subvencionit, tashmë me paketën e re, shprehet qartazi se subvencioni për kompensim çmimi është furnizim i tatueshëm, pasi i plotëson “kushtet e furnizimit”.

¹⁷⁴ Nëse e drejta e kreditimit të TVSH-së është ushtruar ndërkohë që mallrat stok i shërbejnë furnizimeve të përjashtuara, atëherë duhet të bëhet rregullimi i TVSH-së së zbritur sipas përcaktimeve të ligjit.

¹⁷⁵ Eksportuesit kanë të drejtë të kërkojnë rimbursim kur teprica e tyre tejkalon shumën 400,000 ALL. Pra, ata mjaftojnë të plotësojnë vetëm kushin e shumës për t'u rimbursuar.

Më specifikisht, referuar paragrafit 2.3 dhe 2.4 të UMF Nr. 6, dt. 30.01.2015 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” citohet: *për ekzistencën e lidhjes direkte transaksion-kundërvlerë nuk është kusht që çmimi si kundërvlerë e furnizimit të paguhet domosdoshmërisht nga përfituesi i furnizimit. Kundërvlera mund të paguhet nga një i tretë, i cili është një person i ndryshëm nga përfituesi i furnizimit të mallit/shërbimit. Arsyetohet më tej në paragrafin 2.4, se kur shumat e paguara përbëjnë në fakt kundërvlerën e një transaksioni të realizuar në përfitim të palës që ka paguar shumat, termi “subvencion” është i papërshtatshëm. Në këtë rast, bëhet fjalë për çmimin e paguar për një shërbim të marrë apo për një furnizim të kryer. Ky transaksion është në fushën e zbatimit të TVSH-së dhe ky “subvencion” është i tatueshëm, përveç rastit kur ligji parashikon përjashtim nga TVSH-ja për furnizimin. Shumat e derdhura që plotësojnë çmimin e një transaksioni të tatueshëm, në formën e një subvencioni për çmimin, është në fushën e zbatimit të TVSH-së¹⁷⁶. Në një rast të tillë bëhet fjalë për çmimin e paguar për një shërbim të marrë apo për një furnizim malli. Ky transaksion hyn në fushën e zbatimit të TVSH-së dhe shumat e marra në formë granti, donacioni, subvencioni janë të tatueshme për TVSH-në, përveç rastit kur ky furnizim malli ose shërbimi është i përjashtuar nga TVSH-ja sipas ligjit.*

5.3.7 Regjistrimi dhe çregjistrimi

Problemi i regjistrimit në skemën e TVSH-së është një tjetër çështje e rëndësishme sistemit tatimor në Shqipëri. Disa tatimpagues, të cilët duhet të kishin qenë regjistruar në regjimin e TVSH-së, por për arsye të ndryshme, këto subjekte nuk janë regjistruar, trajtimi fiskal i tyre për efekte të TVSH-së zgjidhet në paketën e re fiskale. Sipas paketës fiskale para vitit 2014, TVSH-ja lind si detyrim tatimor për një tatimpagues të caktuar nga momenti i regjistrimit për këtë lloj tatimi, duke favorizuar këtë kategori të subjekteve, duke shkelur një nga parimet kryesore të ligjit të procedurave tatimore, atë të trajtimit në mënyrë të barabartë dhe

¹⁷⁶ Kur një organizëm financohet nga shuma që cilësohen si “ndihma, grante, donacione, subvencione”, verifikohet rast pas rasti, nëse shumat e derdhura përbëjnë kundërvlerën e një furnizim malli ose furnizim shërbimi të realizuar në përfitim të palës që ka derdhur shumat, apo nëse shumat e derdhura plotësojnë çmimin e një furnizim malli apo shërbimit të tatueshëm, atëherë pavarësisht përdorimit të çdonjërit prej këtyre termave për të emërtuar pagesën, nuk do të thotë që në këtë rast transaksioni është jashtë fushës së zbatimit të TVSH-së.

të paanshme të tatimpaguesve. Referuar paketës së re fiskale, çdo person i cili plotëson kriteret për t'u regjistruar si person i tatueshëm për TVSH-në dhe nuk është regjistruar, e as ka kërkuar të regjistrohet për TVSH-në, regjistrohet në mënyrë të detyrueshme nga autoriteti tatimor në momentin (periudhën) që konstatohet. Detyrimet për TVSH-në për furnizimet e kryera për periudhat e mëparshme që ka qenë i detyruar të regjistrohej, i llogariten me efekt nga data kur ka qenë i detyruar të regjistrohej. Këto detyrime do të vlerësohen në regjistrin e TVSH-së në emër të personit të tatueshëm në periudhën e parë që ai regjistrohet për TVSH-në. Megjithëse është evaziv fakti i trajtimit për efekte fiskale i pagesës së TVSH-së për periudhën para konstatimit, në kuptimin që tatimpaguesi do të ngarkohet në periudhën e parë pas regjistrimit në TVSH për të paguar TVSH-në mbi vlerën e plotë të furnizimeve apo vetëm mbi marzhin e realizuar. Meqënëse kjo gjë nuk është sqaruar në legjislacion dhe në udhëzimet përkatëse, ngelet në dorë të inspektorit të kontrollit apo vlerësimit ta çmojë masën e detyrimit tatimor, duke lënë shteg për abuzime. Sqarohet më mirë pjesa e çregjistrimit nga regjimi normal i TVSH-së, në lidhje me aplikimin e çmimeve të inventarit gjendje të mallrave dhe aktiveve në datën e çregjistrimit. Referuar ligjit të ri të TVSH-së, nëse PT-ja që çregjistrohet ose kërkon të çregjistrohet nga TVSH-ja ka mallra gjendje të pashitura ose mallra kapitale, aktive të tjera të përdorura për veprimtarinë, ku TVSH-ja mbi këto mallra ka qenë tërësisht apo pjesërisht e zbritshme, këto mallra do të konsiderohen si furnizim kundrejt pagesës dhe personi i tatueshëm është i detyruar të llogarisë ose rregullojë TVSH-në për këtë furnizim. Por vlera e tatueshme e këtij furnizimi duhet të jetë e përbërë nga çmimi i blerjes së këtyre mallrave ose në mungesë të çmimit të blerjes nga vlera e kostos e përcaktuar në momentin kur personi i tatueshëm përfundon veprimtarinë e tij ekonomike të tatueshme. Në këtë rast mallrat gjendje në datën e çregjistrimit do të konsiderohen si furnizim kundrejt pagesës deri në nivelin e vlerës së blerjeve në këtë datë, ndërsa për aktivet do të bëhet rregullimi i zbritjes së TVSH-së¹⁷⁷ në përputhje me afatin e përdorimit të këtyre aktiveve për qëllime të veprimtarisë.

¹⁷⁷ Rregullimi bëhet për afatin 5 vjet për aktivet e luajshme dhe 10 vjet për aktivet e paluajshme.

5.3.8 **Spektori i ndërtimit**

Ndërtimi dhe kosto minimale fiskale trajtohet parimisht në paketën e re fiskale, por për herë të parë trajtohen disa çështje në udhëzimin e ri, të cilat më parë konkludoheshin nga analiza e legjislacionit fiskal, udhëzimeve dhe interpretimeve të DPT-së dhe MF-së. Referuar Nenit 20 “Punimet e ndërtimit, kryerja e procesit të ndërtimit, si dhe të mirëmbajtjes” të UMF-së citohet se; *përcaktimi i kostos reale në sektorin e ndërtimit, të investimeve private apo publike, përcaktohet në bazë të metodologjisë së dhënë në VKM-në “Për përdorimin e manualit teknik të çmimeve të punimeve të ndërtimit”*. Këto metodologji të llogaritjes së kostos minimale fiskale, çmimit dhe fitimit minimal fiskal për efekt të llogaritjes së detyrimeve tatimore në sektorin e ndërtimit, të investimeve private apo publike, të përcaktuara në aktet ligjore e nënligjore në fuqi, do të shërbejnë si metodologji alternative të vlerësimit. Pra përsëri si në paketën fiskale para vitit 2014, nuk zgjidhet çështja e kontrollit të saktë të nivelit të punimeve nga inspektorët e kontrollit tatimor. Referimi te kosto minimale si metodologji alternative e vlerësimit tatimor nuk është e saktë, pasi për arsye të ndryshme të tilla si; paaftësia e inspektorëve të kontrollit në fushën e fiskut dhe të kontabilitetit, mungesa e informacionit në fushën e inxhinierisë së ndërtimit, abuzimi nga ana e kontrollorëve të tatimeve etj. sjell denatyrimin e volumeve të punimeve për shoqëritë e ndërtimit, si rezultat edhe në shmangie të detyrimeve tatimore. Prandaj në të tilla raste, për kontrollin tatimor të këtyre subjekteve duhet të kërkohet asistencë e profesionistëve të fushës.

5.3.9 **Regjime të veçanta**

Paketa e re fiskale e TVSH-së krijon disa lehtësira për tatimpaguesit si më poshtë:

- Një PT, që nuk e kalon kufirin minimal të regjistrimit të TVSH-së ka të drejtë të ndryshojë regjimin nga regjimi normal i TVSH-së në atë të biznesit të vogël.
- Agjencitë e udhëtimit do të aplikojnë TVSH-në mbi marzhin. Marzhi i agjentit të udhëtimit përfshin edhe TVSH-në dhe llogaritja e vlerës së tatueshme dhe të TVSH-së së mbledhshme sipas këtij regjimi bëhet si më poshtë:

Vlera e tatueshme = Marzhi i agjentit të udhëtimit - TVSH-në e mbledhshme.

TVSH e mbledhshme = Vlera e tatueshme x shkalla tatimore e TVSH-së (20%)

I njëjti regjim do të aplikohet edhe në rastin e shitjes së mallrave të përdorura dhe ankandeve, për të cilat do të paguhet TVSH-ja mbi marzhin.

- Regjimi i fermerëve. Norma e kompensimit bëhet nga 6 % në 20% por jo mbi vlerën e furnizimit por e përfshirë në vlerën e furnizimit, duke i dhënë të drejtën blerësit të produkteve të fermerit të vetëfaturojë TVSH-në masën 20% për blerjet nga fermerët.
- Zgjidhet çështja e vlerësimit tatimor të subjekteve të paregjistruar në TVSH, të cilën rezultojnë nga kontrolli tatimor që e kanë kaluar pragun e regjistrimit dhe nuk kanë qenë të përfshirë në skemën e TVSH-së. Vlerësimi për periudhën e kaluar të tyre do të bëhet në muajin e parë, në të cilën do të regjistrohen me TVSH.

KAPITULLI VI

6. Tatimi mbi vlerën e shtuar në vendet e Ballkanit

Në këtë kapitull do të trajtohen specifikat e TVSH-së në vendet e Ballkanit të marra në analizë në këtë studim, një analizë krahasuese midis këtyre vendeve dhe mundësisë së krijimit të një skeme të re të TVSH-së për furnizimet ndërkufitare.

6.1 TVSH-ja në Kroaci dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Kroaci është e pranishme nga 1 Janari i vitit 1998. Kroacia është i vetmi vend në Ballkanin Perëndimor, e cila është pjesë e BE-së. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Ministria e Financave.

TVSH-ja në Kroaci zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimet e mallrave dhe shërbimeve në Kroaci të kryera nga një person i tatueshëm, pjesë e veprimtarisë së tij ekonomike;
- blerjet e mallrave dhe shërbimeve nga personi i tatueshëm brenda zonës së BE-së nga një tjetër vend i BE-së dhe
- importimi i mallrave në Kroaci.

Subjektet e TVSH-së. Një PT është cilido person që në mënyrë të pavarur kryen një veprimtari ekonomike, pavarësisht nga qëllimi ose rezultati i aktivitetit. PT-të të themeluar në Kroaci mund të aplikojnë në një skemë të veçantë, në regjimin e sipërmarrësve të vegjël¹⁷⁸, nëse furnizimet e tatueshme të tyre në vit nuk tejkalojnë EUR30,600¹⁷⁹. PT-të që e tejkalojnë këtë prag ose parashikojnë ta tejkalojnë detyrohen të regjistrohen me TVSH.

¹⁷⁸ Personat e tatueshëm që përfshihen në këtë skemë nuk aplikojnë TVSH-në në transaksionet e tyre, pra janë të përjashtuara nga TVSH-ja, por ato gjithashtu nuk mund të kreditojnë TVSH-në në blerjet e tyre, pavarësisht se këto blerje janë të tatueshme.

¹⁷⁹ HRK230,000

Në rastin e regjistrimit vullnetar, sipërmarrësi duhet të mbetet një subjekt i TVSH-së për një periudhë prej pesë vjetësh, pavarësisht se ky subjekt nuk e mbart detyrimin për t'u përfshirë në skemën e TVSH-së.

Një "biznes i huaj"¹⁸⁰ është një biznes, që nuk ka një vend të ushtrimit të aktivitetit apo seli në Kroaci. Një biznes i tillë që bën furnizime mallrash apo shërbimesh në Kroaci është përgjegjës të llogarisi TVSH-në për këto furnizime.

Regjistrimi dhe çregjistrimi. Një biznes bëhet përgjegjës për t'u regjistruar si subjekt i TVSH-së që nga 1 Janari i vitit pasardhës të vitit, në të cilin furnizimet e tatueshme vjetore kalojnë pragun e përcaktuar. Në rast se një subjekt kroat i TVSH-së, në kuadër të ligjit synon të kryejë furnizime të tatueshme brenda zonës së BE-së, ai duhet të kërkojë një numër TVSH-je 15 ditë para se furnizimi i parë të kryhet. Tatimpaguesit e regjistruar për TVSH-në mund të paraqesin një kërkesë me shkrim për çregjistrim në organet tatimore kroate deri më 15 janar të vitit korent, nëse pragu në vitin paraardhës nuk është arritur. Tatimpaguesit që nuk kanë kryer aktivitet gjatë dy viteve të mëparshme kalendarike do të hiqen automatikisht nga regjistri i TVSH-së.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizim i tatueshëm" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, në të cilat aplikohet ndonjë nga normat e TVSH-së, duke përfshirë edhe furnizimet të cilat janë të përjashtuara nga e drejta për të zbritur TVSH-në. Normat e TVSH-së në Kroaci janë:

- norma standarde në masën 25%.
- normat e reduktuara në masën 13% dhe 5%.

Momenti i furnizimit. Momenti i furnizimit është momenti kur mallrat janë lëvruar ose kur shërbimet janë kryer. Nëse nuk lëshohet faturë për mallrat ose shërbimet e furnizuara në një ditë të caktuar, TVSH-ja faturohet dhe deklarohet në ditën e fundit të periudhës tatimore (muaj) në të cilin mallrat janë dorëzuar ose shërbimet janë kryer. Nëqoftëse pagesa është bërë para furnizimit (parapagim), TVSH-ja kërkohet në momentin e parapagimit. Kur

¹⁸⁰ Non-established business

është parapaguar një mall ose shërbim, duhet të lëshohet një faturë e rregullt TVSH-je, sikur malli ose shërbimi të ishte furnizuar. TVSH-ja kërkohet në momentin kur fatura është lëshuar. TVSH-ja në import kërkohet kur mallrat importohen.

Kreditimi i TVSH-së nga personat e tatueshëm. Një subjekt i TVSH-së mund të kreditojë TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse këto blerje janë kryer për qëllime të biznesit dhe i shërbejnë furnizimeve të tatueshme. TVSH-ja nuk mund të kërkohet të kreditohet pas tre vjetësh duke filluar nga dita e parë pas përfundimit të periudhës tatimore kur ka lindur e drejta e kreditimit. Nëse blerjet e mallrave dhe shërbimeve nuk i shërbejnë furnizimeve të tatueshme, TVSH-ja e paguar për këto blerje nuk mund të zbritet. Plotësimi i kushteve të kreditimit është që furnizimet e marra ose importet të jenë të destinuara për ushtrimin e veprimtarisë ekonomike të PT-së. Për veprimtari të përjashtuara nuk lejohet kreditimi, ndërkohë që për veprimtari pjesërisht të tatueshme e pjesërisht të përjashtuara, kreditimi lejohet pjesërisht.

Rimbursimi i TVSH-së. Për bizneset që nuk janë në zonën e BE-së, afati i fundit për kërkesat e rimbursimit është 30 Shtatori i vitit pasardhës, në të cilin ka lindur e drejta e rimbursimit të tatimit. Periudha minimale e kërkesës për rimbursim është tre muaj dhe shuma minimale e kërkuar për një periudhë më të vogël se një vit është përafërsisht EUR400 . Për një kërkesë vjetore, shuma minimale e kërkuar duhet të jetë rreth EUR50. Bizneset e vendosura në BE janë të detyruar të paraqesin pretendimet për TVSH-në në shtetet e tjera anëtare në mënyrë elektronike në një formë të standardizuar .

Dënimet administrative. Gjobat vendosen për një sërë shkeljesh të TVSH-së. Dënimet për regjistrim të vonuar në skemën e TVSH-së variojnë afërsisht EUR135 - EUR26,700 për kompanitë dhe EUR66 -EUR5,300 për personin përgjegjës brenda kompanisë.

Një penalitet fillon nga EUR130 në EUR66,000, përfshirë dorëzimin me vonesë të formularit të TVSH-së, pagesa të vonuara të TVSH-së dhe të gabimeve të bëra për llogaritjen e TVSH-së. Një penalitet duke filluar nga EUR75 deri në EUR6,600 i ngarkohet punonjësve të personit të tatueshëm, të cilët janë përgjegjës për shkeljet e kryera.

Vepra penale të klasifikuara si evazion fiskal në shumën më të lartë se EUR1,330, dënohet me burgim nga gjashtë muaj deri në pesë vjet. Nëqoftëse vepra penale shkakton dëme të mëdha, afati i burgimit mund të shkojë nga 3 deri në 10 vjet për personat përgjegjës.

6.2 TVSH-ja në Kosovë dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Kosovë është e pranishme që nga data 31.05.2001. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Administrata Tatimore e Kosovës. Kosova është pjesë e Marrëveshjes së Tregtisë së Lirë të Europës Qendrore. Norma standarde e TVSH-së është 16%. Pragu i regjistrimit të TVSH-së është 50,000 EUR, por eksportuesit dhe importuesit duhet të regjistrohen në TVSH pavarësisht pragut.

TVSH-ja në Kosovë zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimi i mallrave dhe shërbimeve të kryera nga PT-ja në Kosovë;
- importimi i mallrave në Kosovë, pa marrë parasysh statusin e importuesit,
- shërbimet e ofruara për personat e tatueshëm në Kosovë nga ofruesit e shërbimeve, vendi i biznesit të të cilëve është jashtë Kosovës.
- furnizimet të caktuara të shërbimeve të ofruara nga ofruesit e shërbimeve, vendi i biznesit të të cilave është jashtë Kosovës për personat jo të tatueshëm në Kosovë, të tilla si; shërbimet dixhitale, shërbimet që lidhen me një pronë të paluajtshme që ndodhet në Kosovë etj.

Subjektet e TVSH-së. Personi i tatueshëm (PF ose PJ), të cilët në mënyrë të pavarur kryejnë ndonjë veprimtari ekonomike, pavarësisht nga qëllimi ose rezultati i atij aktiviteti ekonomik, është i detyruar të regjistrohet në TVSH. Aktivitetet e tatueshme përfshijnë gjithashtu edhe shfrytëzimin e aktiveve materiale dhe jomateriale me qëllim të sigurimit të të ardhurave në baza të vazhdueshme. Një person i tatueshëm i themeluar në Kosovë është i obliguar të regjistrohet për qëllime të TVSH-së dhe të ngarkohet me TVSH, kur qarkullimi i tij vjetor në dymbëdhjetë muajt e fundit tejkalon pragun prej EUR50,000¹⁸¹. Personi i tatueshëm është i detyruar të aplikojë për regjistrim të TVSH-së brenda 15 ditëve pas

¹⁸¹ Çdo person i cili i plotëson të gjitha kushtet e përkufizimit të personit të tatueshëm në Kosovë, por nuk e kalon pragun e regjistrimit për TVSH mund të regjistrohet vullnetarisht në skemën e TVSH-së.

tejkallimit të pragut. Si pasojë, pjesa e furnizimit e cila ka tejkalluar pragun do të merret parasysh për qëllime të TVSH-së në periudhën e parë tatimore pas regjistrimit. Personat e përfshirë në aktivitetet e importit ose të eksportit duhet të regjistrohen për TVSH-në, pavarësisht nga niveli i qarkullimit. Një biznes i huaj duhet të emërojë një përfaqësues të TVSH-së, me rezidencë në Kosovë për t'u regjistruar për qëllime të TVSH-së.

Regjistrimi dhe çregjistrimi. Një person që aplikon për regjistrim të TVSH-së personalisht ose përmes personit të autorizuar duhet të paraqesë formularin e regjistrimit të TVSH-së në zyrën përkatëse rajonale të ATK-së. Aplikimi për regjistrim nuk mund të bëhet online. Nuk parashikohen dënime administrative për regjistrim të vonuar. Megjithatë çdo person, i cili nuk ka aplikuar për regjistrim në kohën e duhur do të regjistrohet nga ATK-ja me efekt retrospektiv nga data kur pragu është tejkalluar. Një biznes i huaj është një biznes, që nuk ka një seli të caktuar në Kosovë. Nuk ekziston koncepti i pragut për furnizimet e tatueshme të bëra në Kosovë nga një biznes jo i themeluar në Kosovë. Të gjitha furnizimet e kësaj kategorie konsiderohen të tatueshme, pavarësisht pragut të regjistrimit.

Çdo person i tatueshëm i regjistruar për qëllime të TVSH-së mund të kërkojë që të çregjistrohet nëse në 12 muajt e fundit qarkullimi bie nën pragun e regjistrimit të TVSH-së. Personat e tatueshëm që pushojnë aktivitetin e tyre ekonomik janë të detyruar për të kërkuar çregjistrimin brenda 15 ditëve nga përfundimi i veprimtarisë së tyre. ATK-ja do të marrë një vendim brenda 12 muajve pasi është bërë kërkesa për çregjistrim.

Normat e TVSH-së. Shkalla standarde e TVSH-së për furnizimet e tatueshme është 16%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse një dispozitë e ligjit paraqet një normë të reduktuar ose një normë më të lartë të përkohshme për furnizimet specifike të mallrave ose shërbimeve, e cila nuk mund të jetë më e ulët se 5% ose më e lartë se 21%. Shfrytëzimi i mallrave ose shërbimeve të blera ose të prodhuara gjatë aktivitetit të biznesit për qëllime private apo qëllime të tjera jo për biznesin ose asgjësimin e tyre pa pagesë (përveç mallrave për përdorim të biznesit si mostra apo dhurata me vlerë të vogël) do të trajtohen si furnizime të tatueshme deri në masën e TVSH-së që ato furnizime konsiderohen si të zbritshme për efekte fiskale.

Momenti i furnizimit. Momenti kur TVSH-ja bëhet e kërkueshme për shkak të ligjit është quajtur "momenti i furnizimit." TVSH-ja kërkohet kur një nga këto ngjarje ndodh:

- lëshimi i një fature në lidhje me furnizimin e mallrave apo shërbimeve;
- pranimi i pagesës paradhënie për mallrat ose shërbimet para se ato të jenë dorëzuar apo furnizuar.

Koha e furnizimit për mallrat e importuara është data e importimit ose data, në të cilën mallrat kanë dalë nga një regjim doganor.

PT-ja mund të kreditojë TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, që është TVSH-ja e paguar mbi vlerën e mallrave dhe shërbimeve të tatueshme, të kryera nga PT-ja për qëllime të veprimtarisë ekonomike. TVSH-ja nuk mund të zbritet për blerjet e mallrave ose shërbimeve, të cilat nuk përdoren për qëllime të veprimtarisë ekonomike. Nëqoftëse një blerje malli ose shërbimi përdoret pjesërisht për qëllime të furnizimeve të tatueshme dhe pjesërisht për furnizime të përjashtuara, PT-ja nuk mund të zbresë të gjithë tatimin e paguar në blerjen e mallit apo shërbimit. Kjo situatë njihet si kreditimi i pjesshëm.

Rimbursimet. Tatimpaguesi mund të kërkojë rimbursimin e TVSH-së deri në ditën e 20-të të muajit që pason një tremujor kalendarik, nëse kushtet e mëposhtme janë përmbushur në të njëjtën kohë:

- Ekziston një tepricë kreditore për një periudhë prej 3 muajsh.
- Shuma e tepricës kreditore të TVSH-së tejkalon EUR5,000 në muajin e fundit të tremujorit.
- Tatimpaguesi ka dorëzuar të gjitha deklaratat e TVSH-së dhe deklaratat e taksave të tjera për të gjitha periudhat e mëparshme tatimore.
- Tatimpaguesi ka dokumentacion të mjaftueshëm për të vërtetuar të drejtën e rimbursimit të TVSH-së.

Për eksportet, rimbursimi mund të kërkojë pas secilës periudhë tatimore me kusht që të përmbushen kushtet e mëposhtme:

- Transaksionet e eksportit përfaqësojnë të paktën 25% të totalit të transaksioneve me të drejtën për zbritje të TVSH-së dhe shuma e kredisë së TVSH-së e tejkalon vlerën EUR5,000 në fund të periudhës tatimore.
- Personi i tatueshëm ka përmbushur të gjitha detyrimet doganore dhe ka zbatuar dispozitat ligjore të TVSH-së.
- Dy kërkesat e tjera janë si me lart.

Tatimpaguesi duhet të paraqesë një kërkesë për rimbursim me zyrën tatimore përkatëse. Zyra e tatimeve duhet të verifikojë përmbushjen e kushteve të rimbursimit dhe të miratojë rimbursimin brenda 60 ditëve. Interesi për llogari të tatimpaguesit është i zbatueshëm pas tejkalimit të periudhës 60 ditore nëqoftëse nuk ka arsye ligjore për vonesë. Bizneset, që nuk janë të regjistruara për TVSH-në në Kosovë nuk mund të kërkojnë TVSH-në e paguar.

Dënimet administrative. Personat e tatueshëm, të cilët bëjnë furnizime pa qenë të regjistruar do të jenë përgjegjës për TVSH-në mbi ato furnizime plus një gjobë administrative, nëse mosregjistrimi është për shkak të pakujdesisë së personit. Dënimi është i barabartë me 15% ose 25% të TVSH-së, në varësi të faktit nëse furnizimet e tatueshme të bëra para regjistrimit ishin më pak ose më shumë se EUR10,000. Përveç kësaj, aplikohen interesa për mospagesë në afat.

Dështimi për të lëshuar një faturë të TVSH-së ose lëshimi i një fature të pasaktë, që rezulton me ulje të TVSH-së ose rritje të kreditimit të TVSH-së, do t'i nënshtrohet një penaliteti prej 15% të shumës së TVSH-së, kur kjo shkelje ka rezultuar për shkak të neglizhencës së PT-së. Ndëshkimi do të rritet me 25% në rast se detyrimi nga dështimi në lëshimin e faturës rezulton të jete më e lartë se EUR1,000 ose në rast të lëshimit të një fature të pasaktë, detyrimi ose rritja e kreditimit është më shumë se EUR500. Përveç kësaj, aplikohen interesa për mospagesë në afat.

Dorëzimi me vonesë i FD-së të TVSH-së i nënshtrohet një penaliteti prej 5% të detyrimit tatimor për çdo muaj vonesë, por jo më shumë se 25% të detyrimit tatimor të papaguar. Përveç kësaj, aplikohen interesa për mospagesë në afat.

Pagesat me vonesë të një detyrimi tatimor shoqërohen me gjobë në vlerën prej 1% të detyrimit tatimor për secilin muaj apo pjesë të muajit të vonuar, por jo më shumë se një vit. Përveç kësaj, aplikohen interesa për mospagesë në afat.

Deklarimi i gabuar i TVSH-së apo kërkesës për rimbursim të TVSH-së është subjekt i një gjobe prej 15% të detyrimit tatimor të padeklaruar ose të rimbursimit të tepërt të TVSH-së, kur mosdeklarimi ose rimbursimi i kërkuar më tepër është deri në 10% të TVSH-së së deklaruar për t'u paguar ose për t'u kërkuar. Gjoka është 25% kur vlera e mësipërme është më shumë se 10% e detyrimit tatimor (ose e kreditimit). Përveç kësaj, aplikohen interesa për mospagesë në afat.

Veprat penale të kryera nga tatimpaguesit dënohen sipas Kodit Penal. Rastet të cilat konsiderohen vepra penale janë si më poshtë:

- Tatimpaguesi me dashje i shmanget pjesërisht apo tërësisht pagimit të TVSH-së ose fiton në mënyrë të padrejtë rimbursime tatimore apo krediton në mënyrë të padrejtë TVSH-në.
- Tatimpaguesi jep informacion të rremë për mbledhjen e TVSH-së.
- Tatimpaguesi vepron si një anëtar i një 'grupi' të formuar për qëllime të kryerjes të evazionit fiskal në mënyrë të përsëritur .

6.3 TVSH-ja në Maqedoni dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Maqedoni është e pranishme që nga data 01.04.2000. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Ministria e Financës. Norma standarde e TVSH-së është 18%. TVSH-ja në Maqedoni zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimi i mallrave dhe shërbimeve të bëra në Maqedoni nga një tatimpagues brenda fushës së veprimtarisë së tij dhe
- importimi¹⁸² i mallrave në Maqedoni.

¹⁸² Përveç importeve të përjashtuara nga TVSH-ja sipas ligjit të TVSH-së ose ligjeve specifike.

Subjekt i TVSH-së. Tatimpaguesi, sipas legjislacionit në Maqedoni është një person, që për një periudhë të caktuar kryen një veprimtari të pavarur të biznesit, pavarësisht nga qëllimet dhe rezultatet e aktivitetit të biznesit. Tatimpaguesit duhet të regjistrohen në TVSH kur furnizimet e tyre totale në vit tejkalojnë EUR16,200. Gjithashtu ata duhet të regjistrohen, nëqoftëse në fillim të aktivitetit të biznesit, ata parashikojnë të kryejnë një xhiro vjetore më të lartë se EUR16,200. Tatimpaguesit mund të regjistrohen vullnetarisht për TVSH-në në fillim të çdo viti kalendarik ose në fillim të aktivitetit të tyre të biznesit.

Procedurat e regjistrimit dhe çregjistrimit. Tatimpaguesit aplikojnë për regjistrim në skemën e TVSH-së tek autoritetet tatimore. Regjistrimi elektronik i TVSH-së nuk është i mundur. Afati i fundit për dorëzimin e formularit të regjistrimit të TVSH-së është 15 ditë nga dita kur tatimpaguesi plotëson detyrimin ligjor për t'u regjistruar¹⁸³ në TVSH. Ligji i TVSH-së në Maqedoni lejon regjistrimin në grup të bizneseve për efekte të TVSH-së. Disa subjekte të TVSH-së të regjistruara, mund të vendosin të regjistrohen si një tatimpagues i vetëm për efekte të TVSH-së, vetëm nëqoftëse ata kanë një marrëdhënie pronësie midis tyre. Përveç kësaj, nëqoftëse autoritetet tatimore zbulojnë shkelje të parimeve tatimore apo mundësinë për shkelje të parimeve të tilla si rezultat i marrëdhënieve të pronësisë, ndërmjet njësive të veçanta të regjistruar si tatimpagues të veçantë të TVSH-së, ata mund të marrin një vendim me të cilin urdhërohet që subjektet të regjistrohen si një tatimpagues i vetëm i TVSH-së.

Bizneset e huaja në Maqedoni nuk mund të kenë një numër të regjistrimit të TVSH-së. Nëse një furnizim është bërë nga një tatimpagues që nuk e ka selinë apo një degë në Maqedoni, zbatohet mekanizmi “auto-ngarkesë” i TVSH-së¹⁸⁴.

¹⁸³ Koha mesatare për organet tatimore për të kompletuar regjistrimin është shtatë ditë pune pas ditës që formulari i regjistrimit është dorëzuar.

¹⁸⁴ Sipas mekanizmit “auto-ngarkesë”, marrësi i mallrave ose i shërbimeve mban përgjegjësinë për llogaritjen e TVSH-së, deklarimin e formularit të TVSH-së, pagesën e tatimit dhe pagesën e interesit në rast të një pagese të vonuar. Pra pak a shumë, bleresi në këtë rast bën detyrat që kryen përfaqësuesi tatimor referuar legjislacionit fiskal shqiptar. Kur marrësi¹⁸⁴ i furnizimit të shërbimit është një person i tatueshëm, i vendosur në Maqedoni për furnizimet e shërbimit të marra jashtë Maqedonisë, vendi i furnizimit të të cilave është në vendin e marrësit të shërbimit, vendi i tatimit përcaktohet të jetë në Maqedoni dhe marrësi i furnizimit duhet të aplikojë TVSH-në në Maqedoni.

Tatimpaguesit qendrojnë të regjistruar për TVSH-në për të paktën pesë vjet pas vitit të regjistrimit të TVSH-së. Nëqoftëse në vitin e pestë, tatimpaguesi nuk arrin pragun e regjistrimit, ai ka të drejtë të kërkojë të çregjistrohet në fillim të vitit të ardhshëm. Organet tatimore mund të çregjistrojnë tatimpaguesin përpara periudhës pesëvjeçare në ndonjë prej rrethanave të mëposhtme:

- Gjatë një viti kalendarik, tatimpaguesi dorëzon deklaratat tatimore pa aktivitet, pra pa blerje dhe shitje.
- Gjatë dy viteve kalendarike tatimpaguesi dorëzon deklaratat tatimore pa furnizime të tatueshme, furnizime me TVSH në vlerën zero ose deklarime vetëm me TVSH të zbritshme nga investimet e bëra apo importet e mallrave.
- Tatimpaguesi nuk dorëzon deklaratat tatimore për dy periudha të njëpasnjëshme tatimore.
- Organet tatimore nuk mund të gjejnë tatimpaguesin në adresën e biznesit të raportuar nga tatimpaguesi.
- Tatimpaguesi është i regjistruar si një grup me kompani të tjera për efekte të TVSH-së.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave e shërbimeve dhe importeve që janë subjekt i TVSH-së (ose në normën standarde prej 18% apo me normë të reduktuar prej 5%). Në Maqedoni, norma standarde e TVSH-së është 18% dhe ajo e reduktuar është 5%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve dhe importeve, përveç nëse një dispozite ligjore lejon një normë të reduktuar.

Momenti i furnizimit. Në momentin kur TVSH-ja bëhet e detyrueshme për t'u llogaritur nga shitësi i mallit apo i shërbimit, konsiderohet sipas legjislacionit fiskal të Maqedonisë 'momenti i furnizimit'. Momenti i furnizimit mund të jetë:

- data, në të cilën janë dërguar mallrat (transferuar) dhe shërbimet janë ofruar plotësisht;
- data, në të cilën pagesa është pranuar, nëse pagesa është bërë në lidhje me furnizimet e ardhshme të mallrave ose kryerjen e ardhshme të shërbimeve. Pra edhe në rastin e

paradhënieve kemi të bëjmë me moment furnizimi, si edhe në rastet e vendeve të tjera të trajtuara më lart.

Kreditimi i TVSH-së nga personat e tatueshëm. Tatimpaguesi mund të kreditojë TVSH-në e paguar në blerjen e mallrave dhe shërbimeve të kryera vetëm për qëllime të biznesit. Një tatimpagues në përgjithësi e krediton TVSH-në në blerje duke e zbritur atë nga TVSH-ja në shitje. Nëse kjo diferencë rezulton negative, mund të kërkohet të rimbursohet me një kërkesë me shkrim. TVSH-ja në blerje përfshin TVSH-në e paguar për blerjen e mallrave dhe shërbimeve të furnizuara në Maqedoni, TVSH-ja e paguar në importet¹⁸⁵ e mallrave, si dhe TVSH-në e vetëvlerësuar nën mekanizmin auto-ngarkesë në lidhje me mallrat ose shërbimet e ofruara nga subjektet e huaja (jo të themeluara në Maqedoni).

TVSH-ja e paguar në blerjet e mallrave dhe shërbimeve, të cilat nuk janë përdorur për qëllime të biznesit nuk mund të kreditohet (për shembull mallrat e blera për përdorim privat nga një sipërmarrës). Gjithashtu një kategori të caktuar të blerjeve të mallrave për qëllime të biznesit nuk mund t'i kreditohet TVSH-ja sipas dispozitave të veçanta ligjore. Kur një blerje e caktuar i shërben furnizimeve të tatueshme dhe të patatueshme, atëherë kreditimi i TVSH-së së blerjeve bëhet vetëm për masën e furnizimeve të tatueshme. Shembuj të rasteve, për të cilat tatimi i paguar në blerje nuk është i zbritshëm janë:

- shpenzimet e përfaqësimit;
- pajisje audio dhe video;
- fjetjet në hotele;
- ushqimet në restorant.

Shembuj të rasteve, për të cilat tatimi i paguar në blerje është i zbritshëm janë:

- reklamimet;
- shërbime konsulence;
- shërbimet e telekomunikimit etj.

¹⁸⁵ TVSH-ja e importeve llogaritet nga autoritetet doganore bazuar në vlerën doganore të mallrave, e cila përfshin të gjitha detyrimet doganore siç janë; akciza, komisionet, shpenzimet e transportit dhe pagesa e sigurimit.

Rimbursimet. Nëse shuma e tatimit të paguar në blerje në një periudhë tatimore e tejkalon shumën e tatimit të mbledhur në atë periudhë, PT-ja përfton një tepricë kreditore të TVSH-së. Në përgjithësi, teprica kreditore e mbartur, mbartet në periudhën vijuese tatimore për të mbuluar detyrimin përkatës. Megjithatë një PT mund të kërkojë rimbursimin e tepricës kreditore të deklaruar në deklaratën e TVSH-së për periudhën përkatëse tatimore. Rimbursimi i tepricës kreditore bëhet brenda 30 ditëve nga data e dorëzimit të deklaratës tatimore. Afati i fundit për kërkesat e rimbursimit është 30 Qershori i vitit të ardhshëm të vitit, në të cilin ka lindur e drejta e rimbursimit. Kërkesa për rimbursim duhet të paraqitet pranë autoriteteve tatimore të Maqedonisë dhe duhet të shoqërohet me dokumentacionin përkatës. Një aplikim për rimbursim duhet të përpunohet brenda gjashtë muajve pas datës së dorëzimit të aplikimit dhe dokumenteve justifikuese. Shuma minimale e kërkuar për rimbursim është Eur 486¹⁸⁶.

Dënimet administrative. Për regjistrim të vonuar, tatimpaguesi dënohet EUR1,200 dhe personi përgjegjës dënohet me EUR500.

Për moskryerjen e veprimit të regjistrimit, penalteti është në vlerat EUR2,000 - EUR2,500 për tatimpaguesin dhe EUR500- EUR1,000 për përfaqësuesit ligjor.

Biznesi dënohet me EUR1,200 për regjistrim të vonuar të TVSH-së dhe EUR1,500 për deklarim të vonuar të TVSH-së.

Dënimi për mosregjistrim apo për moslëshim të faturave është subjekt i gjobave që variojnë nga EUR2,000 dhe EUR2,500. Të njëjtat dënime zbatohen nëse biznesi nuk paguan TVSH-në në llogarinë bankare të autoriteteve në të cilën është regjistruar paguesi i TVSH-së ose nëse tatimpaguesi nuk mban kontabilitet të saktë.

Gjopa të veçanta zbatohen për përfaqësuesit ligjor të kompanisë. Sanksionet penale zbatohen nëse veprat janë të qëllimshme. Tatimpaguesit që bëjnë një pagesë me vonesë të TVSH-së janë të detyruar të paguajnë interes mbi detyrimin tatimor me një normë prej 0,03% për çdo ditë vonesë.

¹⁸⁶ MKD 30,000

6.4 TVSH-ja në Serbi dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Serbi është e pranishme që nga data 01.01.2005. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Administrata Tatimore e Republikës së Serbisë. Norma standarde e TVSH-së është 20%. Norma e reduktuar është 10% me efekt nga 1 janari i vitit 2014 dhe në rastet e tjera është 0%. TVSH-ja në Serbi zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimi i mallrave dhe shërbimeve të kryera nga ana e tatimpaguesve gjatë ushtrimit të veprimtarisë së tyre;
- importimi i mallrave në Serbi pavarësisht nga statusi i importuesit dhe
- Shërbimet e blera nga tatimpaguesi serb nga ofruesit e shërbimeve jashtë Serbisë, ku Serbia konsiderohet si vendi i furnizimit (subjekt i mekanizmit "auto-ngarkesë").

Regjistrimi dhe çregjistrimi. Çdo person i tatueshëm (PF ose PJ), i cili kryen furnizime të mallrave dhe shërbimeve dhe si rezultat gjenerohen të hyra shtesë, gjatë kryerjes së veprimtarisë në mënyrë të pavarur është përgjegjës për TVSH-në. Detyrimi për t'u regjistruar për qëllime të TVSH-së dhe për të llogaritur TVSH-së lind kur qarkullimi i total, përveç furnizimeve të përjashtuara, në 12 muajt e fundit tejkalon 66,470 Eur¹⁸⁷. Një tatimpagues që rezulton me qarkullim mbi pragun e regjistrimit në vitin e fundit të aktivitetit, është i detyruar të paraqesë një formular regjistrimi për TVSH-në në organet tatimore jo më vonë se periudha e parë tatimore, në të cilën duhet të deklarojë aktivitetin e tij mujor. Regjistrimi në grup për efekte të TVSH-së nuk lejohet në Serbi.

Një mundësi e mirë në skemën e TVSH-së është edhe mundësia ligjore për tatimpaguesit e vegjël dhe fermerët (me xhiro vjetore nën RSD8 milionë), për t'u regjistruar me TVSH nëse dëshirojnë, duke fituar të drejtat dhe detyrimet për të llogaritur dhe zbritur TVSH-në. Detyrimi për të qënë pjesë e TVSH-së është efektiv për të paktën dy vjet.

Një biznes i huaj që bën furnizime të mallrave ose shërbimeve në Serbi mund të emërojë një përfaqësues të TVSH-së (person fizik ose juridik) për t'u regjistruar për TVSH-në,

¹⁸⁷ RSD 8,000,000

nëqoftëse ai është i detyruar sipas ligjit për furnizimet e kryera në Serbi. Përfaqësuesi¹⁸⁸ i TVSH-së duhet të jetë rezident në Serbi. Një biznes i huaj, që nuk ka kryer furnizime të mallrave ose shërbimeve në Serbi, por vetëm ka blerë mallra apo shërbime të tatueshme, mund të kërkojë rimbursimin e TVSH-së sipas kushteve të përcaktuara.

Një tatimpagues i regjistruar në TVSH, që ka realizuar qarkullim vjetor me të vogël se EUR 66,470¹⁸⁹ në 12 muajt e fundit mund të kërkojë çregjistrimin nga regjistri i TVSH-së.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, përveç furnizimeve të përjashtuara. Edhe përdorimi i mallrave të blera ose të prodhuara apo shërbimeve të ofruara në rrjedhën e një aktiviteti biznesi për qëllime private përbën një furnizim të tatueshëm.

Normat e TVSH-së të Serbisë janë si më poshtë:

- Norma standarde në masën 20%.
- Norma e reduktuar në masën 10% (deri në 31. 12. 2013 ka qënë 8%).
- Norma e reduktuar në masën 0% .

Momenti i furnizimit. Furnizimi i mallrave konsiderohet i kryer në datën kur dërgimi apo transporti i mallrave fillon ose në datën kur pronësia e mallrave është transferuar te blerësi, nëse transporti nuk është i përfshirë. Koha e furnizimit të mallrave të importuara është konsideruar të jetë data në të cilën mallrat mbërrijnë në territorin doganor serb. TVSH-ja gjatë importimit të mallrave bëhet e kërkueshme për t'u paguar, pasi mallrat janë vendosur në territorin doganor të Serbisë, përveç rasteve nëse mallrat janë vendosur në disa prej regjimeve të pezullimit doganor.

Kreditimi i TVSH-së nga personat e tatueshëm. PT-ja mund të kreditojë TVSH-në, që paguhet për mallrat dhe shërbimet e furnizuara për personin për qëllime të biznesit. Një PT

¹⁸⁸ Sipas rregulloreve tatimore serbe, një përfaqësues tatimor i emëruar në Republikën e Serbisë nga një entitet i huaj, që nuk ka një biznes apo seli në Republikën e Serbisë është konsideruar të jetë një pagues tatimor për qëllime të TVSH-së per llogari të biznesit të huaj, nëse ky i fundit kryen furnizime të tatueshme. Në rast se subjekti i huaj nuk arrin të emërojë një përfaqësues tatimor, pranuesi i mallrave/ shërbimeve do të konsiderohet si një pagues tatimor për qëllime të TVSH-së.

¹⁸⁹ RSD 8,000,000

në përgjithësi e njeh si të zbritshme TVSH-në e paguar në blerje, duke e zbritur atë nga tatimi i mbledhur në shitje, e cila është TVSH-ja e aplikuar për furnizimet e bëra. Tatimi i zbritshëm përfshin TVSH-në që paguhet për mallra dhe shërbime të furnizuara në Serbi, TVSH-ja e paguar në importet e mallrave dhe TVSH-ja aplikuar gjatë mekanizmit 'auto-ngarkesë'.

Lista e mëposhtme jep shembuj të zërave të shpenzimeve për të cilat tatimi i paguar mbi to nuk mund të zbritet:

- shpenzimet që lidhen me blerjen dhe importin e makinave, anijeve, jahteve, motoçikletave, avionëve, shpenzimet e karburantit dhe pjesë të këmbimit të pajisjeve të mësipërme, si dhe shërbimeve që lidhen me mirëmbajtjen dhe ruajtjen e tyre;
- shpenzimet në lidhje me përfaqësimin;
- shpenzimet e lidhura me blerjen apo importimin e qilimave, radiove, TV-ve, pajisjeve elektrike shtëpiake, veprave të artit dhe sendeve të tjera dekorative, që janë përdorur për ambientet e zyrës.

Nëse mallrat ose shërbimet e blera janë përdorur pjesërisht për qëllime të furnizimeve të tatueshme dhe pjesërisht për qëllime të furnizimeve të përjashtuara, personi i tatueshëm nuk mund të zbresë TVSH-në e paguar në blerje plotësisht. Kjo situatë është e njohur si "kreditimi i pjesshëm. Tatimpaguesi duhet të përcaktojë saktësisht atë pjesë të TVSH-së¹⁹⁰, që i shërben furnizimeve të tatueshme dhe atë që nuk lidhet me furnizimet e tatueshme.

Rimbursimet. Nëqoftëse TVSH-ja në blerje është më e lartë se TVSH-ja në shitje, tatimpaguesi ka të drejtë të kërkojë rimbursimin e saj ose ta përdorë këtë shumë si një kredi tatimore. Rimbursimi duhet të kryhet, jo më së vonë se 45 ditë pas afatit për dorëzimin e deklaratës tatimore për periudhën aktuale (ose 15 ditë pas afatit të fundit për tatimpaguesit, të cilët kryesisht kryejnë furnizimin e mallrave jashtë vendit). Administrata tatimore në Serbi është e detyruar të paguajë interes mbi rimbursimet e vonuara të TVSH-së

¹⁹⁰ Nëse kjo nuk është e mundur, atëherë llogaritja e shumës së tatimit të zbritshëm, që mund të zbritet bëhet duke përdorur formulën e mëposhtme:

Shuma e TVSH e zbritshme $\times$ [(furnzim i tatueshëm + eksporte) / (furnzim i tatueshëm + eksporte + furnizime të përjashtuara)]

në të njëjtin masë të kamatëvonesës, që duhet të paguajnë tatimpaguesit për pagesat e vonuara të TVSH-së. Paguesi TVSH-së ka të drejtën e kreditimit të TVSH-së brenda 12 periudhave tatimore.

Skemat e veçanta. Subjektet e TVSH-së, të cilët nuk realizojnë xhiro më shumë se RSD50 milion (EUR415,438) mund ta bëjnë raportimin dhe pagesën e TVSH-së pasi llogaritë e arkëtueshme mblidhen. TVSH-ja bëhet e detyrueshme për t'u paguar edhe nëqoftëse pagesa nuk është marrë brenda gjashtë muajve pasi furnizimi është kryer. Disa lloje të furnizimeve të përcaktuara me ligj janë të përjashtuar nga ky rregull.

Dënimet administrative. Nëse një tatimpagues nuk e dorëzon formularin e regjistrimit të TVSH-së, nga autoritetet tatimore aplikohet një gjobë prej EUR 830 – EUR 16,650¹⁹¹. Gjithashtu personi përgjegjës në kompani do të gjobitet në shumën prej EUR83 – EUR 830¹⁹² në rast të shkeljes së mësipërme. Nëse personi juridik e dorëzon formularin e regjistrimit por e deklaron dhe dorëzon me vonesë pas afatit ligjor, është shkelje administrative sipas legjislacionit fiskal serb dhe dënohet me gjobë në vlerën EUR830¹⁹³. Gjithashtu personi përgjegjës në kompani do të gjobitet në shumën prej EUR83¹⁹⁴ për shkeljen e mësipërme.

Shkeljet tatimore janë të rregulluara me Ligjin “Për procedurat tatimore dhe administratën tatimore në Serbi”. Për shkeljet përkatëse të TVSH-së, mund të aplikohen këto dënime administrative: gjobat shkojnë nga 10% në 100% të TVSH-së së papaguar ose të paktën në intervalin EUR 2,050 – EUR 4,100¹⁹⁵ për personat juridikë dhe EUR410 - 820EUR¹⁹⁶ për sipërmarrësit.

¹⁹¹ RSD100,000 - RSD2,000,000

¹⁹² RSD10,000 - RSD100,000

¹⁹³ RSD100,000

¹⁹⁴ RSD10,000

¹⁹⁵ RSD250,000 - RSD500,000

¹⁹⁶ RSD50,000 - RSD100,000

Dënimet fikse (pa tatim) variojnë në intervalin EUR820 - EUR1640¹⁹⁷ për personat juridikë dhe EUR820 - EUR4100¹⁹⁸ për sipërmarrësit. Gjobat për personin përgjegjës në personin juridik janë në intervalin EUR82 - EUR820¹⁹⁹.

6.5 TVSH-ja në Mal të Zi dhe kuadri ligjor

Furnizimet e tatueshme me anë të TVSH-së në Mal të Zi janë si më poshtë:

- furnizimi i mallrave dhe furnizimi i shërbimeve të kryera nga një tatimpagues brenda fushës së aktivitetit të tij dhe
- importimi i mallrave në Republikën e Malit të Zi.

Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Ministria e Financës e Malit të Zi . Që nga 1 Korriku i vitit 2013, norma standarde e TVSH-së është rritur nga 17% në 19 %. Kjo normë është standarde për të gjitha llojet e furnizimeve të tatueshme, përveç furnizimeve të tatueshme në të cilat aplikohet një normë e reduktuar sipas ligjit ose furnizimet e përjashtuara nga TVSH-ja. Mali i Zi nuk është një shtet anëtar i BE-së, prandaj nuk përfiton lehtësira fiskale brenda komunitetit europian. Në Mal të Zi aplikohet me ligj një normë e reduktuar prej 7% për mallra dhe shërbime të caktuara duke përfshirë:

- Ushqimet bazë (bukë, qumësht, miell, sheqer, vaj gatimi, mish, ushqim për fëmijë), ujë të pijshëm, me përjashtim të ujit në shishe.
- Medikamentet duke përfshirë edhe ato të përdorura në mjekësinë veterinare, me përjashtim të barnave të listuara të cilat tatohen në normë zero.
- Pajisjet prostetike si dhe implantet, me përjashtim të implanteve, të cilat tatohen me normë zero etj.²⁰⁰.

Shkalla e reduktuar për rastin e skemës së veçantë të fermerëve është 5%.

¹⁹⁷ RSD100,000 - RSD200,000

¹⁹⁸ RSD100,000 - RSD500,000

¹⁹⁹ RSD10,000 – RSD100,000

²⁰⁰ Plehrat bujqësore, pesticidet, farërat e bimeve, përzierjet e ushqimeve të bagëtive; tekstet shkollore e gazetat; hotel, motel, apartamente, kamp pushimi, vila strehimi; disa shërbime komunale; të drejtat e autorit dhe shërbime në fushën e arsimit, artit dhe letërsisë; tarifat e hyrjes për kinema, teatër, ngjarjet muzikore, muzetë, panair, ekspozitë etj.

Ka një listë të gjerë të furnizimeve me normën e reduktuar prej 0%, të cilat përfshijnë:

- eksportet;
- medikamentet;
- furnizimet e mallrave brenda zonave të lira dhe magazinat doganore etj.²⁰¹.

Furnizimet e përjashtuara nga TVSH-ja janë:

- shërbimet postare;
- shërbimet për shëndetin dhe mirëqenien etj.²⁰²

Regjistrimi. Të gjitha kompanitë, që ushtrojnë aktivitete në zonat, të cilat janë subjekt i TVSH-së në Mal të Zi duhet të regjistrohen për TVSH-në. Gjithashtu nëqoftëse të ardhurat vjetore të tatimpaguesve tejkalojnë vlerën prej 18,000 euro, ata e kanë të detyrueshme të regjistrohen për TVSH-në Mal të Zi. Çdo person fizik ose juridik që nuk është i detyruar të regjistrohet për TVSH-në, por ofron furnizime të tatueshme të mallrave ose shërbimeve në Mal të Zi, ka të drejtën e regjistrimit vullnetar të TVSH-së në zyrën përkatëse të tatimeve dhe taksave.

Kreditimi i TVSH-së nga personat e tatueshëm. Personi i tatueshëm mund të kreditojë TVSH-në që paguhet për mallrat dhe shërbimet e furnizuara prej tij për qëllime të biznesit. Një person i tatueshëm në përgjithësi e njeh si të zbritshme TVSH-në e paguar në blerje, duke e zbritur atë nga tatimi i mbledhur në shitje, e cila është TVSH-ja e aplikuar për furnizimet e bëra. Tatimi i zbritshëm përfshin TVSH-në që paguhet për mallra dhe shërbime të furnizuara në Mal të Zi dhe TVSH-ja e paguar në importet e mallrave.

²⁰¹ Furnizimet e mallrave dhe shërbimeve në lidhje me marrëveshjet e dhurimit dhe marrëveshjeve të tjera ndërkombëtare, për misionet diplomatike dhe konsullore dhe personelin e tyre; furnizimet e mallrave dhe shërbimeve të përdorura për transport ndërkombëtar ujor dhe ajror etj.

²⁰² Të tjera furnizime të përjashtuara janë:

- Qiraja dhe nënqiraja e pronës së paluajtshme për qëllime banimi, nëqoftëse periudha e qirasë është më shumë se 60 ditë.
- Qiraja e tokës bujqësore dhe pyjeve.
- Transferimi i pasurive të paluajtshme, me përjashtim të transferimit të parë.
- Arsimi, shërbimet kulturore dhe sportive të ofruara nga organizatat jo-fitimprurëse, shërbimet fetare, shërbimet e ofruara nga organizatat jo-fitimprurëse me kusht që kjo nuk do të çojë në shtrembërimin e konkurrencës.
- Aktivitetet e sigurimit dhe risigurimit, shërbimet financiare dhe bankare etj.

Nëse mallrat ose shërbimet e blera janë përdorur pjesërisht për qëllime të furnizimeve të tatueshme dhe pjesërisht për qëllime të furnizimeve të përjashtuara, PT-ja nuk mund të zbresë TVSH-në e paguar në blerje plotësisht. Kjo situatë është e njohur si “kreditim i pjesshëm”. Tatimpaguesi duhet të përcaktojë saktësisht atë pjesë të TVSH-së, që i shërben furnizimeve të tatueshme dhe atë që nuk lidhet me furnizimet e tatueshme. Tatimpaguesi mund të zbresë TVSH-në e paguar mbi blerjet e mallrave dhe shërbimeve të përdorura për kryerjen e aktiviteteve jashtë Malit të Zi me kusht, që e drejta për të zbritur TVSH-në do të ishte njohur nëse aktiviteti do të ishte bërë në Mal të Zi.

Rimbursimi i TVSH-së. TVSH-ja mund të rimbursohet në Mal të Zi mbasi një përfaqësues i kompanisë përpilon një formular aplikimi dhe plotësohen kushtet për rimbursim. Kërkesa duhet të dërgohet në Ministrinë e Financave në Mal të Zi. Nëse shumat e detyrimit tatimor në një periudhë tatimore është më e ulët se shumata e TVSH-së e paguar në blerje, diferenca e TVSH-së do të pranohet si një kredi tatimore, e cila duhet të kthehet në bazë të kërkesës së bërë brenda 60 ditëve pas dërgimit të deklaratës së TVSH-së.

Eksportuesit dhe tatimpaguesit, të cilët rezultojnë me tepri kreditore për më shumë se tre periudha tatimore, me anë të kërkesës për rimbursim, i lind e drejta e rimbursimit brenda 30 ditësh nga data e dërgimit të deklaratës së TVSH-së. Nëse një tatimpagues nuk ka paguar tatimet dhe taksat e tjera në afatin e përcaktuar, teprica kreditore e TVSH-së do të reduktohet me shumën e borxhit tatimor.

*Dënimet administrative*²⁰³. Personi juridik apo fizik, do të ndëshkohet për kundërvajtje me gjobë në masën 10-100 herë të shumës së pagës minimale²⁰⁴ në Mal të Zi, nëqoftëse:

- dështon të lëshojë një faturë për blerësin e mallrave ose marrësin e shërbimeve;
- nuk dorëzon brenda afatit të caktuar deklaratën tatimore të TVSH-së;
- nuk raporton tek autoriteti tatimor kur fillon apo pushon veprimtaria e tij ekonomike si dhe nuk raporton ndryshimet në veprimtarinë ekonomike;
- nuk arrin të paraqesë një kërkesë për regjistrim brenda afatit kohor të përcaktuar etj.

²⁰³ Neni 58 (Gazeta Zyrtare e Republikës së Malit të Zi, nr 76/05)

²⁰⁴ ²⁰⁴ <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do>; Paga minimale është 288 EUR, si rezultat gjyba shkon në 2,880 Eur deri në 28,800 Eur.

Personi juridik apo fizik²⁰⁵ do të ndëshkohet për kundërvajtje administrative me gjobë në masën 20-30 herë të shumës së pagës minimale²⁰⁶ në Mal të Zi, nëqoftëse:

- dështon për të ngarkuar dhe mbledhur TVSH-në kur lind detyrimi;
- dështon për të vlerësuar bazën e tatueshme në përputhje me ligjin;
- dështon të lëshojë një faturë dhe nuk mban një kopje të faturës;
- dështon të deklarojë informacionin e kërkuar mbi një faturë dhe
- dështon për të ngarkuar dhe për të mbledhur ose gabimisht ngarkon dhe mbledh TVSH-në.

6.6 TVSH-ja në Bosnjë-Hercegovinë dhe kuadri ligjor

Bosnjë-Hercegovina e zëvendësoi sistemin e saj të taksimit të shitjes me anë tatimit mbi vlerën e shtuar më 1 Janar të vitit 2006. Nga 1 Janari i vitit 2006, ITA²⁰⁷ është institucioni i vetëm i autorizuar për të mbledhur të gjitha tatimet dhe taksat indirekte (taksat doganore dhe akcizën, TVSH-në dhe tarifatat rrugore). ITA përfaqëson një bashkim modern dhe funksional të doganave dhe administratës së TVSH-së në një institucion të vrtëm. Struktura organizative dhe funksionale e ITA-s është e rrallë në Europë. Selia e saj kryesore është në Banja Luka, ku të gjitha vendimet strategjike ndërmerren nga ky institucion, i përbërë nga katër drejtori rajonale të shpërndara në rajonet kryesore të Bosnjë-Hercegovinës. Kjo drejtori lehtëson përmbushjen e detyrimeve doganore dhe tatimore, redukton shpenzimet dhe kohën e punës. Bashkimi i administratës doganore me atë tatimore në një institucion të vetëm, mundëson administrimin, kontrollin, auditimin dhe hetimin më të mirë për të siguruar një mbrojtje më të mirë të të ardhurave publike. Bordi Drejtues i ITA-s ka për detyrë të implementojë një sistem të TVSH-së në përputhje me standardet e BE-së siç e parashikon edhe legjislacioni i këtij vendi. Kuadri ligjor i sistemit të TVSH-së përbëhet nga ligji i TVSH-së, rregulloret për regjistrimin e personave të tatueshëm për qëllime të TVSH-së si dhe udhëzimet e shumta dhe rregulloret e drejtorit të ITA-s. Ligji dhe aktet nënligjore

²⁰⁵ Neni 59 (Gazeta Zyrtare e Republikës së Malit të Zi, nr 76/05)

²⁰⁶ <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do>; Paga minimale është 288 EUR, si rezultat gjoba shkon në 5,760 Eur deri në 8,640 Eur.

²⁰⁷ Indirect Taxation Authority

janë të harmonizuara pothuajse plotësisht me Direktivën e Gjashtë, por me karakteristika specifike për Bosnjë –Hercegovinën.

Personat e tatueshëm. Një element i rëndësishëm i konceptit të PT-së për qëllime të TVSH-së është kryerja në mënyrë të pavarur e aktivitetit të tatimpaguesve për qëllime të rritjes së të ardhurave. Aktiviteti i një biznesi mund të jetë në fushën e prodhimit, tregtisë, ofrimit të shërbimeve, duke përfshirë shfrytëzimin e burimeve natyrore, bujqësisë dhe pylltarisë, aktivitetet profesionale të biznesit, si dhe shfrytëzimin e pronës dhe të drejtave pronësore.

Ligji në këtë shtet ofron mundësinë e regjistrimit në grup të disa kompanive të pavarura si një person i vetëm të tatueshëm për qëllime të TVSH-së, me kusht që personi juridik (kompania mëmë) direkt ose indirekt, zotëron të gjitha aksionet në kompanitë e tjera, që janë pjesë e grupit për efekte të TVSH-së (VAT group).

Regjistrimi. Çdo PT, transaksionet e të cilit në vitin e mëparshëm kalendarik kanë tejkaluar shumën prej EUR 25,256²⁰⁸ në vit duhet të regjistrohen për qëllime të TVSH-së. Nën këtë prag, bizneset e vogla mund të regjistrohen vullnetarisht për një periudhë minimale prej 60 muajsh. Çdo person i angazhuar në aktivitete bujqësore ose pyjore, për të cilat paguhet tatimi mbi të ardhurat në përputhje me të ardhurat kadastrale të tokës bujqësore dhe pyjore, do të regjistrohen për TVSH-në nga ITA, nëse të ardhurat e përgjithshme të të gjithë anëtarëve të familjes tejkalojnë shumën prej EUR 7,576²⁰⁹

Vendi i furnizimit dhe momenti i lindjes së detyrimit. Rregullat e vendit të furnizimit janë identike me ato të përcaktuara në nenet 8 dhe 9 të Direktivës së Gjashtë të BE-së. Nëse mallrat janë transportuar, konsiderohen të furnizuara në vendin ku fillon transporti apo në vendin ku realizohet instalimi apo montimi i mallit. Nëqoftëse mallrat janë importuar në Bosnjë-Hercegovinë, transporti konsiderohet të fillojë brenda vendit.

Detyrimi i personit të tatueshëm për të paguar TVSH-në lind në momentin kur mallrat ose shërbimet janë furnizuar, fatura është lëshuar ose pagesa është pranuar (edhe nëse pagesa

²⁰⁸ BAM 50,000

²⁰⁹ BAM 15,000

është bërë paradhënie). Në importimin e mallrave, detyrimi i TVSH-së lind në kohën kur malli zhdoganohet .

Normat e TVSH-së dhe përjashtimet. Vlera e tatueshme është përcaktuar në përputhshmëri të plotë me Direktivën e Gjashtë të BE-së²¹⁰. Shuma e tatueshme është shuma e arkëtuar ose për t'u arkëtuar nga PT-ja për mallrat apo shërbimet e furnizuara prej tij. Shuma e arkëtuar mund të jetë në para ose në natyrë (për mallrat ose shërbimet e furnizuara). Shuma e tatueshme përfshin:

- subvencionet e lidhura direkt me çmimin e mallrave ose shërbimeve, me përjashtim të TVSH-së;
- akciza dhe tarifat doganore, shpenzime transporti etj. me përjashtim të TVSH-së;
- kostot e paketimit, instalimit etj. për mallrat e ofruara.

Të gjitha furnizimet e tatueshme të mallrave dhe shërbimeve dhe importet e mallrave janë subjekt i dy normave të TVSH-së prej 17% dhe 0%. Shkalla tatimore prej 17% nuk ka ndryshuar që nga vënia në zbatim e saj më 1 Janar të vitit 2006 dhe nuk ka iniciativa konkrete për futjen e normave të diferencuara të TVSH-së. Shumë politikanë, qytetarë dhe ekspertë të taksave e konsiderojnë aplikimin e një normë të vetme të TVSH-së si një politike fiskale regresive.

Kreditimet dhe rimbursimet e TVSH-së. Personat e tatueshëm kanë të drejtë të zbresin nga TVSH-ja e mbledhur nga shitjet e realizuara prej tyre në periudhën tatimore, TVSH-në që ato i paguajnë personave të tjerë të tatueshëm në lidhje me furnizimet e mallrave ose shërbimeve dhe TVSH-në e paguar në importimin e mallrave, me kusht që këto mallra ose shërbime të përdoren për qëllime të kryerjes së furnizimeve të tatueshme me TVSH ose nëse ato kryhen jashtë vendit, do të kishte qenë subjekt i TVSH-së në Bosnjë-Hercegovinë. Tatimi i paguar më shumë trajtohet si një kredi tatimore, e cila nëse nuk është përdorur për një periudhë gjashtëmujore, duhet të rimbursohet në mënyrë automatike. Çdo rimbursim i

²¹⁰ Neni 11

kërkuar duhet të paguhet brenda 60 ditëve dhe në rastin e eksportuesve të rregullt²¹¹, duhet t'i rimbursohet brenda 30 ditëve.

TVSH-ja u kthehet edhe subjekteve jorezidente (bizneseve të huaja), të cilët nuk kanë një seli të biznesit në Bosnjë-Hercegovinë, brenda 6 muajve nga data e dorëzimit të kërkesës për rimbursim²¹² (me një periudhë minimale prej tre muajsh me tepriçë kreditore).

Dënimet administrative. Shkeljet e legjislacionit të TVSH-së janë subjekt i dënimeve administrative të shprehura në një shumë fikse deri në EUR 5,120²¹³ dhe / ose në një përqindje që varion nga 50% në 100% të shumës së TVSH-së së papaguar. *Personat e autorizuar për të vepruar në emër të një personi juridik janë subjekt i të njëjtave dënimeve administrative si ato të vendosura në personin juridik.* Për shkeljet e përsëritura dhe në rastin kur PT-ja pengon hetimet e ITA-s ose ka kryer veprën penale me anë të akteve mashtruese, dënimi do të rritet me 50%, që do të thotë se një dënim në masën 50% do të rritet në masën 75%

6.7 TVSH-ja në Greqi dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Greqi është e pranishme nga 1 Janari i vitit 1987. Greqia aderon në BE. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Ministria e Financave.

TVSH-ja në Greqi zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- ✓ furnizimi i mallrave ose shërbimeve të bëra në Greqi nga PT-ja;
- ✓ shërbimet auto-ngarkesë të pranuar nga PT-ja në Greqi;
- ✓ blerja e mallrave nga personi i tatueshëm grek nga një shtet tjetër anëtar i BE-së dhe
- ✓ importimi i mallrave dhe shërbimeve të caktuara nga jashtë BE-së pa marrë parasysh statusin e importuesit.

Për qëllime të TVSH-së, territori i Greqisë përjashton “Mount Athos”.

²¹¹ Eksportet totale të së cilëve kalon 30% të xhiros totale.

²¹² Kërkesa për rimbursim duhet të shoqërohet me dokumentacionin financiar, që vërteton shumën e kërkuar për rimbursim, dhe i dërgohet DRT-së, ku përfaqësuesi tatimor i njësisë jo-rezidente është i regjistruar. E drejta për rimbursim skadon pas pesë viteve, nga data në të cilën ka lindur e drejta për rimbursim.

²¹³ 10,000 BAM

Subjekt i TVSh-së. Një PT është çdo njësi ekonomike apo individ, që bën furnizime të tatueshme të mallrave ose shërbimeve brenda BE-së, që kryen importe të mallrave në Greqi ose (nëse pragu i regjistrimit është tejkaluar) përgjatë kryerjes së aktivitetit të tij ekonomik në Greqi.

Regjistrimi në grup për efekte të TVSH-së nuk është e lejuar në bazë të ligjit të TVSH-së. Personat juridik që janë të lidhur ngushtë midis tyre janë të detyruar të regjistrohen si subjekte të veçanta për TVSH-në. Një "biznes i huaj" është një biznes, që nuk ka një seli në Greqi. Një biznes i huaj duhet të regjistrohet për TVSH-në në Greqi, nëse ai kryen një nga aktivitetet e tatueshme si më poshtë:

- kryen furnizime të mallrave në Greqi;
- kryen blerje brenda Komunitetit European;
- kryen furnizime të tatueshme që kalojnë prapun vjetor të regjistrimit;
- kryen importe dhe
- kryen shërbime, për të cilat auto-ngarkesa nuk zbatohet.

Përfaqësuesi tatimor. Një biznes i huaj, i paregjistruar në Greqi, duhet të marrë një numër të regjistrimit të TVSH-së në administratën tatimore greke para se të kryejë furnizime të tatueshme në Greqi. Në përgjithësi, një biznes jo i BE-së duhet të emërojnë një përfaqësues tatimor për t'u regjistruar për TVSH-në. Ai duhet të ketë një prokurë të posaçme të noterizuar që të veprojë në emër të pronarit të biznesit të huaj.

Regjistrimi dhe çregjistrimi. Bizneset e vendosura në BE, që janë të detyruar të regjistrohen në Greqi mund ta bëjnë këtë gjë duke marrë një numër të regjistrimit të TVSH-së nëpërmjet formave të mëposhtme:

- duke aplikuar në mënyrë elektronike në portalin tatimor grek dhe në këtë rast nuk kërkohet një përfaqësues tatimor;
- me paraqitjen e një kërkesë së bashku me të gjitha dokumentet e kërkuara, duke përfshirë një statut dhe akt të themelimit të shoqërisë dhe një certifikatë të statusit ligjor dhe emërimin në vend të një përfaqësuesi tatimor.

Një person i tatueshëm, i cili pushon aktivitetin e tij mund të çregjistrohet. Nëse një person i tillë i tatueshëm ende nuk është çregjistruar, do të thotë që ende nuk ka plotësuar detyrimet për deklarimin dhe pagesën e tatimeve dhe taksave. Mbasi ti ketë plotësuar kërkesat përkatëse ligjore, ai merr konfirmimin për çregjistrim nga administrata tatimore.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, mbi të cilat aplikohet një normë e TVSH-së. Në Greqi norma e TVSH-varet nga pozicioni gjeografik, në të cilën është kryer furnizimi. Cyclades, Dodecanese dhe Sporades si dhe disa ishuj të Aegeanit, norma standarde është 16%. Normat e reduktuara në këto zona janë 9% dhe 5%. Në territorin e mbetur të Greqisë, norma standarde është 23% dhe normat e reduktuara janë 13% dhe 6.5%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve, vetëm në rast se legjislacioni grek lejon një normë të reduktuar ose përjashtim për aktivitete të caktuara.

Momenti i furnizimit. Momenti kur TVSH-ja kërkohet të faturohet, duhet të deklarohet dhe paguhet quhet momenti i furnizimit. Momenti i furnizimit për mallrat konsiderohet momenti kur mallrat i vihen në dispozicion blerësit. Nëse furnizuesi merr përsipër detyrimin për të dërguar mallrat te blerësi, koha e furnizimit është në momentin e fillimit të transportit. Në përgjithësi, koha e furnizimit për shërbimet është kur ato kryhen. Pagesat e marra përpara furnizimit të mallrave apo shërbimeve shoqërohen gjithmonë me lëshimin e faturës tatimore. *Pagesat paradhënie në përgjithësi nuk përbëjnë moment furnizimi. Ato mund të përbëjnë moment furnizimi vetëm në rast se do të kryhet një furnizim shërbimi brenda Komunitetit European.* Koha e furnizimit për një import mallrash është kur ndodh zhdoganimi i mallit ose kur mallrat largohen nga një regjim i veçantë doganor.

Kreditimi i TVSH-së nga personat e tatueshëm. Një subjekt i TVSH-së mund të kreditojë TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse këto blerje janë kryer për qëllime të biznesit dhe i shërbejnë furnizimeve të tatueshme. Nëse blerjet e mallrave dhe shërbimeve nuk i shërbejnë furnizimeve të tatueshme, TVSH-ja e paguar për këto blerje nuk mund të zbritet. Plotësimi i kushteve të kreditimit është që furnizimet e marra ose

importet e bëra të jenë të destinuara për ushtrimin e veprimtarisë ekonomike të personit të tatueshëm. Për veprimtari të përjashtuara nga TVSH-ja nuk lejohet kreditimi, ndërkohë që për veprimtari pjesërisht të tatueshme e pjesërisht të përjashtuara kreditimi lejohet pjesërisht.

Rimbursimet. Një PT mund të kërkojë rimbursimin e tepricës kreditore të deklaruar në formularin e TVSH-së për periudhën përkatëse tatimore. Një kontroll tatimor nuk është një kusht për të miratuar rimbursimin. Megjithatë në rrethana të caktuara, PT-ja mund të jetë përzgjedhur për një kontroll tatimor para ekzekutimit të rimbursimit, bazuar në një analizë të riskut, detyrë funksionale kjo e fundit e drejtorisë përkatëse në MF.

Skemat e veçanta. Personat e tatueshëm me qarkullim vjetor të deklaruar gjatë vitit të kaluar deri në vlerë 10,000 EUR përjashtohen nga detyrimi për të deklaruar dhe paguar TVSH-në me kusht që ata të jenë të regjistruar si "ndërmarrje të vogla" në zbatim të nenit 39 të Kodit të TVSH-së. *Pra në këto suaza, arrihet në konkluzionin se në Greqi pragu i regjistrimit në TVSH është 10,000 EUR.* Nëse qarkullimi i personave të mësipërm të tatueshëm tejkalon pragu 10,000 EUR, pasi ata kanë qenë të regjistruar si ndërmarrjeve të vogla, atëherë ata detyrimisht do të futen përsëri në regjimin standard të TVSH-së me efekte që nga viti fiskal i ardhshëm.

Dënimet administrative. Dënimet për mosregjistrim në afat nuk aplikohen. Dënimet administrative për deklarim të pasaktë të TVSH-së dhe për mosdeklarim të formularit të TVSH-së variojnë në intervalin EUR100 – EUR500.

Në vijim të dënimeve të mësipërme, penalitetet shtesë për mospagesë në afat të TVSH-së aplikohen si më poshtë:

- Kur TVSH-ja paguhet pas kalimit të dy muajve nga afati i pagesës, aplikohet penaliteti në masën 10% të detyrimit tatimor.
- Kur TVSH-ja paguhet pas kalimit të një viti nga afati i pagesës, aplikohet penaliteti në masën 20% të detyrimit tatimor.

- Kur TVSH-ja paguhet pas kalimit të dy viteve nga afati i pagesës, aplikohet penalteti në masën 30% të detyrimit tatimor

Në rastet e deklarimit të pasaktë të TVSH-së, ku TVSH-ja e deklaruar është nënvlerësuar në krahasim me shumën e vlerësuar nga autoritetet tatimore, penaltetet që aplikohen janë si më poshtë:

- Kur vlerësimi tatimor varion në masën 5%-20% nga detyrimi i deklaruar, tatimi shtesë për t'u paguar aplikohet me një normë standarde prej 10%.
- Kur vlerësimi tatimor varion në masën 21%-50% nga detyrimi i deklaruar, tatimi shtesë për t'u paguar aplikohet me një normë standarde prej 20%.
- Kur vlerësimi tatimor është mbi 51% nga detyrimi i deklaruar, tatimi shtesë për t'u paguar aplikohet me një normë standarde prej 100%.

Në rastet e mosdeklarimit të formularit të TVSH-së, aplikohet një dënim i barabartë me shumën e TVSH-së për t'u paguar.

Përveç këtyre dënimeve administrative aplikohen edhe interesat për mospagesë në afat.

6.8 TVSH-ja në Rumani dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Rumani është implementuar që nga data 01.07.1993. Rumania aderon në BE që nga viti 2007. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është Ministria e Financave Publike.

TVSH-ja në Rumani zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimet e mallrave të bëra në Rumani nga një PT;
- furnizimet e shërbimeve të bëra në Rumani nga një PT dhe
- blerjet e mallrave nga një shtet tjetër anëtar i BE-së.

Subjekt i TVSH-së/ Një PT është çdo person i cili në mënyrë të pavarur bën furnizime të tatueshme të mallrave ose shërbimeve gjatë kryerjes së aktivitetit ekonomik, pavarësisht nga qëllimi apo rezultatet e këtij aktiviteti. Pragu i regjistrimit të TVSH-së është EUR65,000²¹⁴. Regjistrimi në grup i bizneseve të lidhura për efekte të TVSH-së, lejohet

²¹⁴ RON220,000

sipas ligjit të TVSH-së vetëm për tatimpaguesit e regjistruar me të njëjtat tatime dhe taksa. Një PT, i cili e ka selinë e veprimtarisë së tij ekonomike në Rumani konsiderohet të jetë krijuar në Rumani për qëllime të TVSH-së. Formularët e regjistrimit janë në dispozicion të tatimpaguesve në format elektronik, por duhet të dorëzohen si kopje fizike në gjuhën rumune nga PT-ja apo me prokurë nga përfaqësuesi i tij ligjor. PT-të me qarkullim vjetor më të vogël se EUR 65,000 mund të kërkojnë çregjistrimin brenda datës 10 (dhjetë) të muajit që pason muajin me xhiro të ulët.

Normat e TVSH-së. Furnizimet e mallrave dhe shërbimeve klasifikohen të tatueshme dhe të përjashtuara nga TVSH-ja sipas ligjit rumun “Për TVSH-në”. Në Rumani, norma standarde e TVSH-së është 24%, e cila justifikon edhe prapagun relativisht të lartë të regjistrimit. Norma e reduktuar e TVSH-së është 9% dhe zbatohet për furnizimet të caktuara . Që nga data 15 dhjetor 2008, aplikohet një normë e reduktuar në masën 5%²¹⁵ për furnizimin e banesave sociale (përfshirë edhe truallin përkatës). Për këtë qëllim, strehimi social përfshin, por nuk kufizohet në shtëpitë që janë deri në 120 m² dhe që nuk tejkalojnë RON380,000 në vlerë (pa TVSH).

Momenti i furnizimit. TVSH-ja lind si detyrim në Rumani në rastet kur:

- Mallrat janë lëvruar ose kur shërbimet janë kryer.
- Nëse nuk është lëshuar fatura për mallrat apo shërbimet e furnizuara, TVSH-ja lind në ditën e fundit të periudhës tatimore, (muaj) në të cilin mallrat janë dorëzuar apo shërbimet janë kryer.
- Nëse pagesa është bërë para momentit të furnizimit (parapagim), TVSH-ja lind në ditën në të cilën parapagimi është marrë.
- Për blerjet e mallrave brenda BE-së, TVSH-ja lind si detyrim tatimor në ditën kur është lëshuar fatura. Nëse një faturë për furnizimin nuk është lëshuar ende ose është

²¹⁵ Norma e reduktuar 5% vlen nëqoftëse të dy nga kushtet e mëposhtme plotësohen:

- Shtëpitë mund të përdoren për banesa sociale edhe pas shitjes.
- Sipërfaqja e truallit, në të cilën shtëpia është e ndërtuar është më pak se 250 m².

lëshuar përpara se furnizimi është bërë, TVSH-ja lind si detyrim në ditën e 15-të të muajit, që pason muajin në të cilin mallrat janë dorëzuar.

- TVSH-ja për mallrat e importuara lind kur mallrat zhdoganohen ose kur dalin nga një regjim i veçantë doganor.

Kreditimi dhe rimbursimi i TVSH-së . Një subjekt i TVSH-së mund të kreditojë TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse këto blerje janë kryer për qëllime të biznesit dhe i shërbejnë furnizimeve të tatueshme. Nëse shumica e tatimit të kredituar në blerje në një periudhë tatimore e tejkalon shumën e tatimit të mbledhur në atë periudhë, do të rezultojë një tepricë kreditore të TVSH-së. PT-ja mund ta mbartë ose mund ta kërkojë rimbursimin e tepricës kreditore të deklaruar në deklaratën e TVSH-së për periudhën përkatëse në bazë të një opsioni të ushtruar nga tatimpaguesi në deklaratën e TVSH-së. Ky opsion mund të ushtrohet vetëm kur teprica kreditore e TVSH-së tejkalon EUR1,100²¹⁶.

Dënimet. Dënimet variojnë në intervalin EUR250 – EUR1,100 për regjistrim të vonuar të TVSH-së. Të njëjtat penalitete aplikohen për dorëzim të vonuar apo mosdorëzim të FD-së së TVSH-së. Të njëjtat penalitete aplikohen për mospagesë dhe pagesë të vonuar të TVSH-së. Përveç këtyre penaliteteve aplikohen edhe interesa ditore në masën 0.03% dhe penalitete shtesë në masën 0.02% në ditë për mospagesë në afat të TVSH-së.

6.9 TVSH-ja në Slloveni dhe kuadri ligjor

TVSH-ja në Slloveni është e pranishme nga 1 Janari i vitit 1999. Sllovenia aderonte në BE. Autoriteti i vetëm tatimor, që administron, vlerëson, kontrollon dhe mbledh TVSH-në është administrata tatimore në varësi të MF-së.

TVSH-ja në Slloveni zbatohet për transaksionet e mëposhtme:

- furnizimi i mallrave ose shërbimeve të bëra në Slloveni nga PT-ja;
- blerja e mallrave nga PT-ja sllovene në një shtet tjetër anëtar të BE-së dhe

²¹⁶ RON5,000

- importimi i mallrave dhe shërbimeve jashtë BE-së pa marrë parasysh statusin e importuesit.

Subjekt i TVSH-së. Një PT është çdo person, i cili në mënyrë të pavarur kryen në çdo vend veprimtari ekonomike, pavarësisht nga qëllimi apo rezultatet e atij aktiviteti. Regjistrimi në skemën e TVSH-së është i nevojshëm para fillimit të aktiviteteve të tatueshme në Slloveni. Sipas ligjit të TVSH-së, *regjistrimi retrospektiv në skemën e TVSH-së nuk është i mundur.* Regjistrimi në grup për efekte të TVSH-së nuk është i lejuar në bazë të ligjit të TVSH-së. Personat juridik që janë të lidhur ngushtë me njëri tjetrin duhet të regjistrohen në mënyrë individuale për efekte të TVSH-së. Një "biznes i huaj" është një biznes, që nuk ka një seli në Slloveni. Një biznes i huaj që bën furnizime të mallrave apo shërbimeve në Slloveni është përgjegjës për të paguar TVSH-në për këto furnizime. Një PT që ka selinë jashtë BE-së duhet të caktojë një përfaqësues tatimor.

Procedurat e regjistrimit. Procedura e regjistrimit në regjimin e TVSH-së përbëhet nga tre faza. Në fazën e parë PT-ja dhe përfaqësuesi ligjor i tij duhet të regjistrohen në regjistrin tatimor slloven dhe pajisen me NIPT-in. Në fazën e dytë PT-ja regjistrohet si subjekt tatimor në sistemin elektronik të tatimeve duke u pajisur me certifikatën përkatëse. Në fazën e fundit bëhet regjistrimi në regjimin e TVSH-së nëse parashikohet të tejkalohet pragu i regjistrimit prej EUR 50,000.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve që janë subjekt i ndonjë norme të TVSH-së. Termi "furnizime të përjashtuara" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, që nuk janë subjekt i tatimit. Furnizimet e përjashtuara nuk kanë të drejtën e kreditimit të TVSH-së. Disa furnizime tatohen në masën 0% me të drejtën e kreditimit të TVSH-së, siç janë eksportet e mallrave jashtë BE-së apo transporti ndërkombëtar i mallrave dhe pasagjerëve. Normat e TVSH-së në Slloveni janë:

- norma standarde në masën 22% dhe
- norma e reduktuar në masën 9,5%.

Momenti i furnizimit. TVSH-ja lind si detyrim në Slloveni në rastet kur:

- Mallrat janë lëvruar ose kur shërbimet janë kryer.
- Nëse nuk është lëshuar fatura për mallrat apo shërbimet e furnizuara, TVSH-ja lind në ditën e fundit të periudhës tatimore, muaj në të cilin mallrat janë dorëzuar apo shërbimet janë kryer.
- Nëse pagesa është bërë para momentit të furnizimit (parapagim), TVSH-ja lind në ditën në të cilën parapagimi është marrë. Për blerjet brenda BE-së, parapagimet nuk konsiderohen moment furnizimi.
- Për blerjet e mallrave brenda BE-së, TVSH-ja lind si detyrim tatimor në ditën kur është lëshuar fatura. Nëse një faturë për furnizim nuk është lëshuar ende ose është lëshuar përpara se furnizimi është bërë, TVSH-ja lind si detyrim në ditën e 15-të të muajit që pason muajin, në të cilin mallrat janë dorëzuar.
- TVSH për mallrat e importuara lind kur mallrat zhdoganohen ose kur dalin nga një regjim i veçantë doganor.

Kreditimi dhe rimbursimi i TVSH-së. Një subjekt i TVSH-së mund të kreditojë TVSH-në në blerjen e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse këto blerje janë kryer për qëllime të biznesit dhe i shërbejnë furnizimeve të tatueshme. Për veprimtari pjesërisht të tatueshme e pjesërisht të përjashtuara, kreditimi lejohet pjesërisht.

Një PT mund të kërkojë rimbursimin e tepricës kreditore të deklaruar në formularin e TVSH-së për periudhën përkatëse tatimore brenda 21 ditëve pas dorëzimit të formularit të TVSH-së²¹⁷. Bizneset e huaja mund të kërkojnë TVSH-në në Slloveni në të njëjtën masë si bizneset vendase. Për bizneset jashtë BE-së, afati i fundit për kërkesat e rimbursimit është 30 Qershori i vitit pasardhës kalendarik në të cilin ka lindur rimbursimi i tatimit. Ky afat është zbatuar në mënyrë rigoroze në Slloveni. Bizneset e BE-së mund të kërkojnë rimbursimin e TVSH-së së lindur në Slloveni në përputhje me procedurën në vendin e tyre të themelimit. Periudha minimale për të kërkuar TVSH-në është gjashtë muaj. Shuma minimale për t'u rimbursuar për një periudhë prej më pak se një vit është EUR50. Periudha

²¹⁷ Organet tatimore janë të detyruar të paguajnë interes për pagesat e vonuara të TVSH-së. Norma ditore e interesit është 0.0247%.

e rimbursimit mund të jetë më e shkurtër se gjashtë muaj, nëse kjo periudhë përfaqëson pjesën e mbetur të vitit kalendarik.

Dënimet. Për pagesë të vonuar apo për mospagesë dhe dorëzim të vonuar apo mosdorëzim të TVSH-së, subjektet penalizohen me një gjobë që varion nga EUR2,000 – EUR125,000. Përveç kësaj, interesi për pagesë të vonuar aplikohet me një normë ditore prej 0.0247%. Gjobat variojnë nga 200EUR në EUR4,100 për personin përgjegjës të personit juridik, që është përgjegjës për mosdeklarimin dhe mospagesën në afat të TVSH-së, përveç penaliteteve që aplikohen për personin juridik. Vepra penale e evazionit fiskal dënohet me burgim nga 1-8 vjet.

6.10 Skema aktuale e taksimit të furnizimeve ndërkufitare për mallrat në Shqipëri dhe në vendet e Ballkanit

Skema e taksimit të furnizimeve ndërkomunitare për mallrat, është implementuar që nga viti 1993 midis vendeve të Bashkimit Europian, ku me krijimin e një tregu të vetëm, u eliminuan kontrollet dhe barrierat doganore.

Taksimi i importit të mallrave dhe detaksimi i eksporteve në Shqipëri dhe në vendet e tjera të Ballkanit të cilat nuk janë pjesë e BE-së, bëhet sipas një skeme ndryshe nga ajo universale vendosur nga direktiva e 6-të e BE-së. Kështu transaksionet e importit apo eksportit, midis operatorëve të shteteve të ndryshme e humbasin kuptimin e tyre të mirëfilltë. Shqipëria dhe vende të tjera të Ballkanit Perëndimor, mund të detyrohen të zbatojnë këtë skemë, vetëm kur të aderojnë plotësisht në Bashkimin Europian, gjë që mund të ndodhi praktikisht mbas një periudhe të gjatë kohore.

Në këtë kuptim, politikat qoftë të orientuara nga Bashkimi Europian, qoftë ato të vetë vendeve të interesuara të rajonit, gjithnjë e më shumë, po artikulojnë idenë e krijimit të një tregu të zgjeruar rajonal ballkanik. Një treg i tillë, ndryshe nga ai i copëtuar, në territore nacionale, do të rrisë atraktivitetin e kapitalit investues në rajon, duke shumëfishuar fuqinë e konsumit.

Reduktimi i barrierave kufitare, jo vetëm lehtëson e zhdërvjelltëson lëvizjen e mallrave e kapitalit, por realisht ul edhe kostot administruese të çdo biznesi të përfshirë në qarkullimin rajonal. Në këtë kuptim, kostot doganore janë një ngarkesë reale për çdo biznes në rajon, kur bëhet fjalë për shkëmbimet e ndërsjella, përkundër faktit që në vendet e Bashkimit European, një gjë e tillë është zhdukur.

Ekziston një raport i variueshëm midis shumës së TVSH-së së paguar brenda vendit ndaj shumës gjithsej të saj, përfshirë TVSH-në e paguar brenda vendit dhe TVSH-në e paguar për importin e mallrave. TVSH-ja e paguar përfaqëson taksimin e konsumit dhe taksimin për arsye të ligjit (importin). Sa më e zhvilluar të jetë ekonomia e brendshme e një shteti, pra që prodhimi të jetë dominues, aq më e rëndësishme bëhet pesha specifike e TVSH-së së paguar brenda vendit ndaj TVSH-së totale (TVSH brenda vendit dhe në import).

Vendet e BE-së e kanë këtë raport mbi 70%, por që arrin edhe 90%²¹⁸. Pra pjesa dërmuese e shteteve të BE-së e realizojnë këtë raport deri në masën 90%, pra duke i dhënë kuptimin e saktë të këtij tatimi, si taksim i konsumit dhe jo i importit.

Në vende të tjera në zhvillim dhe në vendet e BP-së, ky raport luhet deri në 50%, ndërkohë që në Shqipëri, nuk arrin më shumë se 23-25%. Pra thënë në mënyrë figurative, TVSH-ja në Shqipëri është një “taksim i importeve” se sa “taksim i konsumit”.

Në Bashkimin European, është pranuar si opsion që personi i tatueshëm importues, mund të kreditojë TVSH-në e lidhur me importin e mallrave prej tij, pavarësisht se më parë ai nuk e ka paguar atë në doganë, por vetëm e ka llogaritur atë.

Në Shqipëri, neni 69 i Ligjit 92/2014 “Për TVSH-në”, që korrespondon me nenin 168 të Direktivës së 6-të, por i papërputhur me të pasi konkretisht, gërma ‘c’ lejon kreditimin e TVSH-së së lidhur me importin e mallrave, vetëm pasi ajo më parë është paguar nga personi i tatueshëm.

²¹⁸ Vetëm 10% e TVSH-së mbledhet nga importi i mallrave, të cilat janë importe jashtë zonës së Bashkimit European.

6.11 Mundësia e krijimit të një sistemi të ri të furnizimeve ndërkufitare në vendet e Ballkanit

Në vendet jashtë zonës së BE-së, furnizimet e mallrave ndërmjet personave të tatueshëm, në shtete të ndara nga njeri-tjetri, janë të taksueshme me shkallën tatimore 0%, për shitësin dhe me shkallën tatimore në fuqi për importuesin. Blerjet e mallrave midis dy personave të tatueshëm të vendeve të ndryshme në territorin ndërkufitar, janë të taksueshme në shtetin ku është i vendosur klienti (marrësi i mallit). Blerësi paguan përgjithësisht TVSH-në, duke respektuar shkallën tatimore dhe kushtet ligjore në fuqi, në shtetin ku ai është i regjistruar, si dhe ku mallrat i janë dorëzuar. Momenti i furnizimit është ai i çlirimit të mallrave në doganë. Aplikimi i këtij formati aplikohet sot nga vendet e BP-së.

Sipas praktikës europiane, momenti i furnizimit për furnizimet ndërkufitare, nuk është “kalimi i kufirit”, por është pikërisht ai moment që përkon me transferimin e pronësisë për të zotëruar mallin si pronar, nga shitësi tek blerësi. Pra në këtë rast, shitësi është ai që faturon, vlerën e tatueshme pa TVSH, ndërkohë që blerësi autongarkon (autolikuidon) këtë faturë.

Sistemi i furnizimeve ndërkufitare fillimisht mund të zbatohet midis dy shteteve, Shqipërisë e Kosovës. Në një fazë të dytë ky sistem mund të shtrihet në të gjithë rajonin e Ballkanit Perëndimor.

Disa nga hapat për mundësimin e këtij sistemi renditen si më poshtë:

- ✓ Lëvizjet e mallrave nga Shqipëria në Kosovë e anasjelltas, të mund t’i nënshtrohen një regjimi taksues për efekt të TVSH-së, të quajtur si “regjimi ndërkufitar i furnizimit të mallrave”.
- ✓ Regjimi i TVSH-së, të jetë i zbatueshëm vetëm për personat që kanë statusin e “personit të tatueshëm”.
- ✓ Për mallrat që destinohen në Shqipëri, me origjinë e pikënisje nga Kosova, në doganën shqiptare, të kryhen rregullisht veprimet sipas përcaktimeve të Kodit Doganor të Shqipërisë.
- ✓ Në deklaratën doganore të importit, llogaritet dhe shënohet edhe vlera e TVSH-së (për llojet e mallrave veç atyre të përjashtuara nga ky taksim). Në regjimin e sotëm, kjo

vlerë është e detyruar për t'u paguar nga importuesi shqiptar, veprim pas të cilit, mallrat vihen në lëvizje të lirë. Njëkohësisht me pagesën, importuesi përfiton edhe të drejtën e kreditimit të kësaj shume sipas rregullave të dhëna në ligjin e TVSH-së .

- ✓ Pra në këtë mënyrë, importuesi çlirohet nga kjo mënyrë pagese e menjëhershme, por duke ruajtur me përpikëri mekanizmin e TVSH-së.
- ✓ Në këtë rast mund të vihet në zbatim skema e “autongarkesës” së TVSH-së. Shuma e llogaritur si TVSH për t'u paguar për llogari të organit doganor shqiptar, të mos paguhet në mënyrë të menjëhershme. Por importuesi, këtë shumë të detyrohet që ta deklarojë si TVSH të mbledhshme²¹⁹. Deklarimi në këtë rubrikë është i barazvlefshëm me pagesën e TVSH-së. Nga ana tjetër importuesi, këtë shumë të TVSH-së, sipas rregullave të kreditimit të tatimit, e deklaron si TVSH e zbritshme në të njëjtën periudhë tatimore.

Disa nga kriteret për mundësimin e kësaj skeme renditen si më poshtë:

- Furnizimet konsiderohen të kryera kundrejt pagesës;
- Shitësi dhe blerësi duhet detyrimisht të jenë regjistruar si persona të tatueshëm në vendet respektive;
- Mallrat duhet të jenë dërguar nga vendi i nisësit tek vendi i pritësit;
- Në faturën tatimore duhet të paraqiten të dy NIPT-et, si të shitësit edhe të blerësit;
- Shitësi është i detyruar të ruajë si provë justifikuese, kopjen e dokumentit që justifikon dërgimin e mallrave;
- Shitësi duhet të shënojë në faturë, referencën ligjore që mbështetet për faturimin vetëm mbi bazën e vlerës së tatueshme pa TVSH.
- Një deklaratë e veçantë, që dokumenton shkëmbimet ndërkufitare të mallrave, duhet të përpilohet dhe deklarohet çdo tre muaj nga operatorët përkatës .

Përparësitë e sistemit të furnizimeve ndërkufitare renditen si më poshtë:

- I jepet frymëmarrje reale gjendjes së financave të bizneseve, si edhe lëvizshmërisë së fluksit financiar.

²¹⁹ Në rubrikën përkatëse në formularin e TVSH-së

- Thjeshtohen dy etapat aktualisht të zbatueshme, sipas të cilave janë dy administrata që ndërhyjnë, në momentin e parë ajo doganore që lidhet me pagesën e TVSH-së dhe në momentin e dytë ajo tatimore, që lidhet me deklarimin si të zbritshëm të TVSH-së në FD-në e muajit.
- Ulen kostot e administrimit të biznesit, pasi zvogëlohen veprimet që kanë të bëjnë me pagesat e detyrimeve, duke eliminuar veprimet monetare në doganë dhe përqendruar vetëm tek tatimet.
- Lehtësohet kontrolli i deklarimeve për efekt të TVSH-së, pasi efekti i tepricës kreditore të rrjedhur nga importet e mallrave, reduktohet ndjeshëm ose eliminohet në rastet kur blerje të tjera brenda vendit janë pa ndikim.
- Administrata tatimore përqendrohet vetëm dhe kryesisht në mbajtjen në vigjilencë, vetëm të çmimit të shitjes brenda vendit të mallrave.
- Ulen kërkesat për rimbursimin e TVSH-së, gjë që ul ndjeshëm edhe koston e administrimit të këtij tatimi dhe korrupsionin e administratës tatimore.
- Nxitet lëvizja e mallrave kapitale midis dy vendeve, vendeve të rajonit me njëri-tjetrin, sidomos bizneset e zonave kufitare, pasi hiqet kufizimi i domosdoshmërisë së parave likuide përnjëherësh në një moment të caktuar.
- Fluksi jo shumë i përfillshëm i importeve nga Kosova, por edhe me vendet tjera të rajonit, si fazë fillestare (pjesa më e madhe e shkëmbimeve është me vendet e BE-së, apo edhe Turqia e Kina), nuk rrezikon kuotën e mbledhjes së të ardhurave nga TVSH-ja.
- Të ardhurat e buxhetit të shtetit nuk rrezikohen, por vetëm shtyhen në kohë, pasi ajo që arkëtohet në çastin e importit, fizikisht e “munguar”, rikuperohet apo maturohet në një moment të dytë, duke rezultuar në rritjen e TVSH-së të arkëtuar brenda vendit.

Mangësitë e sistemit të furnizimeve ndërkufitare renditen si më poshtë:

- Risku i uljes së vlerës së tatueshme brenda vendit, mund të jetë evident për të ardhurat nga TVSH-ja.
- Komplikim i sistemit të TVSH-së, duke shtuar një skemë të re, përveç asaj klasike.

- Komplikim i formularit së TVSH-së me dy rubrika shtesë, ajo e shitjeve ndërkufitare dhe ajo e blerjeve ndërkufitare.
- Një proces negociimi bilateral dhe multilateral në rajon, si dhe një “konsensus” nga Komisioni European, nuk e lehtësojnë procesin apo përafrimin e datës së implementimit.

6.12 Analizë krahasuese e TVSH-së në vendet e Ballkanit

Tatimi mbi vlerën e shtuar përfaqëson tatimin më të rëndësishëm në vendet e Ballkanit, me peshën më të madhe të të hyrave në buxhetin e këtyre shteteve, e cila varion 20%-30%. Shqipëria është i pari vend që ka përqafuar TVSH-në në vendet e BP-së, si një tatim që taton të ardhurat nga shitja e mallrave dhe shërbimeve. Ndërkohë në vendet e analizuara të Ballkanit, Greqia është vendi i parë që e ka përqafuar këtë formë taksimi. TVSH-ja në Greqi është impementuar në vitin 1987, ndjekur më pas nga Rumania në vitin 1993, Shqipëria në vitin 1996, Kroacia në vitin 1998, Sllovenia në vitin 1999, Maqedonia në vitin 2000, Kosova dhe Mali i Zi në vitin 2001, Serbia në vitin 2005 dhe Bosnjë-Hercegovina në vitin 2006. Ndër vendet e BP-së, i vetmi vend që është pjesë e BE-së është Kroacia, e cila zbaton një legjislacion unik që zbatojnë edhe vendet e tjera të BE-së. Në vendet e analizuara të Ballkanit janë pjesë e BE-së edhe Greqia, Sllovenia dhe Rumania. Ndër vendet e tjera të BP-së (që nuk janë pjesë e BE-së), që janë munduar të përafrojnë më së miri legjislacionin e TVSH-së me Direktivën 6 të BE-së është Shqipëria²²⁰(në vitin 2015) Maqedonia, Bosnjë-Hercegovina dhe Mali i Zi. Përafrimi është realizuar më pak në krahasim me vendet e mësipërme në Kosovë dhe Serbi.

Bosnjë-Hercegovina ka një specifikë të veçantë përse i përket administrimit tatimor. ITA në Bosnjë-Hercegovinë përfaqëson një bashkim modern dhe funksional të doganave dhe administratës së TVSH-së në një institucion të vetëm duke mundësuar administrimin,

²²⁰ Ligj Nr. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në RSH” është përafuar pjesërisht me: Direktivën e Parlamentit European dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”, Numri CELEX 32006L0112, Fletorja Zyrtare e Bashkimit European, Seria L, Nr. 347, datë, 11.12.2006, faqe 1–118, e ndryshuar.

kontrollin, auditimin dhe hetimin më të mirë për të siguruar një mbrojtje më të mirë të të ardhurave publike. Struktura organizative dhe funksionale e ITA-s është e rrallë në Europë. Të gjitha vendimet strategjike ndërmerren nga ky institucion, i përbërë nga katër drejtori rajonale të shpërndara në rajonet kryesore të Bosnjë-Hercegovinës. Kjo drejtori lehtëson përmbushjen e detyrimeve doganore dhe tatimore, redukton shpenzimet dhe kohën e punës.

Pragun më të ulët të regjistrimit në regjimin e TVSH-së e ka Greqia (EUR10,000) të cilën e ndjek nga mbrapa Maqedonia (EUR16,200) dhe më pas Mali i Zi (EUR 18,000). Ndërkohë në Greqi, PT-të me qarkullim vjetor të TVSH-së deri në vlerë 10,000 EUR përjashtohen nga detyrimi për të deklaruar dhe paguar TVSH-në, me kushtin e vetëm që ata të jenë të regjistruar si "ndërmarrje të vogla" në zbatim të nenit 39 të Kodit të TVSH-së. Pragun më të lartë e aplikon Serbia me një nivel prej EUR66,470, të cilën e ndjek Rumania me një prag EUR65,000 e më pas Kosova dhe Sllovenia me një prag prej 50,000 EUR. Duket sikur Serbia (meqenëse TVSH-ja është implementuar 4 vjet më vonë se në Kosovë) është ndikuar nga praktika e ndjekur në Kosovë në lidhje me aplikimin e një pragu relativisht të lartë, ndërkohë që tendenca duhet të jetë në ulje. Shqipëria ka një prag regjistrimi prej EUR35,714 (ALL5,000,000), e ndjekur në rend zbritës nga Kroacia (EUR30,600) dhe Bosnjë-Hercegovina (EUR 25,526). Në vazhdim të këtij arsyetimi, normën standarde më të lartë të TVSH-së e aplikon Kroacia në masën 25%, e ndjekur nga Greqia në masën 23%, Sllovenia në masën 22%, Shqipëria dhe Serbia në masën 20%, Mali i zi dhe Rumania 19%, Maqedona 18%, Bosnjë-Hercegovina 17% dhe Kosova në masën 16% (në disa raste të caktuara edhe 21%). Pavarësisht se Kroacia aplikon normën më të lartë, ajo aplikon edhe norma të reduktuara për disa industri që kanë ndikim të rëndësishëm për interesin publik (5% dhe 13%). Gjithashtu edhe Greqia aplikon norma të reduktuara, madje edhe norma standarde aplikohet si e reduktuar në disa ishuj të veçantë. Për sa i përket aplikimit të normave të reduktuara, Kosova dhe Maqedonia ndjekin pothuajse të njëjtën politikë fiskale (deri në masën 7%), e ndjekur nga Rumania dhe Sllovenia me 9% dhe 9.5%, Mali i Zi dhe Serbia në masën 10%. Shqipëria dhe Bosnjë-Hercegovina janë të vetmet shtete në Ballkan që nuk aplikojnë norma të reduktuara përveç normës 0%, që aplikojnë thuajse të gjitha

shtetet. Këto dy shtete aplikojnë vetëm normën standarde respektivisht në masën 20 % për Shqipërinë dhe 17% për Bosnjë-Hercegovinën. Për sa i përket aplikimit të normës 20% për Shqipërinë, me 3% më shumë se sa Bosnjë-Hercegovina, lidhet me pragun më të lartë të regjistrimit, e cila përkthehet në më pak tatimpagues të regjistruar me regjim TVSH-je.

Për sa i përket regjistrimit dhe çregjistrimit të tatimpaguesve, konceptit të personit të tatueshëm për qëllime të TVSH-së, momentit të furnizimit, momentit të faturimit, vendit të furnizimit, metodës së llogaritjes së TVSH-së dhe shkallëve të apelimit të vlerësimeve tatimore, të gjitha vendet e Ballkanit që nuk janë pjesë e BE-së konvergojnë përgjithësisht në trajtimin fiskal të këtyre çështjeve, që përkthehet në njehsimin e tyre me Direktivën e Parlamentit European dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”. Një përjashtim bën Maqedonia, e cila ka një specifikë të veçantë. Në Maqedoni tatimpaguesit qendrojnë të regjistruar për TVSH-në për të paktën pesë vjet pas vitit të regjistrimit të TVSH-së. Por organet tatimore maqedonase mund të çregjistrojnë tatimpaguesin përpara periudhës pesëvjeçare nëse; gjatë një viti tatimpaguesi dorëzon DT-të pa aktivitet; gjatë dy viteve ai dorëzon DT-të pa furnizime të tatueshme; nuk dorëzon deklaratat tatimore për dy periudha të njëpasnjëshme tatimore; organet tatimore nuk mund të gjejnë tatimpaguesin në adresën e raportuar dhe tatimpaguesi është i regjistruar si një grup me kompani të tjera për efekte të TVSH-së. Ndërkohë në Kroaci, tatimpaguesit që nuk kanë kryer aktivitet gjatë dy viteve të mëparshme kalendarike do të hiqen automatikisht nga regjistri i TVSH-së.

Afati i pagesës së TVSH-së përbën një karakteristikë të veçantë në sistemin tatimor të Serbisë, e cila dallon dukshëm nga vendet e tjera të Ballkanit. Në vendet e Ballkanit përgjithësisht TVSH-ja paguhet në momentin, që deklarohet pavarësisht nëse malli apo shërbimi i ofruar për shitje likuidohet më vonë. Ndërkohë që në legjislacionin fiskal të Serbisë i është krijuar një lehtësi fiskale tatimpaguesve të regjistruar në skemën e TVSH-së me xhiro vjetore të realizuar më të vogël se EUR415,438. Këta tatimpagues mund ta shtyjnë pagesën e TVSH-së deri në momentin e arkëtimit të llogarive të arkëtueshme, por

jo më vonë se 6 (gjashtë) muaj nga data në të cilën TVSH-ja është deklaruar si e pagueshme.

Përsa i përket të drejtës së kreditimit të TVSH-së, Shqipëria dhe Serbia konvergojnë në faktin, që TVSH-ja e paguar për blerjet e mallrave, aktiveve dhe shërbimeve me kushtin që i shërbejnë vetëm furnizimeve të tatueshme mund të kreditohet (zbritet) brenda 12 periudhave tatimore. Ndërsa në Kroaci kjo e drejtë mund të ezaurohet brenda 3 viteve. Në vendet e tjera nuk ka ndonjë përcaktim konkret në lidhje me këtë çështje, që mundet që kjo e drejtë nuk ka ndonjë afat të përcaktuar për t'u ezauruar. Gjithashtu në Serbi, sipas legjislacionit fiskal, për disa shpenzime tatimi i paguar mbi to nuk mund të zbritet si më poshtë:

- shpenzimet që lidhen me blerjen dhe importin e makinave, anijeve, jahteve, motoçikletave, avionëve, shpenzimet e karburantit dhe pjesë të këmbimit të pajisjeve të mësipërme, si dhe shërbimeve që lidhen me mirëmbajtjen dhe ruajtjen e tyre;
- shpenzimet në lidhje me përfaqësimin;
- shpenzimet e lidhura me blerjen apo importimin e qilimave, radiove, TV-ve, pajisjeve elektrike shtëpiake, veprave të artit dhe sendeve të tjera dekorative, që janë përdorur për ambientet e zyrës.

Ndërkohë parimi bazë në vendet e tjera të Ballkanit, përafruar me legjislacionin europian është që TVSH-ja e paguar në blerje mund të kreditohet nëse këto blerje i kanë shërbyer furnizimeve të tatueshme. Pra nëse një kompani blen një kondicioner për zyrën e financierit, TVSH-ja e paguar do të kreditohet pasi puna e kryer nga financieri në këtë zyrë i shërben aktivitetit të biznesit, pra i shërben furnizimeve të tatueshme.

Meqenëse sistemi tatimor i këtyre vendeve mbështetet në parimin e vetëvlerësimit, ndryshimet e reja në legjislacionin fiskal shqiptar²²¹ që e zgjerojnë afatin e vetërregullimit të situatës financiare brenda 5 viteve është një rekomandim i mirë për vendet e tjera të marra në analizë.

²²¹ Me efekte nga 1 Janari i vitit 2017

Një specifikë e Sllovenisë është se bizneset e huaja mund të kërkojnë TVSH-në në të njëjtën masë si bizneset vendase.

Për sa i përket mbajtjes së kontabilitetit Greqia ka një specifikë të veçantë. Deklaratat e TVSH-së në Greqi duhet të deklarohen çdo muaj nëse PT-ja mban kontabilitetin e dyfishtë dhe ato mund të deklarohen çdo tremujor nëse PT-ja mban kontabilitet të njëfishtë. Por mënyra e mbajtjes së kontabilitetit të njëfishtë nuk është e rekomandueshme nga SNK-të (sidomos për subjektet e TVSH-së), për shkak të moskontabilizimit në mënyrë të saktë të ngjarjeve kontabël dhe eliminimit të disa llogarive kontabël që mund të jenë të rëndësishme për biznesin, auditin e tij dhe institucionet kontrolluese. Në RSH subjektet që kanë një xhiro vjetore deri në 2 milion lekë në zbatim të SKK 15²²² mund të mbajnë kontabilitet të njëfishtë. Të gjitha subjektet e tjera duhet të mbajnë kontabilitet të dyfishtë, përfshirë edhe subjektet e TVSH-së .

Për sa i përket dënimeve administrative, në pamje të parë Sllovenia aplikon penaltetet më të larta për shkeljet administrative, të cila shkojnë deri në EUR125,000. Ndërkohë Kroacia dhe Mali i Zi aplikojnë penaltetet më të larta në BP krahasuar me vendet e tjera. Këto penaltete shkojnë deri në EUR28,800, por në varësi të shkeljes administrative, si rezultat edhe i detyrimit të rezultuar, penalteti mund të jetë shumë më i lartë në vendet e tjera. Bosnjë-Hercegovina ka një specifikë të veçantë për sa i përket dënimeve administrative . Legjislacioni fiskal i këtij vendi e penalizon në të njëjtën masë si personin përgjegjës që ka shkelur ligjin ashtu edhe biznesin.

Shqipëria është i vetmi vend në Ballkan, që e ka ndryshuar legjislacionin e TVSH-së mbi 30 herë për periudhën 1995-2014. Në vitin 2014 (me efekte nga 1 Janari i vitit 2015) legjislacioni i TVSH-së është ndryshuar plotësisht për t'u përshtatur me legjislacionin europian. Në vitin 2015 legjislacioni i TVSH-së është ndryshuar vetëm një herë²²³.

²²² SKK 15 e përmirësuar “Mbi parimet e kontabilitetit dhe raportimit financiar nga mikronjësitet ekonomike”

²²³ Ndryshuar me Ligjin nr. 90/2015, datë 23.07.2015. Botuar në Fletoren Zyrtare nr. 144, datë 07.08.2015.

Tabela 3.1: Tiparet e TVSH-së në vendet e Ballkanit

Shteti		Shqipëri	Kroaci	Kosovë	Maqedoni	Serbi
Nr	Tipari					
1	Bashkimi European	Jo	Po	Jo	Jo	Jo
2	Viti i aplikimit	1996	1998	2001	2000	2005
3	Autoriteti tatimor	DPT	MF	Administrata Tatimore e Kosovës	MF	Administrata Tatimore e Serbisë
4	Pragu i regjistrimit	EUR 35,714 Për prof. e lira nuk ka prag	EUR 30,600	EUR 50,000	EUR 16,200	EUR 66,470
5	Personi i tatueshëm	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.
6	Regjistrimi vullnetar	Po	Po. Detyrohet të jetë subjekt i TVSH-së për një periudhë prej pesë vjetësh	Po	Po	Po
7	Regjistrimi në grup	Jo	Jo	Jo	Po	Jo
8	Regjistrimi	Brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 15 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike
9	Subjekt i TVSH-së	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 35,714 2. Importuesit pavarësisht xhiros	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 30,600	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 50,000 2. Import. dhe eksport. pavarësisht xhiros	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 16,200 2. Importuesit pavarësisht xhiros	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 66,470 2. Importuesit pavarësisht xhiros
10	Çregjistrimi	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 35,714	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 30,600 3. Tatimpaguesit që nuk kanë kryer aktivitet gjatë dy viteve të mëparshme	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 50,000	1. 5 vjet ne regj. e TVSH-së 2. Tatimpaguesi çregjistrohet më parë nëse: a. dorëzon DT-të pa aktivitet për një vit b. furnizime me TVSH 0 për 2 vj c. nuk dorëzon DT-të për dy periudha d. nuk mund të gjendet në adresën e dekl. e. është i regjistruar në grup	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 66,470
11	Momenti i furnizimit	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana për vendet jo të BE-	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana

			së			
12	Momenti i furnizimit	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet
13	Vendi i furnizimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit
14	Norma standarde	20%	25%	16% (max = 21% në raste specifike)	18%	20%
15	Norma e reduktuar	0%	0%, 5% e 13%	0% - 5%	0% e 5%	0% e 10%
16	Furnizime të përjashtuara	Po	Po	Po	Po	Po
17	Metoda e TVSH-së	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit
18	E drejta e kreditimit (afati)	Brenda 12 periudhave tatimore	Brenda 3 viteve	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Brenda 12 periudhave tatimore
19	Kushtet e rimbursimit dhe kompensimit	1. Është mbartur një shumë kreditimi tatimor gjatë 3 muajve 2. Kur kjo tepricë është > EUR 2,857 3. Kanë përparësi eksportuesit	Shuma minimale e kërkuar EUR 50	1. Është mbartur një shumë kreditimi tatimor gjatë 3 muajve 2. Kur kjo tepricë është > EUR 5,000 3. Kanë përparësi eksportuesit	Shuma minimale e kërkuar EUR 486	Nuk ka përcaktim
20	Afati për kërkimin e rimbursimit	Nuk ka afat	30 shtatori i vitit pasardhës në të cilin ka lindur e drejta e rimbursimit	Nuk ka afat	30 qershori i vitit pasardhës në të cilin ka lindur e drejta e rimbursimit	Brenda 12 periudhave tatimore
21	Periudha tatimore	Muaji	1. Xhiro > EUR 105,500 - 3 muajori 2.Xhiro > EUR 105,500 -muaji 3. Bizneset e huaja - muaji	Muaji	1. Xhiro > EUR 405,250 3 muajori 2.Xhiro > EUR 405,250 - muaji	1. Xhiro > EUR415,438 3 muajori 2.Xhiro >EUR415,438 - muaji
22	Afati i deklarimit	14 ditë mbas muajit korent	20 ditë mbas muajit korent	20 ditë mbas muajit korent	25 ditë mbas muajit korent	1. 15 ditë mbas muajit korent 2. 20 ditë mbas 3 muajorit
23	Afati i pagesës	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	1.Në mom. e deklarimit 2. Tatimpag. Me xhiro < 415,438 euro pasi LLA-të të mbliidhen por jo më shumë se 6 muaj
24	Dënimet tatimore	Përveç dënimeve të tjera 100% e detyrimit. Evazioni fiskal dënohet sipas kodit penal	EUR 135 - EUR 26,700	5% - 25% e detyrimit. Evazioni fiskal dënohet sipas kodit penal.	EUR 500 - EUR 2,500	1.10% - 100% të detyrimit 2. EUR 82 - EUR 16,650

25	Apelimi	1. Drejtoria e Apelit Tatimor 2. Gjykata	1. Ministria e Financave 2. Gjykata	1. ATK 2. Gjykata	1. Ministria e Financave 2. Gjykata	1. ATS 2. Gjykata
----	----------------	--	---	----------------------	---	----------------------

Tabela 3.2: Tiparet e TVSH-së në vendet e Ballkanit

Shteti		Mali i Zi	Bosnjë- Hercegovinë	Greqi	Slloveni	Rumani
Nr	Tipari					
1	Bashkimi Europian	Jo	Jo	Po	Po	Po
2	Viti i aplikimit	2001	2006	1987	1999	1993
3	Autoriteti tatimor	MF	ITA	MF	MF	MF
4	Pragu i regjistrimit	EUR 18,000	EUR 25,256	Regjim i veçantë për BV me xhiro<10,000 Eur- përjashtohen nga TVSH-ja	EUR 50,000	EU R65,000
5	Personi i tatueshëm	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.	1. person juridik, 2. person fizik, 3. individ, 4. institucion, 5. organizëm publik qendror apo lokal.
6	Regjistrimi vullnetar	Po	Po	Regjistrohen të gjithë	Po	Po
7	Regjistrimi në grup	Jo	Po	Jo	Jo	Po, për ata tatimpagues me tatime dhe taksa të njëjta
8	Regjistrimi	Brenda 20 ditëve nga data e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 15 ditëve nga dita e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Nuk ka përcaktim ligjor dhe nuk aplikohet penalteti për mosregjistrim	Nga dita e fillimit të veprimtarisë ekonomike	Brenda 10 ditëve nga dita e fillimit të veprimtarisë ekonomike
9	Subjekt i TVSH- së	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 18,000 2. Importuesit pavarësisht xhiros	1. Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 25,256 2. Importuesit pavarësisht xhiros	Të gjitha subjektet	Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 50,000	Tatimpaguesit me xhiro vjetore mbi EUR 65,000
10	Çregjistrimi	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 18,000	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 25,256	PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike.	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 50,000	1. PT-ja mbyll veprimtarinë e tij ekonomike 2. Qarkullimi vjetor i PT-së bie nën EUR 65,000
11	Momenti i furnizimit	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Furnizimi parapaguhet 4. Kur malli është çliruar nga dogana	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Kur malli është çliruar nga dogana për vendet jo të BE- së	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Kur malli është çliruar nga dogana për vendet jo të BE- së	1. Malli është lëvruar 2. Shërbimi është kryer 3. Kur malli është çliruar nga dogana për vendet jo të BE- së

12	Momenti i faturimit	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet	1.Në momentin e furnizimit 2.Furnizimi parapaguhet
13	Vendi i furnizimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit	1. Vendi ku mallrat lëvrohen ose bëhen të disponueshme 2. Vendi i konsumit efektiv të furnizimit të shërbimit
14	Norma standarde	19%	17%	23% Për disa ishuj 16%	22%	19%
15	Norma e reduktuar	0%, 5% e 7%	0%	13% e 6.5% Për disa ishuj 9% e 5%	0%, 9.5%	0%, 5%, 9%
16	Furnizime të përjashtuara	Po	Po	Po	Po	Po
17	Metoda e TVSH-së	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit	Metoda e kreditimit
18	E drejta e kreditimit (afati)	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim
19	Kushtet e rimbursimit dhe kompensimit	Nëse një tatimpag. nuk ka paguar tatimet teprica kreditore e TVSH-së do të reduktohet me shumën e borxhit tatimor.	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Shuma minimale EUR50	Shuma minimale EUR 1,1,100, për shumën më të vogël mund të kërkohej kompensim
20	Afati për kërkimin e rimbursimit	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Nuk ka përcaktim	Afati minimal 6 muaj, Mund të jetë më e vogël kur pjesa e mbetur e vitit është më e vogël se një vit.	Nuk ka përcaktim
21	Periudha tatimore	Muaji	Muaji	Muaji për subjektet që mbajnë kontab. të njëfishtë Tremujori për ata që e mbajnë të dyfishtë	1. Xhiro < EUR 210,000 - 3 mujori 2.Xhiro > EUR 210,000 -muaji	1. Xhiro < EUR 100,000 - 3 mujori 2.Xhiro > EUR 100,000 -muaji
22	Afati i deklarimit	15 ditë mbas muajit korent	10 ditë mbas muajit korent	Dita e fundit e muajit pasardhës	Dita e fundit e muajit pasardhës	25 ditë mbas muajit korent
23	Afati i pagesës	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit	Në momentin e deklarimit
24	Dënimet tatimore	10-100 herë të pagës minimale ose 2,880 – 28,800 EUR	1.Shuma fikse deri EUR 5,120 2. 50% - 150% të detyrimit	1. Shuma fikse EUR 100-EUR 500 2.10% - 100% të detyrimit	1. EUR2,000 – EUR125,000 për bizneset 2.EUR200-EUR4,100 për personat përgjegjës	1. EUR 250 – EUR1,100
25	Apelimi	1. Ministria e Financave 2. Gjykata	1. ITA 2. Gjykata	1. MF 2.Gjykata	1. MF 2.Gjykata	1. MF 2.Gjykata

KAPITULLI VII

7. Impakti i TVSH-së dhe i faktorëve të tjerë te të ardhurat e vendeve të Ballkanit

Tatimi mbi vlerën e shtuar përbën një nga tatimet më të rëndësishme në strukturën e të ardhurave të vendeve të Ballkanit. Vetëm se në vendet e e BP-së (përveç Kroacisë), ky tatim funksionon më shumë si tatim mbi importin se sa mbi konsumin. TVSH-ja është konceptuar si një tatim që taton çdo hallkë, në të cilën kalojnë produktet dhe shërbimet deri te konsumatori final. Qëllimi i këtij kapitulli është të tregojë impaktin që ka TVSH-ja dhe faktorët e tjerë në raportin e qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore në vendet e Ballkanit dhe të tregojë diferencat e këtij raporti në këto vende. Ky kapitull mbështetet në modelin e studimeve të autorëve Michael Keen e Ben Lockwood (2007)²²⁴, Christian Ebeke dhe Helene Ehrhart (2011)²²⁵ dhe shumë autorëve të tjerë.

Gjatë 25 viteve të fundit, një numër i madh vendesh kanë zbatuar reforma të mëdha të sistemit tatimor duke adoptuar edhe TVSH-në sistemet e tyre. Më shumë se 140 vende në mbarë botën kanë implementuar TVSH-në. TVSH-ja është përdorur më së shumti nga vendet e përfshira në programet e FMN-së dhe në vendet me një performancë të ulët të ardhurave tatimore në të kaluarën (Keen dhe Lockwood, 2010).

7.1 Metodologjia

Për realizimin e këtij punimi, një vend të veçantë ka zënë edhe metodologjia e përdorur. Burimet e të dhënave dhe cilësia e tyre ndihmon në kryerjen e analizave të besueshme për qëllime kontrolli dhe parashikimi. Ky studim ka për qëllim të analizojë TVSH-në dhe faktorët e tjerë përcaktues të raportit së qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit bashkë me efektet e tyre dhe diferencave të këtij raporti midis këtyre

²²⁴ The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences

²²⁵ Does VAT reduce the instability of tax revenues?

vendeve. Analiza empirike për objektin e studimit të këtij disertacioni do të kalojë në disa faza, të cilat do të sqarohem më poshtë.

7.1.1 Rishikimi literaturës

Në mënyrë që hipotezat e ngritura dhe puna kërkimore të ngrihen në nivel logjik dhe real është e nevojshme që të shqyrtohet teoria mbi objektin e studimit. Në rastin konkret janë shqyrtuar artikuj shkencor, teorik dhe empirik që hedhin dritë edhe në nivelin praktik të impaktit të TVSH-së te të ardhurat tatimore. Ky punim mbështetet në modelin e studimeve të autorëve Michael Keen e Ben Lockwood (2007)²²⁶, Christian Ebeke dhe Helene Ehrhart (2011)²²⁷ dhe shumë autorëve të tjerë në lidhje me impaktin ekonomik të TVSH-së te të ardhurat (TRT/PBB).

7.1.2 Përzgjedhja e të dhënave

Pas shqyrtimit të literaturës teorike dhe empirike variablat, të cilët janë marrë në konsideratë për kryerjen e analizës empirike janë si më poshtë:

- *Raporti “të ardhurat totale nga tatimet/PBB”.* Ky raport tregon peshën specifike të të ardhurave totale²²⁸ nga tatimet dhe taksat ndaj PBB-së. Ky raport mat më së miri dhe qendrueshmërinë e të ardhurave tatimore ndër vite dhe shërben si raport krahasimi midis vendeve të ndryshme. Ky variabël do të jetë i varur ndaj variablave të mëposhtëm.
- *Prezenca e TVSH-së në një sistem tatimor.* Ky variabël është një variabël cilësor dhe meqenëse në vendet e analizuara të Ballkanit TVSH-ja është prezente, janë koduar me 0 periudhat pa TVSH (me TQ apo TSHP) dhe me 1 periudhat me TVSH.
- *Tregtia ndërkufitare.* Ky variabël tregon se sa i prirur është një vend ndaj tregtisë jashtë kufijve të tij territorial. Ai shpreh shumën e importeve dhe eksporteve ndaj PBB-së.
- *Të ardhurat për frymë.* Ky variabël shpreh raportin e PBB-së ndaj popullatës.
- *Pesha e bujqësisë ndaj PBB-së.* Ky variabël shpreh peshën specifike të bujqësisë ndaj PBB-së.

²²⁶ The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences

²²⁷ Does VAT reduce the instability of tax revenues?

²²⁸ Në këtë shumë përfshihen edhe të ardhurat nga grantet.

- *Inflacioni.* Ky variabël shpreh ngritjen e nivelit të përgjithshëm të çmimeve për secilin shtet të marrë në konsideratë.
- *Modeli miks” i TVSH-së.* Ky variabël tregon nëse modeli i përdorur nga vendet e Ballkanit është modeli europian apo modeli miks. Janë koduar me 0 shtetet që përdorin modelin europian dhe me 1 shtetet që përdorin në sistemet e tyre tatimore karakteristikat e të dy modeleve (model europian dhe jo europian).
- *Madhësia e një vendi.* Ky variabël shprehet më së miri me anë të popullsisë të një vendi.
- *Popullsia mbi moshën 65 vjeç.* Ky variabël tregon numrin e personave mbi 65 vjeç të një vendi.
- *Popullsia nën moshën 14 vjeç.* Ky variabël tregon numrin e personave nën 14 vjeç të një vendi.

7.1.3 Mbledhja e të dhënave

Për studimin e faktorëve të të ardhurave totale tatimore të një vendi, të dhënat mbi variablat do të merren nga këto burime:

- Faqja zyrtare e Bankës Botërore për indikatorët e zhvillimit për vendet e Ballkanit të marra në analizë (www.worldbank.org/developmentindicators);
- Faqja zyrtare e Fondit Monetar Ndërkombëtar (www.imf.org/financialstatistics);
- Legjislacioni i TVSH-së të vendeve të Ballkanit.

7.1.4 Analiza e të dhënave

Për analizën përshkruese dhe analitike të të dhënave do të përdoret programi statistikor SPSS versioni 21.1. Për analizën e faktorëve përcaktues të raportit të të ardhurave tatimore, variablat paraqiten në formën e serive kohore për një periudhë 24 vjeçare (1991 – 2014), me përjashtim të variablave cilësor “TVSH” dhe “modeli miks i TVSH-së”. Analiza do të kryhet me të dhëna të kryqëzuara të vendeve të Ballkanit si Shqipëria, Kroacia, Maqedonia, Kosova, Mali i Zi, Serbia, Bosnjë-Hercegovina, Sllovenia, Rumania dhe Greqia. Modeli i përdorur do të nënshtrohet testeve të mëposhtme:

- Seritë kohore do të testohen për të parë nëse janë të qëndrueshme apo jo duke përdorur testin statistikor Ljung –Box. Në rast se seritë kohore ose ndonjëra prej tyre nuk do të rezultojë e qëndrueshme, ato do të transformohen deri sa të bëhen të qëndrueshme.
- Niveli i zgjedhur i rëndësisë alfa, do të jetë 5% për të gjitha analizat empirike.
- Për testimin e rëndësisë së modelit dhe rëndësisë individuale të variablave do të përdoret testi i Fisherit “F” dhe vlera e probabilitetit (p-value).
- Për të treguar nivelin e shpjegueshmërisë së variablit të varur nga variablat e pavarur do të përdoret koeficienti i përcaktueshmërisë (i njohur si R Square në literaturën ndërkombëtare).
- Modeli do ti nënshtrohet testeve të normalitetit duke përdorur testin Kolmogorov – Smirnov.
- Modeli do ti nënshtrohet testit të autokorrelacionit duke përdorur statistikën DW (Durbin - Watson).
- Modeli do ti nënshtrohet testit të heteroskedasticitetit duke përdorur testin White.

7.1.5 Pyetjet kërkimore shkencore dhe hipotezat

- *Pyetja kërkimore shkencore 1*

Cilët janë faktorët përcaktues të të ardhurave tatimore në vendet e Ballkanit (Shqipëria, Kroacia, Maqedonia, Kosova, Mali i Zi, Serbia, Bosnjë-Hercegovina, Sllovenia, Rumania dhe Greqia)? Cili është efekti i TVSH-së? A është ndikimi i saj pozitiv apo negativ?

Forma funksionale e modelit paraqitet si më poshtë:

Të ardhurat totale tatimore /PBB_y = B₀ + B₁TVSH_y + B₂Tregtia Ndërkufitare_y + B₃Të Ardhura për Frymë_y - B₄Bujqësi/PBB_y - B₅Inflacion_y +/- B₆Modeli Miks i TVSH-së_y + B₇Madhësia e Vëndit_y + B₈Popullsia>65 vjeç_y + B₉Popullsia<14 vjeç_y.

- *Hipotezat*

H₀: B₁ = B₂ = B₃ = = B_n = 0

H_0 : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit nuk ndikohet nga faktorë të tillë si; TVSH-ja, tregtia ndërkufitare, të ardhurat për frymë, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së, inflacioni, modeli miks i TVSH-së, madhësia e një vendi dhe pjesa e popullsisë mbi 65 vjeç dhe nën 14 vjeç .

H_a : Të paktën një nga parametrat është i ndryshëm nga zero

H_a : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit ndikohet të paktën nga një prej faktorëve të tillë si; TVSH-ja, tregtia ndërkufitare, të ardhurat për frymë, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së, inflacioni, modeli miks i TVSH-së, madhësia e një vendi dhe pjesa e popullsisë mbi 65 vjeç dhe nën 14 vjeç.

Në lidhje me hipotezën e dytë nënhipotezat janë si më poshtë:

H_1 . Prezenca e TVSH-së në sistemin tatimor ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_2 . Tregtia ndërkufitare ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_3 . Të ardhurat për frymë ndikojnë pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_4 . Raporti Bujqësi/PBB ndikon negativisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_5 . Inflacioni ndikon negativisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_6 . Modeli miks i TVSH-së ndikon negativisht ose pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_7 . Madhësia e një vendi ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_8 . Popullsia > 65 vjeç ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

H_9 . Popullsia < 14 vjeç ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB në vendet e Ballkanit.

▪ *Pyetja kërkimore shkencore 2*

A ka dallime të rëndësishme midis raporteve të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore të vendeve të Ballkanit? Sa janë diferencat sasiore të këtij raporti midis këtyre vendeve?

▪ *Hipotezat*

H_0 : $u_1 = u_2 = u_3 = \dots u_n = 0$

H_0 : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore është thuajse i njëjtë për të gjitha vendet e Ballkanit.

$$H_a: u_1 \neq u_2 \neq u_3 \neq \dots u_n \neq 0$$

H_a : Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore nuk është i njëjtë për të gjitha vendet e Ballkanit.

Kategoria bazë krahasuese do të zgjidhet Shqipëria. Pra, çdo vend i marrë në analizë do të krahasohet me Shqipërinë.

7.2 Rezultatet

Siç u përmend edhe më sipër, për vërtetimin e hipotezave është përdorur rregulli i probabilitetit dhe niveli i zgjedhur i rëndësisë është 0.05. Për testimin e supozimeve të Modelit Klasik të Regresionit Linear (MKRL) janë përdorur testet Ljung-Box për stacionaritetin (që u përmend më sipër), Durbin Watson për autokorrelacionin, Kolmogorov–Smirnov për normalitetin dhe Testi White për heteroskedasticitetin. Për shpjegueshmërinë e modelit është përdorur koeficienti i përcaktueshmërisë R^2 . Mostra përbëhet nga 240 observime.

7.2.1 Pritshmëritë e ndikimit të variablave të të ardhurave të vendeve të Ballkanit

Përpara se të procedohet me kryerjen e analizave empirike, në tabelën e mëposhtme paraqiten pritshmëritë për ndikimin e disa variablave mbi raportin e qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore. Këto pritshmëri janë ngritur mbi kontekstin teorik të këtij studimi dhe studimeve empirike të autorëve të tjerë ndërkombëtar të marrë si referencë. Në fund të analizës do të paraqitet ndikimi i këtyre variablave mbi të ardhurat tatimore në vendet e Ballkanit dhe fakti nëse ato kanë rezultuar të rëndësishëm ose jo.

Tabela 4: Pritshmëritë e ndikimit të variablave te të ardhurat e vendeve të Ballkanit.

Nr.	Variablat e pavarur	Ndikimi i tyre (+ ose -)
1	TVSH	+
2	Tregtia ndërkufitare	+
3	Të ardhurat për frymë	+
4	Raporti bujqësi/TVSH	-
5	Inflacioni	-
6	Modeli miks i TVSH-së	+/-
7	Madhësia e vendit	+
8	Popullsia mbi moshën 65 vjeç	+
9	Popullsia nën moshën 14 vjeç	+

7.2.1 Testi i stacionaritetit

Etapat e parë në analizën e të dhënave përkon me testet e stacionaritetit të variablave për të parë nëse ato janë të qëndrueshme ose jo. Për të testuar stacionaritetin është përdorur statistika Ljung-Box. Hipotezat paraqiten si më poshtë:

H_0 : *Seria kohore është stacionare*

H_a : *Seria kohore është jo stacionare*

Nga testimi ka rezultuar se të gjithë variablat nuk janë të qëndrueshëm. Si rezultat janë bërë transformimet përkatëse dhe është arritur në konkluzionin, që të gjithë variablat janë të qëndrueshëm me një diferencë (të integruara të rendit të parë).

7.2.2 Testi i autokorrelacionit

Për të testuar autokorrelacionin e termit të gabimit të modelit të përfutur është përdorur statistika DW. Hipotezat paraqiten si më poshtë:

H_0 : *Termi i gabimit nuk ka autokorrelacion*

H_a : *Termi i gabimit ka korrelacion serial*

Në rastin e modelit tonë ka rezultuar $DW = 2.3$. Meqenëse ndodhet brenda vlerave të autokorrelacionit konkludojmë që termi i gabimit nuk ka autokorrelacion serial dhe plotësohet edhe ky supozim i Modelit Klasik të Regresionit.

7.2.3 Testi i normalitetit të të dhënave

Për të testuar dhe provuar një nga katër supozimet e përdorura në këtë punim për modelin e regresionit, atë të shpërndarjes normale të të dhënave, është përdorur testi Kolmogorov – Smirnov. Hipotezat paraqiten si më poshtë:

H_o : Shpërndarja e të dhënave është normale

H_a : Shpërndarja e të dhënave nuk është normale

Nga analizat e kryera me SPSS ka rezultuar se statistika K-S = 0.2, që do të thotë se shpërndarja e të dhënave është normale²²⁹. Supozimi mbi normalitetin plotësohet. Pra, modeli i përfutur është i qëndrueshëm në afat të gjatë.

7.2.4 Testi i homoskedasticitetit

Për testimin e heteroskedasticitetit është përdorur testi White. Heteroskedasticiteti apo e njohur ndryshe si variancë jo konstante e termit të gabimit të regresionit është një tjetër supozim shumë i rëndësishëm, prania e të cilit na lejon që të përftojme parametra linear, të qëndrueshëm dhe efikas²³⁰. Hipotezat paraqiten si më poshtë:

H_o : Termat e gabimit kanë variancë të njëjtë (homoskedasticitet)

H_a : Termat e gabimit nuk kanë variancë të njëjtë (heteroskedasticitet)

Në rastin e modelit tonë ka rezultuar Testi White = 0.63, i cili është i parëndësishëm statistikisht. Kjo do të thotë se nuk mund të refuzojmë hipotezën e homoskedasticitetit duke konkluduar që termat e gabimit kanë variancë të njëjtë. Supozimi i homoskedasticitetit përmbushet dhe parametrat e vlerësuar janë BLU²³¹.

7.2.5 Rezultatet e modelit

Në lidhje me pyetjen e parë kërkimore, nga regresioni na rezulton $R=0.813$ dhe $R^2 = 0.662$. Në këto kushte themi që 66.2% e raportit të qëndrueshmërisë së të ardhurave tatimore shpjegohet nga variablat e pavarur, që janë marrë në konsideratë, ndërsa pjesa tjetër mund

²²⁹ Termi i gabimit ka shpërndarje normale.

²³⁰ Këto quhen parametra BLU.

²³¹ Parametra linear, të qëndrueshëm dhe eficient.

të shpjegohet nga variabla të tjerë, që nuk janë objekt i këtij studimi. Duke qenë se të dhënat janë të kryqëzuara, ky rezultat është shumë i kënaqshëm.

Tabela 5: Përmbledhje e modelit 1

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.813	0.662	0.642	3.9877174

Tabela 6: ANOVA 1

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	4912.817	9	545.869	34.327	0.000
Residual	2512.499	158	15.902		
Total	7425.316	167			

Meqenëse probabiliteti i modelit është 0 dhe më i vogël se niveli i rëndësisë së zgjedhur 5%, konkludojmë që modeli është statistikisht i rëndësishëm dhe mund të përdoret për qëllime parashikimi, kontrolli dhe vendimmarrje politike.

Tabela 7: Rezultatet e modelit 1 dhe ndikimi i variablave²³²

Nr.	Variabli	Koeficientët në %	Niveli i rëndësisë në %	Shenja e pritshme	Shenja e përfutur
1	Konstantja	32.404	0.00	+/-	+
2	TVSH	5.120	0.03	+	+
3	Tregtia ndërkufitare	1.200	0.00	+	+
4	Të ardhurat për frymë	≈0.00	54.10*	+	+
5	Pesha e bujqësisë ndaj PBB-së	1.164	0.00	-	-
6	Inflacioni	3.200	1.30	-	-
7	Modeli miks i TVSH-së	1.519	5.00	+/-	+
8	Madhësia e vendit	≈0.00	1.60	+	+
9	Popullsia nën moshën 14 vjeç	0.553	1.00	+	+
10	Popullsia mbi moshën 65 vjeç	0.905	0.10	+	+

*Variablat janë të parëndësishëm statistikisht

Nga rezultatet përfundimtare vëmë re që të gjithë variablat të marrë në konsideratë kanë rezultuar të rëndësishëm statistikisht me përjashtim të variablit “të ardhurat për frymë”.

²³² Variabli i varur është raporti TRT/PBB

Ndonëse impakti i tij është pozitiv, në përputhje me pritshmëritë, parametri i tij ka rezultuar jo i rëndësishëm.

Sipas rezultateve, në rastin kur nuk është aplikuar TVSH-ja, pra përdoret një formë tjetër e taksimit mbi konsumin, qendrueshmëria mesatare e të ardhurave tatimore në vendet e Ballkanit është 32.404 %, ndërsa në rastin kur aplikohet TVSH-ja, ky tregues rritet me 5.12%. Pra kjo formë e taksimit të qarkullimit ndikon pozitivisht te raporti TRT/PBB. Edhe analiza teorike konfirmoi se për shkak të efektit anti-cascade²³³, TVSH-ja është indiferente ndaj numrit të fazave që kalon produkti gjatë procesit të prodhimit apo shpërndarjes, duke u përqendruar vetëm tek vlera e shtuar²³⁴. Gjatë aplikimit të tatimit mbi qarkullimin shumëfazësh, ku në çdo etapë të kalimit të produktit, tatimi i paguar dhe vlera paraprakisht e taksuar i nënshtrohej sërish taksimit në fazën tjetër, duke krijuar atë që njihet si “cascading”²³⁵. Një tipar i rëndësishëm i TVSH-së, i cili eliminon këtë fenomen është parimi i zbritjes (i kreditimit). Për të evituar akumulimin e tatimit dhe për të tatuar vetëm një herë vlerën e mallrave dhe shërbimeve, modeli i taksimit me anë të TVSH-së parashikon kreditimin e tatimit, duke garantuar në këtë mënyrë neutralitetin fiskal pa ngarkesa të dyfishta nga taksimi dhe një shmangie tatimore më të vogël se format e tjera të taksimit.

Tregtia ndërkufitare e rrit me 1.2% raportin TRT/PBB. Si rezultat mundësia e aplikimit të skemës së re të propozuar për tregtinë ndërkufitare midis këtyre vendeve ka shumë gjasa të rrisë efektin e këtij variabli te të ardhurat pasi thjeshtohen dy etapat aktualisht të zbatueshme, sipas të cilave janë dy administrata që ndërhyjnë²³⁶, ulen kostot e administrimit të biznesit, pasi zvogëlohen veprimet që kanë të bëjnë me pagesat e detyrimeve, duke eliminuar veprimet monetare në doganë dhe duke u përqendruar vetëm tek tatimet, lehtësohet kontrolli i deklarimeve për efekt të TVSH-së dhe për më tepër ulen

²³³ Tatim jo shumëfazësh

²³⁴ Në këtë mënyrë barra totale tatimore është e barabartë me çmimin e produktit.

²³⁵ “tax on a tax”

²³⁶ Në momentin e parë ajo doganore që lidhet me pagesën e TVSH-së dhe në momentin e dytë ajo tatimore, që lidhet me deklarimin si të zbritshëm të TVSH-së në FD-në e muajit.

kërkesat për rimbursimin e TVSH-së, duke ulur ndjeshëm edhe koston e administrimit të këtij tatimi dhe korrupsionin e administratës tatimore .

Efekti i të ardhurave për frymë është shumë i vogël. Ky variabël ka rezultuar i parëndësishëm statistikisht. Pritej që ky variabël të ndikonte te të ardhurat tatimore, me logjikën e thjeshtë se sa më të larta të jenë të ardhurat për frymë, aq më i lartë do të jetë standardi i jetesës, e cila përkthehet në më shumë të mira për t'u konsumuar dhe rrjedhimisht më shumë të ardhura nga TVSH-ja dhe tatime e taksa të tjera. Vendet me të ardhura më të larta përballen më lehtë me kërkesat administrative për adoptimin e TVSH-së në një sistem tatimor.

Raporti bujqësi/PBB e ul raportin TRT/PBB me 1.164%. Efekti negativ i këtij variabli në raportin e të ardhurave tatimore lidhet me faktin e lehtësirave fiskale që i mundësohen sektorit të bujqësisë e mosjustifikimit me të ardhura shtesë të gjeneruara nga ky sektor, si edhe vështirësive në formalizimin e këtij sektori.

Po ashtu edhe inflacioni e ul me 3.2%. Pra, paqendrueshmëria e nivelit të çmimeve e ul raportin e të ardhurave tatimore në Ballkan me 3.2%.

Modeli miks i TVSH-së e rrit raportin TRT/PBB me 1.519%. Duket se edhe për shumë kohë, vendet e BP-së mund të jenë jashtë zonës së BE-së. Rezultatet tregojnë se modeli evropian i TVSH-së me aplikimin e një pragu të ulët dhe i shumë normave standarde dhe shumë normave të reduktuara nuk është ende i duhuri sidomos për vendet e BP-së. Kjo gjë lidhet edhe me mundësinë më të lehtë për t'u përfshirë në skemat e evazionit fiskal, të cilat bëhen më të vështira për t'u konstatuar dhe luftuar. Për këto vende, një model miks i TVSH-së, ku të aplikohet një normë standarde dhe disa norma të reduktuara për sektorët me rëndësi për komunitetin dhe sektorët që duhen stimuluar, e rrit raportin e të ardhurave tatimore. Madje ky model rekomandohet edhe nga FMN-ja. Edhe në Europë vazhdimisht bëhen studime për modelimin e TVSH-së pasi të ardhurat janë rritur prej aplikimit të TVSH-së, por rritja e tyre nuk është e konsiderueshme²³⁷.

²³⁷ Lejeune I., The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, VAT Rader, "What a Federal Consumption Tax, Would Mean for America", Tax Analysts 2011.

Gjithashtu vërehet efekti pozitiv i madhësisë së vendit, i kategorisë së popullsisë nën 14 vjeç dhe mbi 65 vjeç. Popullsia mbi 65 vjeç e rrit raportin e të ardhurave tatimore me 0.905% dhe popullsia nën 14 vjeç e rrit këtë raport me 0.553%, ndërsa efekti i popullsisë që lidhet me madhësinë e një vendi është shumë i vogël. Fëmijët deri në moshën 14 vjeç janë nën tutelën e prindërve e këta të fundit bëjnë gjithçka për ti plotësuar të gjitha nevojat e tyre. Si rezultat, sa më e madhe është kjo kategori e popullsisë, aq më shumë të mira do të konsumohen, si rezultat më shumë tatime e taksa në buxhetin e shtetit. E njëjta logjikë është edhe me kategorinë e popullsisë mbi 65 vjeç. Përgjithësisht kjo kategori e popullsisë është në pension dhe priren më shumë të konsumojnë në sajë të kursimeve të ruajtura ndër vite.

Në lidhje me pyetjen e dytë kërkimore përmbledhja e modelit dhe rezultatet e testeve paraqiten si më poshtë:

Tabela 8: Përmbledhje e modelit 2

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.897	0.804	0.794	3.6576384

Tabela 9: ANOVA 2

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	9716.020	9	1079.558	80.695	0.000
Residual	2367.962	177	13.378		
Total	12083.983	186			

Nisur nga probabiliteti që rezulton 0 (zero) konkludojmë se ekzistojnë diferenca statistikisht të rëndësishme të raportit të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore midis vendeve të Ballkanit.

Tabela 10: Rezultatet e modelit 2 dhe ndikimi i variablave

Nr	Variabli	Koeficientët në %	Niveli i rëndësisë në %
1	Konstantja (Shqipëri)	24.917	0.0
2	Kroaci	15.972	0.0
3	Kosovë	-2.720	3.5

4	Maqedoni	6.650	0.0
5	Serbi	14.325	0.0
6	Mal i i Zi	16.243	0.0
7	Bosnjë - Hercegovinë	22.264	0.0
8	Greqi	13.708	0.0
9	Rumani	6.547	0.0
10	Slloveni	15.325	0.0

Nga rezultatet konkludojmë, se raporti mesatar i të ardhurave tatimore ndaj PBB-së për Shqipërinë është 24.917%. Kroacia e ka 15,972% më të lartë se Shqipëria, Maqedonia 6.65%, Serbia 14.325%, Mali i Zi 16.243%, Bosnjë-Hercegovina 22.264%, Greqia 13.708%, Rumania 6.547% dhe Sllovenia 15.325%. Vetëm Kosova e ka 2.72% më të ulët se sa Shqipëria raportin e qendrueshmërinë së të ardhurave tatimore. Këtë tregues fiskal e ka më të lartë Bosnjë-Hercegovina, e ndjekur me pas nga Mal i Zi, Kroacia, Sllovenia, Serbia dhe Greqia. Këtë tregues fiskal më të ulët e ka Kosova e ndjekur më pas nga Shqipëria.

Ndërsa Maqedonia dhe Rumania kanë pothuajse të njëjtin nivel të të ardhurave tatimore, të cilat ndonëse në nivele më të larta se sa Shqipëria dhe Kosova, sërish janë shumë pranë tyre krahasuar me shtetet e tjera të marra në konsideratë në këtë studim. Më poshtë paraqitet një tabelë me këtë tregues fiskal në rend rritës për vendet e Ballkanit.

Tabela 11: Raporti mesatar i të ardhurave tatimore ndaj PBB-së për vendet e Ballkanit

Nr.	Shteti	Raporti mesatar i të ardhurave tatimore ndaj PBB-së
1	Kosovë	22.197%
2	Shqipëri	24.917%
3	Rumani	31.464%
4	Maqedoni	31.567%
5	Greqi	38.625%
6	Serbi	39.242%
7	Slloveni	40.242%
8	Kroaci	40.889%
9	Mali i i Zi	41.160%
10	Bosnjë - Hercegovinë	47.181%

Bosnjë-Hercegovina ka raportin më të lartë të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore. Në këtë tregues fiskal ka ndikuar pozitivisht edhe implementimi i një sistemi efikas tatimor, i cili administrohet nga ITA, që përfaqëson një bashkim modern dhe funksional të doganave dhe administratës së TVSH-së në një institucion të vetëm duke mundësuar administrimin, kontrollin, auditimin dhe hetimin tatimor më të mirë për të siguruar një mbrojtje më të mirë të të ardhurave publike. Struktura organizative dhe funksionale e ITA-s është e rrallë në Europë. Të gjitha vendimet strategjike ndërmerren nga ky institucion, i përbërë nga katër drejtori rajonale të shpërndara në rajonet kryesore të Bosnjë-Hercegovinës, duke lehtësuar përmbushjen e detyrimeve doganore dhe tatimore, duke reduktuar shpenzimet dhe kohën e punës. Mendoj, që fakti se Mali i Zi e Kroacia e kanë raportin e lartë të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore, vjen edhe si rezultat i sektorit të turizmit të zhvilluar dhe lehtësirave fiskale që i janë mundësuar këtij sektori.

KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME

Konkluzione

Objektivi kryesor i këtij punimi ishte analiza e TVSH-së, e efektit të saj dhe të faktorëve të tjerë të të ardhurat tatimore të vendeve të Ballkanit. Fokusi i këtij studimi ishte edhe analiza në mënyrë empirike e diferencave sasiore të të ardhurave tatimore midis vendeve të Ballkanit. TVSH-ja, pesha e bujqësisë ndaj PBB-së, inflacioni, modeli miks i TVSH-së, tregtia ndërkufitare dhe pjesa e popullsisë mbi 65 vjeç e nën 14 vjeç²³⁸, janë të gjithë tregues të rëndësishëm, të cilët ndikojnë te raporti i të ardhurave tatimore në vendet e Ballkanit. I vetmi faktor i parëndësishëm statistikisht është “të ardhurat për frymë”. “Madhësia e vendit të Ballkanit” ka ndikim shumë të vogël te të ardhurat tatimore.

Implementimi i TVSH-së, për një periudhë afatgjatë në sistemet tatimore të këtyre vendeve, ka ndikuar në rritjen e të ardhurave tatimore në masën 5.12%, në krahasim me modelet e tjera të taksimit mbi konsumin.

Aplikimi i modelit miks të TVSH-së, ai i gërshetimit të karakteristikave të modelit evropian me atë jo evropian, ka ndikuar në rritjen e raportit TRT/PBB, pasi në 10 (dhjetë) vendet e marra në analizë, 6 (gjashtë) prej tyre janë jashtë BE-së dhe me shumë gjasa prirën të jenë jashtë BE-së edhe për shumë kohë. Prandaj për këto vende, një model miks i TVSH-së, ku të aplikohet një normë standarde dhe disa norma të reduktuara për sektorët me rëndësi për komunitetin dhe sektorët që duhen stimuluar, është më i mirë për t’u administruar dhe rrit raportin e të ardhurave tatimore.

Inflacioni dhe raporti bujqësi/PBB ndikojnë negativisht te të ardhurat tatimore, ndërsa tregtia ndërkufitare kontribuon në rritjen e tyre.

²³⁸ Pjesa e popullsisë që prirën më shumë të konsumojnë.

Raporti i qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore është më i lartë në Bosnjë-Hercegovinë, i ndjekur më pas nga Mali i Zi, Kroacia, Sllovenia, Serbia dhe Greqia. Këtë tregues fiskal më të ulët e ka Kosova dhe Shqipëria. Shqipëria (edhe Kosova) ka raportin më të ulët të të ardhurave tatimore ndaj PBB-së, i cili është rreth 25%, ndërkohë që vendet e tjera e kanë mbi 30%.

Sistemi tatimor i Bosnjë-Hercegovinës gjeneron të ardhura tatimore më të larta në Ballkan, për të cilin ka kontribuar pozitivisht edhe përqendrimi i administratës tatimore dhe doganore në një institucion të vetëm.

TVSH-ja mblidhet brenda vendit në vendet e BE-së në masën 70%-90%, në vendet e BP-së (përveç Kroacisë) dhe në vendet e tjera në zhvillim mblidhet në masën 50%, ndërkohë në Shqipëri ky tregues është rreth 25%.

Shqipëria dhe Bosnjë-Hercegovina janë të vetmet vende (të marra në analizë) në Ballkan që përdorin një normë standarde (respektivisht 20% dhe 17%) dhe një normë të reduktuar (0%). Pavarësisht kësaj, Shqipëria është shumë larg Bosnjë-Hercegovinës për sa i përket raportit të qendrueshmërisë së të ardhurave tatimore.

Duke marrë në konsideratë rezultatet empirike të arritura nga ky studim, mendoj që ky model është një kontribut për politikëbërësit. Në këtë këndvështrim, politikat qeveritare në Shqipëri duhet të orientohen drejt modelit miks të TVSH-së, mbajtjes nën kontroll të normës së inflacionit, formalizimit të sektorit të bujqësisë si edhe stimulimit të tregtisë ndërkufitare.

Rekomandime

Disa rekomandime që rezultojnë nga analiza empirike, analiza krahasuese dhe eksperiencia personale janë renditur më poshtë.

Shqipëria dhe vendet e tjera të BP-së edhe për shumë vite kanë gjasa të jenë jashtë BE-së. Si rezultat qeveritë e këtyre vendeve meqenëse aspirojnë integrimin europian, duhet të

shikojnë mundësinë e implementimit të skemës së autongarkesës së TVSH-së për tregtinë ndërkufitare duke “imituar” skemat e komunitetit europian, pasi politikat lehtësuese në grup e bëjnë më atraktiv investimin e kapitalit serioz, i cili priret drejt tregjeve të mëdha, siç është BE-ja, por duke mbajtur nën kontroll çmimet brenda vendit. Fillimisht kjo skemë mund të zbatohet midis Shqipërisë dhe Kosovës, pasi fluksi jo shumë i përfillshëm²³⁹ i importeve nga Kosova, por edhe me vendet tjera të rajonit, si fazë fillestare, nuk rrezikon kuotën e mbledhjes së të ardhurave nga TVSH-ja.

Referuar përvojës së Bosnjë-Hercegovinës, Shqipëria duhet të shikojë mundësinë e përqendrimit të administratës tatimore me atë doganore në një institucion të vetëm, pasi kjo mënyrë administrimi ka gjasa të përmirësojë performancën e sistemit tatimor.

Mali i Zi dhe Kroacia (në vend të dytë dhe të tretë) kanë një raport të lartë të të ardhurave tatimore në Ballkan, si rezultat edhe të sektorit të zhvilluar të turizmit dhe i lehtësirave fiskale që i janë mundësuar këtij sektori. Për shkak të pozicionit të favorshëm gjeografik, zhvillimi i këtij sektori nëpërmjet stimulimit me anë të politikës së diferencimit të normës së TVSH-së dhe lehtësirave të tjera fiskale është një rekomandim i mirë edhe për Shqipërinë.

Referuar përvojës së vendeve të BE-së (Greqia dhe Kroacia të marra në analizë) dhe vendeve të Ballkanit (Mali i Zi, Bosnjë-Hercegovina dhe Maqedonia), për arsye të mundësisë së integritimit në BE dhe rritjes së të ardhurave, Shqipëria duhet të shikojë mundësinë e zgjerimit të bazës së tatueshme nëpërmjet uljes së pragut të regjistrimit.

Referuar përvojës së vendeve të BE-së dhe vendeve të Ballkanit (Serbia, Kroacia dhe Greqia), për arsye të mundësisë së integritimit në BE dhe rritjes së të ardhurave, Shqipëria duhet të shikojë mundësinë e taksimit me anë të një norme të reduktuar, për aktivitete të përjashtuara të tilla si; tregtia e produkteve farmaceutike dhe shërbimeve shëndetësore, pasi aktivitete të tilla kanë një normë të lartë të fitimi.

²³⁹ Pjesa më e madhe e shkëmbimeve është me vendet e BE-së, apo edhe Turqia e Kina.

Në mënyrë që subjektet e pleksur politikisht apo në mënyra të tjera me nëpunësit e administratës tatimore, të mos jenë të parët që përfitojnë nga fondi i rimbursimeve të TVSH-së në Shqipëri, çdo DRT duhet të publikojë në portalin e saj periodikisht listat e subjekteve që kanë kërkuar të rimbursohen të rankuar sipas plotësimit të kriterëve ligjore²⁴⁰. Sipas rankimit, duhet të kryhet kompensimi i detyrimeve tatimore dhe rimbursimi në mënyrë automatike nga SIT-i.

Politikat fiskale në Shqipëri duhet të nxisin prodhimin vendas dhe sektorin e shërbimeve, në mënyrë që të rritet treguesi i TVSH-së së mbledhur brenda vendit.

Duhet të zbatohet në praktikë referenca ligjore, që çdo punonjës i tatimeve duhet të kryejë funksionin e tij sipas strukturës administrative.

Duhet të zbatohet në praktikë referenca ligjore sipas të cilës, kërkuarit e rimbursimeve dhe tatimpaguesit e tjerë duhet të kontrollohen sipas analizës së riskut dhe jo sipas kërkesave, propozimeve dhe qëllimeve joligjore të drejtuesve të institucioneve tatimore.

Në strukturat administrative të institucioneve tatimore duhet të ketë ekspertë në fushën e inxhinierisë së ndërtimit, në mënyrë që kontrolli dhe monitorimi i situacioneve të punimeve të ndërtimit të jetë efikas.

DAT-ja në Shqipëri duhet të jetë jashtë strukturës së DPT-së, në mënyrë që të ushtrojë funksionin e saj të pavarur duke dhënë gjykime të drejta për vlerësimet tatimore.

Referuar përvojës së vendeve të Ballkanit (Serbi, Bosnjë-Hercegovinë dhe Slloveni), Shqipëria mund të shikojë mundësinë e aplikimit të dënimeve administrative edhe për personin përgjegjës që kryen shkelje administrative në biznes.

Sistemi informatik i tatimeve duhet të azhurnohet në të njëjtën kohë me hyrjen në fuqi të dispozitave të reja ligjore.

²⁴⁰ Duke publikuar edhe kriteret e plotësuar nga çdo tatimpagues.

Kontrolli i çmimeve të shitjeve të deklaruar nga tatimpaguesit për mallrat e importuara dhe prodhuara në vend dhe ekzistenca e një tregu me konkurrencë të ndershme, do të ndikonte në rritjen e TVSH-së së pagueshme në Shqipëri.

Propozime për ndryshime në legjislacionin fiskal

Audituesit dhe kompanitë audituese në Shqipëri nuk bëjnë auditim real të pasqyrave financiare, madje kryejnë edhe rolin e konsulentit dhe të hartuesit të pasqyrave financiare, duke mbuluar shmangien e TVSH-së dhe detyrimeve të tjera tatimore, por thjesht përpilojnë një format standard auditi për të përmbushur një detyrim ligjor, ndërkohë që honorarët e tyre janë shumë të larta. Duhet të parashikohet në legjislacion, përgjegjësitë e audituesve dhe masat ndëshkuese për certifikim të parregullt dhe jo ligjor të pasqyrave financiare. Legjislacioni fiskal i Bosnjë-Hercegovinës e penalizon në të njëjtën masë si personin përgjegjës që ka shkelur ligjin ashtu edhe biznesin. Një rekomandim i mirë për Shqipërinë do të ishte adoptimi i kësaj reference ligjore, por dënimet administrative të vendosen në zbatim të parimit të proporcionalitetit.

Ligjvënësit në Shqipëri duhet të parashikojnë në legjislacion mundësinë për krijimin e një procedure të thjeshtëzuar të anulimit të njoftim-vlerësimit për detyrimet tatimore në rastet kur janë kryer procedurat e kontrollit tatimor dhe rivlerësimit alternativ, në mënyrë që tatimpaguesit të kenë të drejtën ligjore, në rast se ata dëshirojnë apo e kërkon ligji, të trajtohen me procedurat e rikontrollit tatimor dhe rivlerësimit real të gjendjes financiare. Një rekomandim do të ishte që këtë kompetencë ta ketë drejtori rajonal apo drejtori i DPT-së, në mënyrë që të mos shkelen procedurat tatimore apo të kryhen procedura të panevojshme të apelimit tatimor për të riftuar të drejtën e rikontrollit dhe vlerësimit real tatimor.

Në rastet e kalimit të tatimpaguesve në skemën e TVSH-së në Shqipëri, TVSH-ja e paguar për çdo mall të përfshirë në inventar në datën e ndryshimit të përgjegjësisë tatimore duhet të jetë e justifikuar me faturë tatimore të blerjes me TVSH, i blerë jo më parë se 12

periudha tatimore. Ligjvënësit në Shqipëri duhet të parashikojnë ose mundësinë e kreditimit të TVSH-së së paguar për të gjitha mallrat gjendje në datën e regjistrimit në TVSH ose për pjesën e inventarit të mallrave dhe aktiveve gjendje të blera para më shumë se një viti, në rastet e shitjes së këtyre mallrave dhe aktiveve, TVSH-ja duhet të paguhet mbi marzhin dhe jo mbi vlerën e plotë, në mënyrë që të mos shkelet parimi i neutralitetit. E njëjta gjë duhet të ndodhë edhe në rastin e regjistrimit të detyrueshëm, TVSH-ja duhet të paguhet mbi marzhin, pavarësisht dënimeve administrative apo penale që mund të rezultojnë nga mosregjistrimi dhe mospagesa në afat e TVSH-së.

Studime të mëtejshme

Për studime të mëtejshme post-doktorale, do të synohet zgjerimi i mostrës me anë të përfshirjes së më shumë vendeve duke i kategorizuar sipas nivelit të zhvillimit ekonomik për një periudhë më të gjatë kohore. Do të synohet efekti i TVSH-së në periudha afatshkurtra dhe afatgjata.

Gjithashtu do të synohet edhe analiza e një sistemi me norma të diferencuara të TVSH-së në Shqipëri.

SHËNIME

Kapitulli IV

Sistemi i informatik i tatimeve

Deklarimi i detyrueshëm vetëm nëpërmjet formës elektronike të deklaratave tatimore dhe të dokumenteve të tjera tatimore nënkupton:

a) Deklaratat tatimore të cilat konsistojnë në:

- Formularët e deklarimit të TVSH-së.
- Formularët e deklarimit të tatimit mbi të ardhurat nga punësimi.
- Formularët e deklarimit të tatimit mbi fitimin.
- Formularët e deklarimit të tatimit mbi tatimin e thjeshtuar mbi fitimin.
- Formularët e deklarimit të të ardhurave personale.
- Formularët e deklarimit të KSSHSH-ve;
- formularët e deklarimit të listpagesave.

b) Dokumentet tatimore, të cilat konsistojnë në librat e blerjeve dhe të shitjeve.

Regjistrimi dhe çregjistrimi i tatimpaguesve²⁴¹

Sipas ligjeve të veçanta tatimore, përgjegjës për të paguar detyrimet tatimore në administratën tatimore, në mënyrë direkte (jo duke iu mbajtur tatimin në burim), në kushte e rrethana të caktuara janë edhe individët²⁴². Këtu është fjala për tatimin mbi të ardhurat personale që paguhet për disa lloje të ardhurash, për të cilat nuk mbahet tatim në burim. Individët që sigurojnë këto të ardhura kanë detyrimin për të bërë vetëdeklarimin e tyre. Në këtë rast, këta individë në mënyrë që të mund të identifikohen për pagesat e kryera,

²⁴¹Tatimpagues është personi apo individi, i cili detyrohet nga ligji të paguajë tatime, taksa ose kontributet e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore, si dhe agjenti i mbajtjes së tatimit në burim.

²⁴²Neni 40, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

deklarojnë në administratën tatimore numrin e tyre personal të identifikimit, i cili është numri unik i lëshuar nga autoritetet e sigurimeve shoqërore për individët. Çdo person që do të kryejë një veprimtari ekonomike tregtare, është i detyruar të bëjë regjistrimin fillestar të tij në QKR, sipas procedurave të përcaktuara në Ligjin Nr. 9723, Dt. 03.05.2007 "Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit". Regjistrimi fillestar dhe çdo regjistrim tjetër bëhet me aplikim pranë çdo sporteli shërbimi të QKR-së ose nga personi fizik dhe juridik online në portalin E-Albania, në të gjithë territorin e RSh, pavarësisht vendit të ushtrimit të veprimtarisë, vendbanimit apo selisë së aplikantit. Regjistrimi kryhet nëpërmjet dorëzimit të aplikimit përkatës, të cilit i bashkëngjiten dokumentet shoqëruese, që provojnë të dhënat që regjistrohen. Regjistrimi, në përputhje me ligjin "Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit" shërben njëkohësisht si regjistrim në organet tatimore, në skemat e sigurimit shoqëror dhe shëndetësor, në inspektoratet e punës dhe në organet doganore.

Në administratën tatimore regjistrohen (jo në QKR); organizatat jofitimprurëse; përfaqësi e ambasada të huaja; entet publike kombëtare apo vendore; njësitë e zbatimit të projekteve të veçanta; përfaqësuesit tatimor të tatimpaguesve jorezidentë; të vetëpunësuarit në veprimtari tregtare apo shërbimi ambulant, kryefamiljari, që punëson individë, si punëtorë shtëpie, kujdestarë dhe persona të tjerë të kësaj natyre dhe fermeri.

Të gjithë personat që ushtrojnë veprimtari ekonomike pa u regjistruar, përveç se u mbyllet menjëherë veprimtaria dhe konfiskohen të gjitha materialet, mallrat dhe aktivet gjendje në ditën e konstatimit, u propozohet organeve kompetente pezullimi i lejes/licencës/autorizimit për ushtrim të veprimtarisë dhe kallëzohen në Prokurori për t'u ndjekur penalisht.

Personat e tatueshëm që ushtrojnë veprimtari ekonomike e tregtare, janë të detyruar të deklarojnë në QKR, çdo ndryshim të mëvonshëm që lidhet me emrin, adresën e selisë dhe të degëve, formën juridike, krijimin e mbylljen e degëve, shtimin e pronarëve, ndryshimin e administratorit, ndryshimin e llojit të veprimtarisë etj.

Personat e regjistruar në organin tatimor mund të çregjistrohen²⁴³ nëse veprimtaria ekonomike e tyre përfundon ose me dëshirën e tyre nëse nuk dëshirojnë më të vazhdojnë aktivitetin e tyre për arsye të ndryshme. Personat fizikë dhe juridikë çregjistrohen sipas

²⁴³ Neni 45, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSh".

dispozitave të ligjit “Për QKR-në”. OJF-të çregjistrohen në bazë të vendimit të gjykatës. Përfaqësuesi tatimor çregjistrohet mbas përmbushjes së detyrimit të tij tatimor. Datë e çregjistrimit të tatimpaguesit në administratën tatimore është data e çregjistrimit në QKR ose gjykatë. Datë e çregjistrimit të personave të vetëpunësuar në veprimtari tregtare apo shërbimi ambulant, të kryefamiljarit, që punëson individë si punëtorë shtëpie, kujdestare etj. të kësaj natyre, të përfaqësuesve tatimorë dhe fermerit është data e miratimit të çregjistrimit të tyre nga administrata tatimore, por me efekt nga data e paraqitjes së kërkesës për çregjistrim dhe pushim aktiviteti. QKR-ja ose gjykata njofton organin tatimor kompetent për regjistrimin e hapjes së procedurave të likuidimit ose për kërkesën për çregjistrim të personit fizik, apo për aplikimin për çregjistrim të personit juridik edhe kur kemi të bëjmë me aplikimin për çregjistrim pa kryerjen e likuidimit. QKR ose gjykata nuk mund të kryejë çregjistrimin, nëqoftëse brenda afatit 30-ditor, administrata tatimore e kundërshton me shkrim çregjistrimin, duke konfirmuar shumën e detyrimeve tatimore të papaguara të tatimpaguesit dhe në rastin e personit juridik faktin, se ai nuk ka paraqitur pasqyrat financiare të mbylljes së aktivitetit deri në momentin e likuidimit. Në rast të kundërt, nëse administrata tatimore nuk jep një përgjigje zyrtare QKR-së ose gjykatës brenda afatit 30-ditor për tatimpaguesit që kanë kërkuar çregjistrimin, këtyre institucioneve i lind e drejta e çregjistrimit të tatimpaguesve pa qenë e nevojshme marrja e konsensusit nga organi tatimor.

Detyrimi për të deklaruar²⁴⁴, për tatimpaguesit persona fizikë që kërkojnë të çregjistrohen, ndërpritet në çastin e aplikimit të tyre për çregjistrim në QKR, ndërsa për tatimpaguesit persona juridikë, në momentin e çregjistrimit të tyre në QKR ose në gjykatë.

Për periudhën para çregjistrimit, detyrimet e mundshme tatimore të papaguara, përfshirë këtu edhe çdo gjobë apo kamatëvonesë mbeten në fuqi dhe për mbledhjen e tyre, vazhdohet të ndërmerren të gjitha masat e mbledhjes me forcë të përcaktuara në ligj.

²⁴⁴ Neni 65, pika 7, Ligji Nr.9920 Dt.19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSh”.

Kapitulli V

TVSH-ja në Shqipëri dhe kuadri ligjor

Më poshtë jepen të listuara të gjitha furnizimet e përjashtuara.

- Furnizimi i tokës dhe truallit ose dhënia me qira e tyre.
- Furnizimi i ndërtesave, përveç procesit të ndërtimit.
- Dhënia me qira e ndërtesave pronë publike nga organet e pushtetit qendror ose vendor.
- Furnizimi i shërbimeve financiare, i sigurimit dhe ri-sigurimit
- Furnizimet e arit, bankënotave dhe monedhave për BSh-në.
- Furnizimi i pullave të postës për përdorim për shërbime postare.
- Furnizimi i shërbimeve arsimore nga institucionet arsimore publike dhe private.
- Furnizimet për misionet diplomatike mbi bazën e reciprocitetit dhe organizatat ndërkombëtare mbi bazën e marrëveshjeve.
- Furnizimi i barnave, i pajisjeve mjekësore dhe i ambalazheve e materialeve që përdoren për prodhimin dhe konfeksionimin e barnave etj²⁴⁵.
- Furnizimet të tjera të përjashtuara në import²⁴⁶ etj.

²⁴⁵ Të tjera furnizime janë:

- Furnizimi i shërbimeve të shtypshkronjave për gazetatat, furnizimi i gazetave, i revistave dhe librave të çdo lloji, si dhe furnizimi i shërbimit të reklamave nga media e shkruar dhe nga media elektronike.
- Kryerja nga nënkontraktorët e furnizimit të shërbimeve të përpunimit të mallrave joshqiptare, të destinuara për t'u riekportuar për personat e tatueshëm të autorizuar mbi bazën e dispozitave që parashikon Kodi Doganor, për operacione nën regjimin e përpunimit aktiv.
- Furnizimet e shërbimeve të lojrave fatit, kazinove dhe hipodromeve.
- Operacionet hidrokarbure.

²⁴⁶ Të tjera furnizime janë:

- Importimi përfundimtar i të gjitha mallrave prej një PT, kur furnizimi i tyre në të gjitha rrethanat brenda vendit është furnizim i përjashtuar nga tatimi mbi vlerën e shtuar.
- Importimi i mallrave të vendosura në regjimin tranzit.
- Importimi i mallrave nën regjimin e lejimit të përkohshëm dhe atë të përpunimit aktiv.
- Importimi i kafshëve të gjalla të racës, të dhuruara nga donatorë të ndryshëm.
- Importimi i mallrave nga NATO .

Kreditimi

Llojet e furnizimeve të tatueshme dhe importimeve për të cilat nuk lejohet kreditimi janë”

- 1) Shpenzimet e karburantit, përveç rastit kur :
 - Qëllimi i veprimtarisë ekonomike është blerja e karburantit me qëllim për ta shitur atë.
- 2) Karburanti i blerë e i përdorur për nevoja teknologjike²⁴⁷ në funksion të arritjes së qëllimit primar të biznesit.
- 3) Shpenzimet për udhëtime e dieta, strehimin në hotele dhe veprimtari çlodhëse gjatë ushtrimit të veprimtarisë ekonomike.
- 4) Shpenzimet për autovetura, përveç rasteve kur:
 - Qëllimi i veprimtarisë ekonomike është blerja e autoveturave vetëm me qëllim për ti shitur ato.
 - Përdorimi i veturave është i vetmi qëllim i veprimtarisë ekonomike (psh. dhënia me qira, shërbimi i taksive, ambulancave etj.).
- 5) Shpenzimet e karburantit të çdo lloji, i përdorur për autoveturat²⁴⁸.
- 6) Shpenzimet për artikuj publicitare dhe promocionale.

Kapitulli VI

TVSH-ja në Kroaci dhe kuadri ligjor

Faturat, deklaratimet dhe dokumentacioni për TVSH-në. Një person i tatueshëm në përgjithësi duhet të lëshojë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme, duke përfshirë eksportet dhe furnizimet brenda komunitetit evropian të bëra me personat e tjerë të tatueshëm dhe subjektet juridike, të cilët nuk janë persona të tatueshëm. Fatura duhet të lëshohet brenda 15 ditësh pune pas datës së furnizimit. Faturat nuk mund të lëshohen për

²⁴⁷ Kreditimi i TVSH-së në blerje të gazoilit deri në normativat e përcaktuara nga UMF.

²⁴⁸ Të gjitha shërbimeve në lidhje me shpenzimet e përmendura në paragrafët nga (1) në (5) nuk u lejohet kreditimi i TVSH-së .

disa shërbime financiare, të cilat janë të përjashtuara dhe për furnizime të tjera të caktuara. Kur një klient lëshon faturë në emër të furnizuesit siç e kërkon ligji, në faturë duhet të shënohet termi "autofaturë". TVSH-ja në Kroaci nuk aplikohet për furnizimet e mallrave të eksportuara jashtë ose brenda komunitetit europian.

Megjithatë për t'u kualifikuar si eksporte pa TVSH brenda zonës së BE-së, furnizimet duhet të mbështeten në dokumentacion financiar dhe fiskal, që vërteton se mallrat janë larguar nga Kroacia ose nga çdo vend tjetër i BE-së.

Periodha tatimore për një PT përcaktohet në bazë të qarkullimit të tij të vitit paraardhës. Personat e tatueshëm me qarkullim vjetor deri në EUR105,500 mund të paraqesin deklaratat tatimore tremujore, nëqoftëse ata nuk kryejnë furnizime brenda zonës së BE-së. Personat e tatueshëm me qarkullim më të madh se EUR105,500 paraqesin deklaratat tatimore mujore. Periodha tatimore për bizneset e huaja është muaji kalendarik. Formulari i TVSH-së duhet të dorëzohet deri në ditën e 20-të të muajit që pason periudhën tatimore. FD-të e TVSH-së duhet të dorëzohen në mënyrë elektronike. Dokumentacioni i kontabilitetit, të tilla si faturat, librat e blerjeve dhe shitjeve, ditaret e kontabilitetit dhe pasqyrat financiare duhet të arkivohen për të paktën për një periudhe 11 vjeçare. Dokumentet e kontabilitetit mund të ruhen ose në format origjinal (shkresor) apo në format elektronik. Personat e tatueshëm duhet të paraqesin edhe një formular vjetor të TVSH-së. Kjo gjë është e detyrueshme edhe për vitin 2014. Duke filluar nga viti 2015, deklaratimet vjetore të TVSH-së nuk do të kërkojnë më.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizim i tatueshëm" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, në të cilat aplikohet ndonjë nga normat e TVSH-së, duke përfshirë edhe furnizimet të cilat janë të përjashtuara nga e drejta për të zbritur TVSH-në. Normat e TVSH-së në Kroaci janë:

- norma standarde në masën 25%.
- normat e reduktuara në masën 13% dhe 5%.

Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve, përveç atyre aktiviteteve që me ligj aplikojnë një normë e reduktuar ose përjashtohen nga

TVSH-ja. Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme që përfitojnë normën reduktuar të TVSH-së në masën 5% janë:

- Të gjitha llojet e bukës dhe qumështit.
- Librat që kanë përmbajtje profesionale, shkencore, artistike, kulturore dhe edukative.
- Medikamentet e autorizuara nga entet kontrolluese, produkte mjekësore, implantet dhe pajisje të tjera ortopedike.
- Biletat e kinemave, revistat shkencore, gazetatat dhe revistat e përditshme, përveç atyre që përdoren për qëllime reklamimi etj.

Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme që aplikojnë normën e reduktuar të TVSH-së në masën 13 % janë:

- Shërbimet e hotelerisë, shërbimet për përgatitjen e ushqimit në restorant, shërbime në restorante të pijeve jo-alkoolike etj.
- Gazeta dhe revista periodike të shtypura në letër me përjashtim të atyre revistave që taten me 5% ose ato revista që kanë edhe qëllime reklamimi.
- Vajrat dhe yndyrat për konsum njerëzor etj.²⁴⁹

Shembuj të furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve të përjashtuara nga TVSH-ja janë:

- Aktivitetet e interesit publik.
- Shërbimi postar.
- Shërbimet spitalore dhe shërbimet e kujdesit shëndetësor e shoqëror.
- Shërbimet financiare, të sigurimit dhe risigurimit.
- Transaksionet e pasurive të patundshme (e zbatueshme nga 1 Janari i vitit 2015).

TVSH-ja në Kosovë dhe kuadri ligjor

Faturat, deklarimet dhe FD-të e TVSH-së. Një person i tatueshëm në TVSH në Kosovë duhet të lëshojnë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme të bëra, duke përfshirë eksportet. Një faturë TVSH-je është e nevojshme për të mbështetur një kërkesë për kreditim

²⁴⁹ Ushqim për foshnjat dhe fëmijët e vegjël në përputhje me legjislacionin e posaçëm; furnizim me ujë, me përjashtim të ujit të shitur në shishe ose në çdo formë paketimi tjetër; sheqer i bardhë i prodhuar nga kallami i sheqerit ose panxharit të sheqerit; iletat e koncertit, revistat e artit dhe të kulturës.

të TVSH-së ose për rimbursim. Në mënyrë që të kualifikohet si një faturë e vlefshme ajo duhet të përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin kosovar të TVSH-së. Ligji kosovar i TVSH-së lejon emetimin elektronik të faturave sipas kritereve ligjore.

Periodha tatimore e deklarimit të TVSH-së është muaji kalendarik. Personat e tatueshëm duhet të paraqesin FD-në e TVSH-së dhe të paguajnë TVSH-në jo më vonë se data 20 e muajit kalendarik pas përfundimit të secilës periudhë tatimore. Për importet, TVSH-ja është e pagueshme gjatë zhdoganimit. Për tatimpaguesin, që është regjistruar rishtazi, periodha e parë tatimore fillon në datën e regjistrimit. Periodha e fundit e tatueshme për një person të tatueshëm, që kërkon çregjistrimin do të përfundojë në datën e çregjistrimit duke filluar nga dita e parë e atij muaji.

ATK-ja ka zhvilluar sistemin e deklarimit elektronik (EDI), i cili mundëson tatimpaguesit për të hapur një llogari online për të deklaruar dhe paguar detyrimet tatimore, duke përfshirë edhe TVSH-në. Ky sistem gjithashtu mundëson çdo korrigjim të gabimeve të kryera.

Normat e TVSH-së. Shkalla standarde e TVSH-së për furnizimet e tatueshme është 16%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave dhe shërbimeve, vetëm nëse një dispozitë e ligjit paraqet një normë të reduktuar ose një normë më të lartë të përkohshme për furnizimet specifike të mallrave ose shërbimeve, e cila nuk mund të jetë më e ulët se 5% ose më e lartë se 21%. Shfrytëzimi i mallrave ose shërbimeve të blera ose të prodhuara gjatë aktivitetit të biznesit për qëllime private apo qëllime të tjera jo për biznesin ose asgjësimin e tyre pa pagesë (përveç mallrave për përdorim të biznesit si mostra apo dhurata me vlerë të vogël) do të trajtohen si furnizime të tatueshme deri në masën e TVSH-së që ato furnizime konsiderohen si të zbritshme për efekte fiskale.

Shembuj të furnizimeve të përjashtuara të mallrave dhe shërbimeve, për të cilat nuk lejohet kreditimi i TVSH-së në blerjet që lidhen me këto furnizime janë:

- shërbimet spitalore dhe kujdesi mjekësor;
- edukimi;
- sigurimi dhe shërbimet financiare;

- shërbimet e mirëqenies;
- bastet, lotaritë dhe forma të tjera të lojërave të fatit;
- furnizimi i tokës dhe dhënia e pronës së paluajtshme.

Shembuj të furnizimeve të përjashtuara të mallrave dhe shërbimeve, për të cilat lejohet kreditimi i TVSH-së në blerjet që lidhen me këto furnizime janë:

- eksporti i mallrave dhe transporti ndërkombëtar;
- furnizimet e institucioneve diplomatike dhe konsullore, furnizimi i mallrave apo shërbimeve për institucionet ndërkombëtare dhe ndërqeveritare;
- furnizimi i arit të Bankës Qendrore të Kosovës.

TVSH-ja në Maqedoni dhe kuadri ligjor

Faturat, deklarimet dhe FD-të e TVSH-së. Një tatimpagues maqedonas duhet të lëshojë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme të tij. Një dokument konsiderohet si një faturë tatimore nëse kjo e fundit përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin e TVSH-së. *Fatura duhet të lëshohet brenda pesë ditësh pune pas datës së furnizimit.* Nëse një faturë është lëshuar edhe për furnizimet e tatueshme edhe furnizimet jo të tatueshme, çdo furnizim duhet të deklarohet veç e veç. Nëse është kryer një furnizim jo i tatueshëm, ai furnizim duhet të deklarohet në faturë se “TVSH nuk është llogaritur”. Tatimpaguesi duhet të regjistrojë dhe ruajë deklaratën doganore²⁵⁰ të eksportit të lëshuar nga autoritetet doganore, si dëshmi se mallrat janë eksportuar nga vendi.

Periudha tatimore është muaji kalendarik, nëse qarkullimi total në vitin e mëparshëm kalendarik ka tejkaluar EUR405,250. Tatimpaguesit që kanë xhiro totale të vitit paraardhës prej më pak se EUR 405,250 duhet të deklarojnë deklaratat e TVSH-së dhe të paguajnë TVSH-në përkatëse në periudha tremujore. Tatimpaguesit që janë regjistruar në baza vullnetare dhe nuk presin që të kalojnë pragun e regjistrimit të detyrueshëm prej EUR

²⁵⁰ Në rast se, procedura doganore e eksportit për një mall të caktuar nuk kërkon një evidencë doganore eksporti, tatimpaguesi duhet të mbajë një dokument të lëshuar nga autoritetet doganore që tregon emrin dhe adresën e eksportuesit, të dhëna mbi importuesin e mallrave, sasinë e mallrave të eksportuara, vendin dhe datën e eksportit.

16,210, por kanë planifikuar të investojnë më shumë se EUR162,100 gjatë vitit duhet të aplikojnë që të bëjnë deklarime mujore. Tatimpaguesit duhet të dorëzojnë një deklaratë tatimore brenda 25 ditëve pas përfundimit të periudhës përkatëse tatimore në mënyrë elektronike. Nuk ka kërkesa ligjore për kryerjen e deklarimeve vjetore të TVSH-së.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve dhe importeve që janë subjekt i TVSH-së (ose në normën standarde prej 18% apo me normë të reduktuar prej 5%). Në Maqedoni, norma standarde e TVSH-së është 18% dhe ajo e reduktuar është 5%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve dhe importeve, përveç nëse një dispozite ligjore lejon një normë të reduktuar.

Shembuj të furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme në masën 5% janë:

- uji i pijshëm i furnizuar nga subjektet publike ;
- produktet ushqimore;
- kompjuterët;
- pajisjet mjekësore dhe produktet farmaceutike;
- vaji për konsum njerëzor;
- shitja e parë e ndërtesave të reja të banimit (brenda pesë viteve të para);
- shërbimet e ofruara nga hotelet, motelet etj.

Shembuj të furnizimeve të përjashtuara të mallrave dhe shërbimeve pa mundësinë e kreditimit të TVSH-së së paguar në blerje janë:

- qiratë e ndërtesave të banimit që përdoren për strehim;
- shërbimet bankare dhe shërbimet financiare, shërbimet e sigurimit dhe risigurimit;
- lojërat e fatit;
- shërbimet e edukimit dhe arsimit.

Shembuj të furnizimeve të përjashtuara (norma 0%) të mallrave dhe shërbimeve me mundësinë e kreditimit të TVSH-së së paguar në blerje janë:

- transportit ajror ndërkombëtar i udhëtarëve;
- furnizimi me metale të çmuara për Bankën Qendrore;

- furnizimi, riparimi, mirëmbajtja dhe leasingu i avionëve.

TVSH-ja në Serbi dhe kuadri ligjor

Faturimi dhe deklarimet. Tatimpaguesi duhet të lëshojë një faturë të TVSH-së për të gjitha furnizimet e tatueshme të bëra duke përfshirë edhe eksportet. Fatura duhet të përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin për TVSH-në. Një deklaratë doganore e eksportit për konfirmimin se mallrat janë larguar nga territorin serb është e nevojshme të përpilohet dhe të dokumentojë kryerjen e eksportit. Faturat e TVSH-së në Serbi për furnizimet e brendshme duhet të plotësohen në dinarë serb (RSD). Nëse një faturë është pranuar në një monedhë të huaj shumat përkatëse duhet të konvertohen në dinarë serb. Periudha tatimore është muaji kalendarik apo 3 mujori sipas rastit, nëse qarkullimi tejkalon ose jo pragun EUR415,438²⁵¹. Subjektet e TVSH-së, që bëjnë deklarime mujore duhet të dorëzojnë deklaratën tatimore brenda datës 15 të muajit vijues të periudhës tatimore, ndërsa ata që bëjnë deklarime tremujore duhet të dorëzojnë deklaratën tatimore brenda 20 ditëve pas përfundimit të periudhës tatimore (3 mujore). Afati i fundit për pagesën e TVSH-së është i njëjtë si afati i fundit për deklarimin e formularit të TVSH-së. Nga 1 janari i vitit 2014, TVSH-ja mund të deklarohet në format elektronik. Nuk kërkohen deklarime vjetore të TVSH-së.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, përveç furnizimeve të përjashtuara. Edhe përdorimi i mallrave të blera ose të prodhuara apo shërbimeve të ofruara në rrjedhën e një aktiviteti biznesi për qëllime private përbën një furnizim të tatueshëm.

Normat e TVSH-së të Serbisë janë si më poshtë:

- Norma standarde në masën 20%.
- Norma e reduktuar në masën 10% (deri në 31. 12. 2013 ka qënë 8%).
- Norma e reduktuar në masën 0% .

²⁵¹ RSD50,000,000

Shkalla standarde (20%) aplikohet për të gjitha furnizimet e mallrave dhe shërbimeve, përveç nëse një dispozitë e veçantë lejon për një normë të reduktuar ose përjashtim nga TVSH-ja. Shkalla e reduktuar në masën 10% zbatohet për furnizimin e barnave dhe pajisjeve të kujdesit mjekësor si dhe në furnizimin e produkteve ushqimore dhe mallrave të tjera apo shërbimeve të tjera konform ligjit. Shkalla zero e TVSH-së zbatohet për mallrat e eksportuara, shërbimet ndërkombëtare të transportit, si dhe për furnizimet e mallrave dhe shërbimeve me anë të transportit ujor apo ajror. Termi "furnizime të përjashtuara" konsiston në furnizimet e mallrave dhe shërbimeve, që nuk janë subjekt i TVSH-së dhe që ligjërisht nuk shoqërohen me të drejtën e zbritjes së TVSH-së.

Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të përjashtuara nga TVSH-ja janë renditur si më poshtë:

- prona (përveç transferimit për herë të parë të pronësisë);
- marrja me qira për banim e apartamenteve;
- shërbimet financiare dhe shërbimet e sigurimit;
- shërbimet postare etj²⁵².

Transaksioni i dytë dhe çdo transferim tjetër i pronësisë së ndërtesave pas transaksionit të dytë nuk është subjekt i TVSH-së. Megjithatë është e mundur që blerësi dhe shitësi (si tatimpagues të regjistruar në TVSH) mund të zgjedhin të përfshihen në skemën e TVSH-së edhe në të tilla transaksione.

Regjistrimi dhe çregjistrimi.

Një tatimpagues i regjistruar në TVSH, që ka realizuar qarkullim vjetor me të vogël se EUR 66,470²⁵³ në 12 muajt e fundit mund të kërkojë çregjistrimin nga regjistri i TVSH-së. Kjo kërkesë duhet të përmbajë informacion në lidhje me datën kur tatimpaguesi ka pushuar ligjërisht aktivitetin si subjekt i TVSH-së dhe kjo kërkesë për çregjistrim duhet të paraqitet në organet tatimore brenda muajit kalendarik, në të cilin subjekti ka pushuar së qeni subjekt

²⁵² Shërbimet e arsimit dhe fetare; shtypi dhe shitja e botimeve; shërbimet e transmetimit publik (me përjashtim të atyre me karakter tregtar) etj.

²⁵³ RSD 8,000,000

i TVSH-së. Pasi janë kryer procedurat ligjore dhe nëqoftëse detyrimet tatimore që kanë rrjedhur nga të qënit subjekt i TVSH-së janë likuiduar, organi tatimor lëshon certifikatën e çregjistrimit të TVSH-së .

TVSH-ja në Malin e Zi dhe kuadri ligjor

Faturimi dhe deklarimet. Tatimpaguesi duhet të lëshojë fatura të TVSH-së për të gjitha furnizimet e tatueshme të bëra duke përfshirë edhe eksportet. Fatura duhet të përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin për TVSH-në në Mal të Zi. Një deklaratë doganore e eksportit për konfirmimin se mallrat janë larguar nga territori malazez është e nevojshme të përpilohet dhe të dokumentojë kryerjen e eksportit. Faturat e TVSH-së në Mal të Zi për furnizimet e brendshme duhet të plotësohen në Euro. Nëse një faturë është pranuar në një monedhë të huaj, shumat përkatëse duhet të konvertohet në Euro me kursin e këmbimit të ditës.

Periudha tatimore për deklarimin e detyrimeve tatimore është muaji kalendarik. Subjektet e TVSH-së, që janë të regjistruar me TVSH duhet të dorëzojnë deklaratën tatimore brenda datës 15 të muajit vijues të periudhës tatimore. Afati i fundit për pagesën e TVSH-së është i njëjtë si afati për deklarimin e formularit të TVSH-së. TVSH-ja e pagueshme nga tatimpaguesi për një periudhë tatimore është e barabartë me TVSH-në mbi vlerën totale të tatueshme të furnizimeve të bëra gjatë periudhës tatimore minus çdo TVSH të lejuar për t'u zbritur. Nuk kërkohen deklarime vjetore të TVSH-së.

Regjistrimi. Një person, i cili bëhet ose mund të bëhet një tatimpagues për herë të parë i TVSH-së është i detyruar të paraqesë në organin tatimor një kërkesë për regjistrim jo më vonë se dita e 20-të e muajit, që pason muajin në të cilin ai ka kryer ose ka të ngjarë të kryejë furnizime të mallrave apo shërbimeve, totali i të cilave tejkalon pragun e regjistrimit të TVSH-së. Statusi i një tatimpaguesi me TVSH fitohet brenda 15 ditësh nga marrja e kërkesës nga autoriteti tatimor. Një tatimpagues që rezulton me qarkullim mbi pragun e regjistrimit në vitin e fundit të aktivitetit, është i detyruar të paraqesë një formular

regjistrimi për TVSH-në në organet tatimore jo më vonë se periudha e parë tatimore, në të cilën duhet të deklarojë aktivitetin e tij mujor.

TVSH-ja në Bosnjë-Hercegovinë dhe kuadri ligjor

Faturat dhe deklaratat e TVSH-së. Personat e tatueshëm duhet të lëshojnë një faturë të TVSH-së në lidhje me të gjitha furnizimet e tatueshme të mallrave dhe shërbimeve dhe pagesave paradhënie të përfutuara nga klientët e tyre. Tatimpaguesit duhet të hartojnë një faturë të TVSH-së përse i përket mallrave dhe shërbimeve të destinuara për qëllime jo të biznesit dhe përdorimin e mallrave të prodhuara për qëllime personale.

Periudha tatimore për deklarim të detyrimeve tatimore është muaji kalendarik. Afati i deklarimit të deklaratës tatimore të TVSH-së është dhjetë ditor i parë i muajit pasardhës të periudhës që do të deklarohet.

Normat e TVSH-së dhe përjashtimet. Të gjitha furnizimet e tatueshme të mallrave dhe shërbimeve dhe importet e mallrave janë subjekt i dy normave të TVSH-së prej 17% dhe 0%. Shkalla tatimore prej 17% nuk ka ndryshuar që nga vënia në zbatim e saj më 1 Janar të vitit 2006 dhe nuk ka iniciativë konkrete për futjen e normave të diferencuara të TVSH-së. Shumë politikanë, qytetarë dhe ekspertë të taksave e konsiderojnë aplikimin e një normë të vetme të TVSH-së si një politike fiskale regressive.

Furnizimet e mëposhtme tatohen në masën 0% me të drejtën e zbritjes së TVSH-së në blerje si me poshtë:

- eksportet e mallrave dhe shërbimet e lidhura direkt me eksportet e mallrave;
- importet e mallrave dhe shërbimet e lidhura në mënyrë të drejtëpërdrejtë me importimin, me kusht që mallrat e importuara të jenë vendosur nën një regjim të veçantë doganor, si psh në një zonë të lirë etj.

Aktivitetet e mëposhtme në interes të publikut, janë të përjashtuara nga TVSH-ja pa të drejtën e zbritjes së TVSH-së në blerje:

- shërbimet publike postare, me përjashtim shërbimeve të telekomunikacionit ;

- shërbimet mjekësore dhe të kujdesit shëndetësor;
- shërbimet e sigurimit social etj.²⁵⁴

Aktivitetet jo në interes të publikut, që përjashtohen nga TVSH-ja, pa të drejtën e zbritjes së TVSH-së në blerje janë:

- shërbimet e sigurimit dhe risigurimit;
- transferimet e pasurisë së paluajtshme, me përjashtim të transferimit të parë e të drejtave të pronësisë etj.²⁵⁵

TVSH-ja në Greqi dhe kuadri ligjor

Faturat, deklarimet dhe FD-të e TVSH-së. Një tatimpagues grek duhet të lëshojë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme të tij. Një dokument i tillë konsiderohet si një faturë tatimore nëse ajo përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin e TVSH-së në Greqi.

Deklaratat e TVSH-së duhet të deklarohen çdo muaj nëse PT-ja mban kontabilitetin e dyfishtë dhe ato mund të deklarohen çdo tremujor nëse PT-ja mban kontabilitet të njëfishtë. Në RSh subjektet që kanë një xhiro vjetore deri në 2 milion lekë në zbatim të SKK 15²⁵⁶ mund të mbajnë kontabilitet të njëfishtë. Të gjitha subjektet e tjera duhet të mbajnë kontabilitet të dyfishtë, përfshirë edhe subjektet e TVSH-së .

Deklaratat e TVSH-së duhet të dorëzohen vetëm në format elektronik. Afati i deklarimit dhe pagesës së TVSH-së është dita e fundit e muajit pasardhës.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve , mbi të cilat aplikohet një normë e TVSH-së. Në Greqi norma e TVSH-varet nga pozicioni gjeografik, në të cilën është kryer furnizimi. Cyclades, Dodecanese dhe Sporades si dhe disa ishuj të Aegeanit, norma standarde është 16%. Normat e reduktuara në këto zona janë 9% dhe 5%. Në territorin e mbetur të Greqisë, norma standarde është 23%

²⁵⁴ Edukimi; shërbimet e kryera nga shoqëritë fetare, shërbimet në fushën e kulturës; shërbimet e radio-televizionit publik etj.

²⁵⁵ Dhënia me qira e ndërtesës për të banuar për një periudhë më të gjatë se 60 ditë si dhe dhënien me qira e tokës bujqësore apo pyjore të regjistruar në Regjistrin e Tokës; ojërat e fatit etj.

²⁵⁶ SKK 15 e përmirësuar “Mbi parimet e kontabilitetit dhe raportimit financiar nga mikronjësitet ekonomike”

dhe normat e reduktuara janë 13% dhe 6.5%. Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve, vetëm në rast se legjislacioni grek lejon një normë të reduktuar ose përjashtim për aktivitete të caktuara. Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme në masën 13% (9% në disa ishuj të caktuar) janë ato, që përfshihen në industrinë ushqimore. Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme në masën 6.5% (5% në disa ishuj të caktuar) janë si më poshtë:

- Librat, gazetatat dhe revistat.
- Shërbimet e akomodimit në hotel.

Shembuj të furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve të përjashtuara nga TVSH-ja janë si më poshtë:

- Shërbimet postare.
- Shërbimet financiare.
- Shërbimet e sigurimit.
- Shitjet dhe dhënia me qira e pasurisë së paluajtshme etj²⁵⁷.

Kreditimi dhe rimbursimi i TVSH-së . Ligjërisht, një kërkesë për rimbursim ose kompensim detyrimesh duhet të përpunohet brenda 45 ditëve (në praktikë, kjo periudhë mund të jetë më e gjatë). Në varësi të tatimpaguesit dhe treguesve të tij fiskal, rimbursimi i TVSH-së mund të jepet me ose pa një kontroll paraprak të TVSH-së. Gjatë procesit të rimbursimit të TVSH-së, organet tatimore mund të kërkojnë informacione shtesë nga tatimpaguesi. Organet tatimore janë të detyruar të paguajnë interes për pagesat e vonuara të TVSH-së. Norma ditore e interesit është 0.03%. Shuma minimale për t'u rimbursuar është EUR 1,100. Për shuma më të vogla se ky prag mund të kërkohej të kompensohen detyrimet aktuale ose ato të ardhshme. Afati i fundit për kërkesat e rimbursimit është 30 Shtatori i vitit pas vitit, në të cilin është bërë kërkesa.

²⁵⁷ Shërbimet mjekësore të ofruara nga institucionet publike dhe OJF-të, kujdesi shëndetësor dhe arsimi.

TVSH-ja në Rumani dhe kuadri ligjor

Faturat, deklarimet dhe FD-të e TVSH-së. Një tatimpagues rumun duhet të lëshojë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme të tij. Një dokument i tillë konsiderohet si një faturë tatimore nëse përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin e TVSH-së në Rumani.

Deklaratat e TVSH-së duhet të deklarohen një herë në tre muaj nëse PT-ja ka një qarkullim vjetor më të vogël se EUR100,000 ose çdo muaj nëse tejkalohet ky prag. Deklaratat e TVSH-së duhet të dorëzohen vetëm në format elektronik për kompanitë e mëdha dhe të mesme, ndërsa për kompanitë e vogla deklarimi elektronik është opsional. Afati i deklarimit dhe pagesës së TVSH-së është 25 ditë mbas muajit korent.

Normat e TVSH-së. Furnizimet e mallrave dhe shërbimeve klasifikohen të tatueshme dhe të përjashtuara nga TVSH-ja sipas ligjit rumun “Për TVSH-në”. Në Rumani, norma standarde e TVSH-së është 24%, e cila justifikon edhe prapësinë relativisht të pragut të regjistrimit. Norma e reduktuar e TVSH-së është 9% dhe zbatohet për furnizimet të caktuara. Që nga data 15 dhjetor 2008, aplikohet një normë e reduktuar në masën 5%²⁵⁸ për furnizimin e banesave sociale (përfshirë edhe truallin përkatës). Për këtë qëllim, strehimi social përfshin, por nuk kufizohet në shtëpitë që janë deri në 120 m² dhe që nuk tejkalojnë RON380,000 në vlerë (pa TVSH).

Shembuj të mallrave dhe shërbimeve që tatohen me 9% janë renditur si më poshtë:

- Librat, gazetatat, revistat dhe manualët e shkollave (me përjashtim të atyre, që janë të destinuara ekskluzivisht për publicitet).
- Protezat e çdo lloji dhe aksesoret përkatës (përveç protezave të dhëmbëve).
- Prodhimet e bukës etj²⁵⁹.

Shembuj të furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, që janë të përjashtuara nga TVSH-ja pa të drejtën e kreditimit renditen si më poshtë:

- Veprimet e veçanta bankare dhe financiare.

²⁵⁸ Norma e reduktuar 5% vlen në qoftë se të dy nga kushtet e mëposhtme plotësohen:

- Shtëpitë mund të përdoren për banesa sociale edhe pas shitjes.
- Sipërfaqja e truallit, në të cilën shtëpia është e ndërtuar është më pak se 250 m².

²⁵⁹ Produktet ortopedike, ilaçet për përdorim njerëzor dhe veterinar dhe akomodimi në hotel dhe akomodime të ngjashme, duke përfshirë marrjen me qira të tokës për kampe.

- Sigurimi dhe risigurimi.
- Shërbimet mjekësore etj.²⁶⁰

Shembuj të furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, që janë të përjashtuara me të drejtë kreditimi renditen si më poshtë:

- Eksportet e mallrave.
- Shërbimet e transportit dhe shërbimet e tjera të lidhura direkt me eksportin e mallrave.
- Transporti ndërkombëtar i udhëtarëve.
- Furnizimet e mallrave brenda BE-së.

TVSH-ja në Slloveni dhe kuadri ligjor

Faturat, deklarimet dhe FD-të e TVSH-së. Një tatimpagues slloven duhet të lëshojë fatura për të gjitha furnizimet e tatueshme të tij. Një dokument i tillë konsiderohet si një faturë tatimore nëse përputhet me kërkesat e përcaktuara në ligjin e TVSH-së në Slloveni.

Deklaratat e TVSH-së duhet të deklarohen një herë në tre muaj nëse PT-ja ka një qarkullim vjetor më të vogël se EUR210,000 ose çdo muaj nëse tejkalohet ky prag. Deklaratat e TVSH-së duhet të dorëzohen vetëm në format elektronik. Afati i deklarimit dhe pagesës së TVSH-së është dita e fundit e muajit pasardhës.

Normat e TVSH-së. Termi "furnizime të tatueshme" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve që janë subjekt i ndonjë normë të TVSH-së. Termi "furnizime të përjashtuara" i referohet furnizimeve të mallrave dhe shërbimeve, që nuk janë subjekt i tatimit. Furnizimet e përjashtuara nuk kanë të drejtën e kreditimit të TVSH-së. Disa furnizime tatohen në masën 0% me të drejtën e kreditimit të TVSH-së, siç janë eksportet e mallrave jashtë BE-së apo transporti ndërkombëtar i mallrave dhe pasagjerëve. Normat e TVSH-së në Slloveni janë:

- Norma standarde në masën 22%

²⁶⁰ Arsimi, koncesionet, leasing-u ose dhënia me qira e pasurisë së paluajtshme dhe shitja e ndërtesave "të vjetra".

- Shkalla e reduktuar në masën 9,5%

Shkalla standarde e TVSH-së vlen për të gjitha furnizimet e mallrave ose shërbimeve, përveç rasteve specifike që legjislacioni fiskal parashikon norma të reduktuara apo përjashtime. Shembuj të mallrave dhe shërbimeve të tatueshme në masën 9.5% listohen si më poshtë:

- Produktet ushqimore (përveç pijeve alkoolike dhe shërbimeve hoteliere).
- Furnizimi me ujë të pijshëm.
- Transporti i pasagjerëve etj²⁶¹.

Shembuj të furnizimeve të përjashtuara janë si më poshtë:

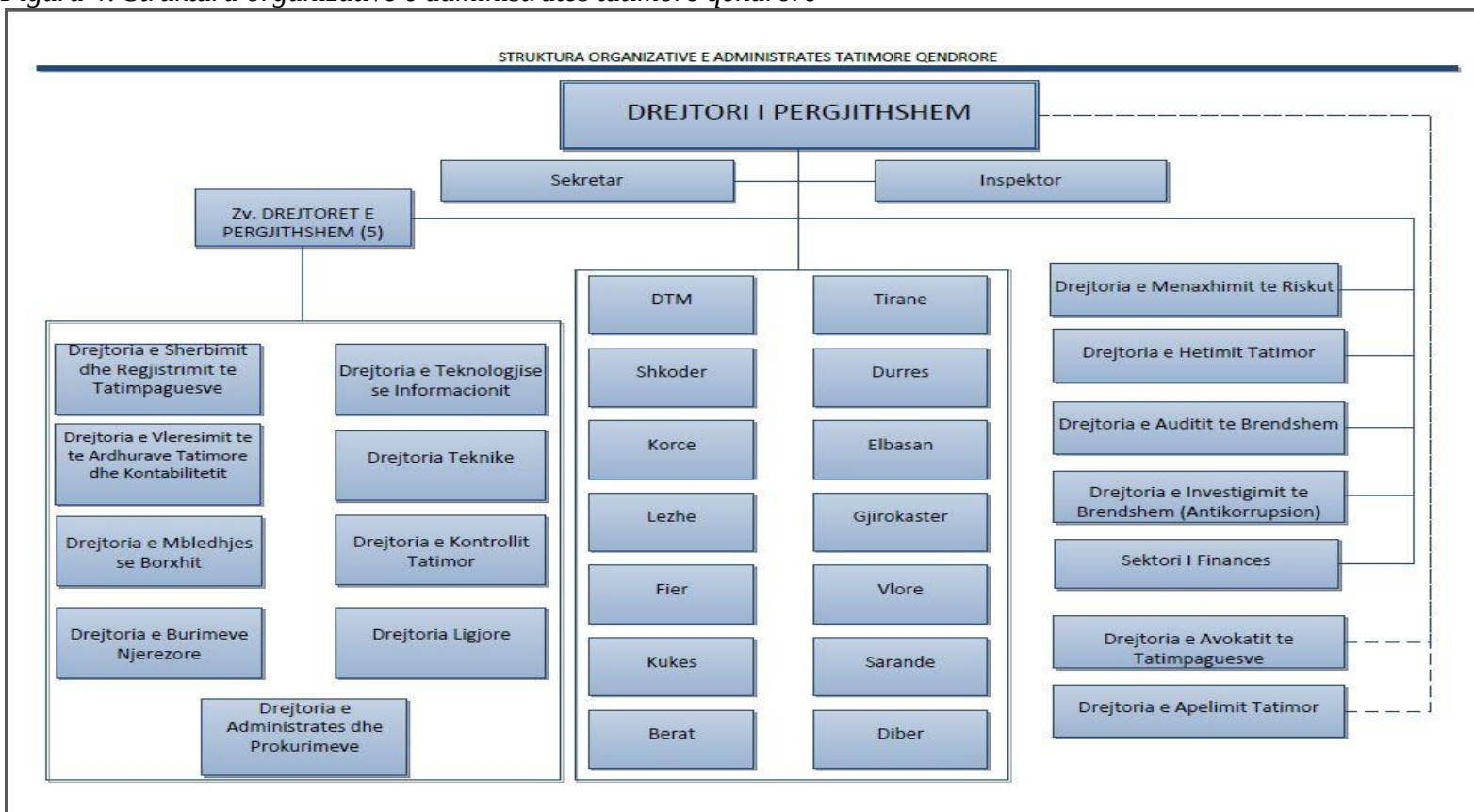
- Transaksionet e pasurive të patundshme (me përjashtim të "ndërtesave të reja").
- Shërbimet financiare.
- Transaksionet e sigurimit etj²⁶².

²⁶¹ Produktet farmaceutike dhe pajisjet mjekësore, ngjarjet kulturore, akomodimet në hotele, përdorimi i objekteve sportive, shërbimet e autorëve të librave e këngëve dhe kompozitorëve, produktet dhe shërbimet bujqësore, librat, gazetatat, revistat dhe shërbimet e varrezave.

²⁶² Bastet dhe llotaritë, transmetimet radiotelevizive publike, arsimi, shëndetësia dhe shërbimet mjekësore dhe shërbimet kulturore.

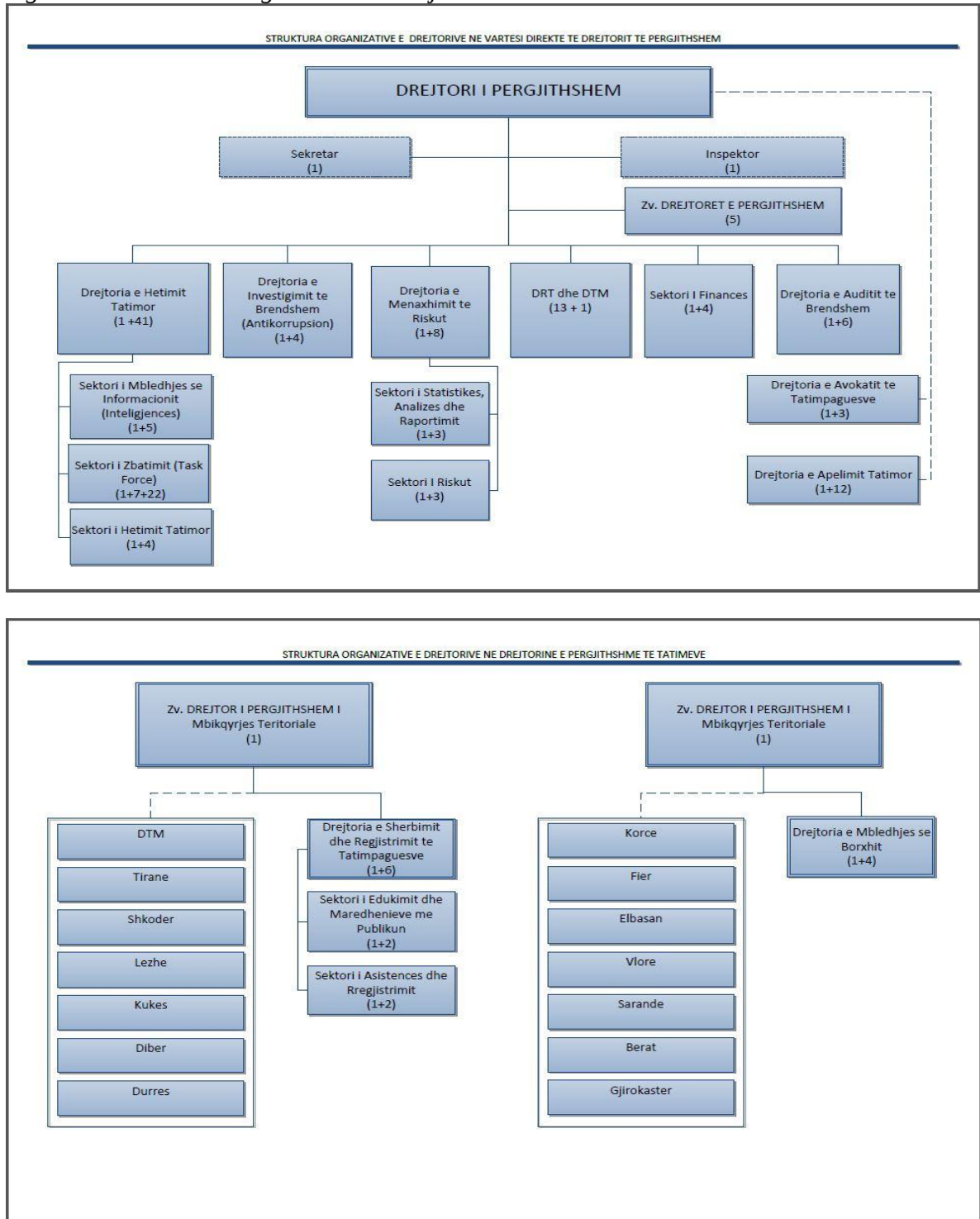
SHTOJCA

Figura 4: Struktura organizative e administratës tatimore qendrore



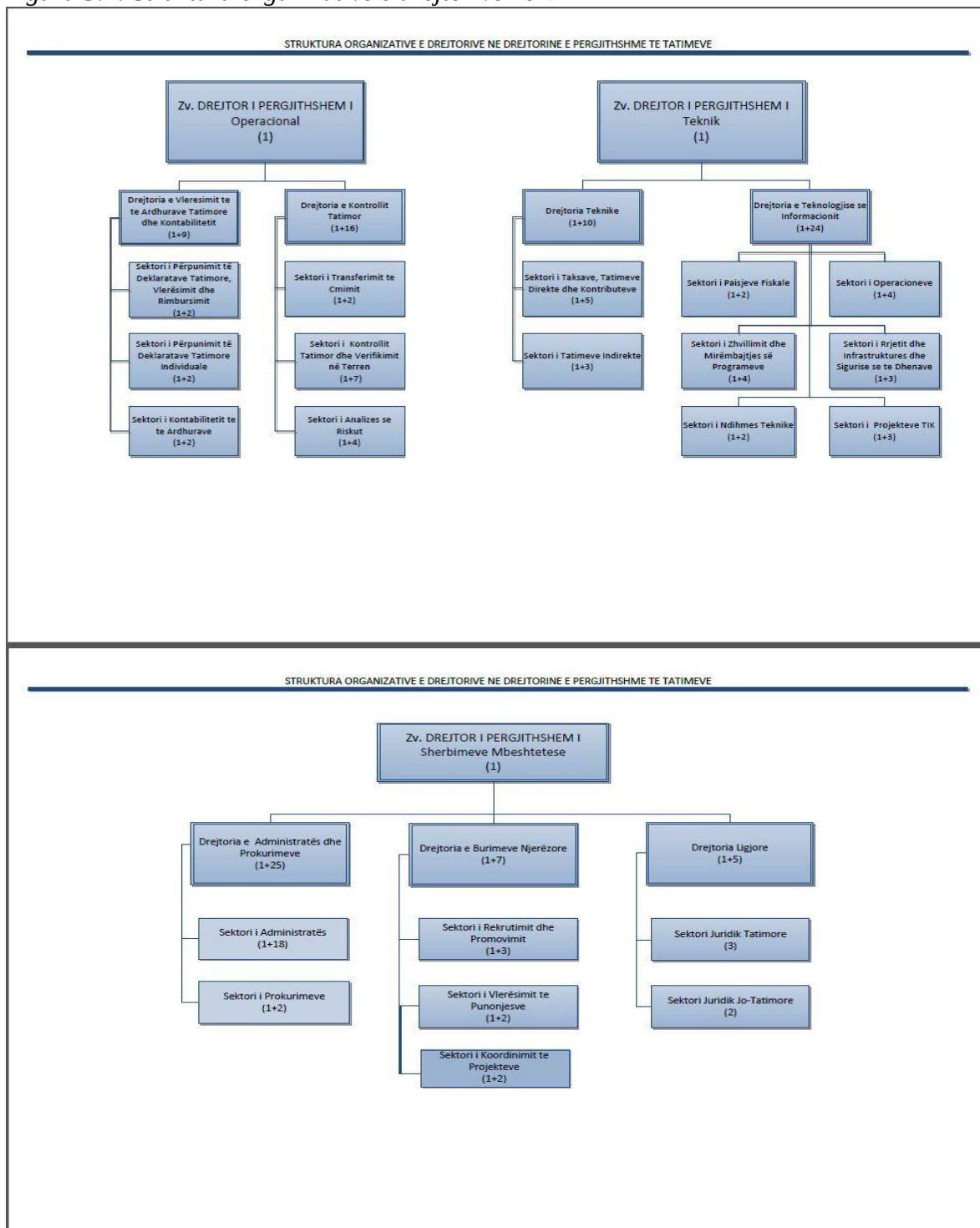
Burimi:DPT

Figura 5.1: Struktura organizative e drejtorive në DPT



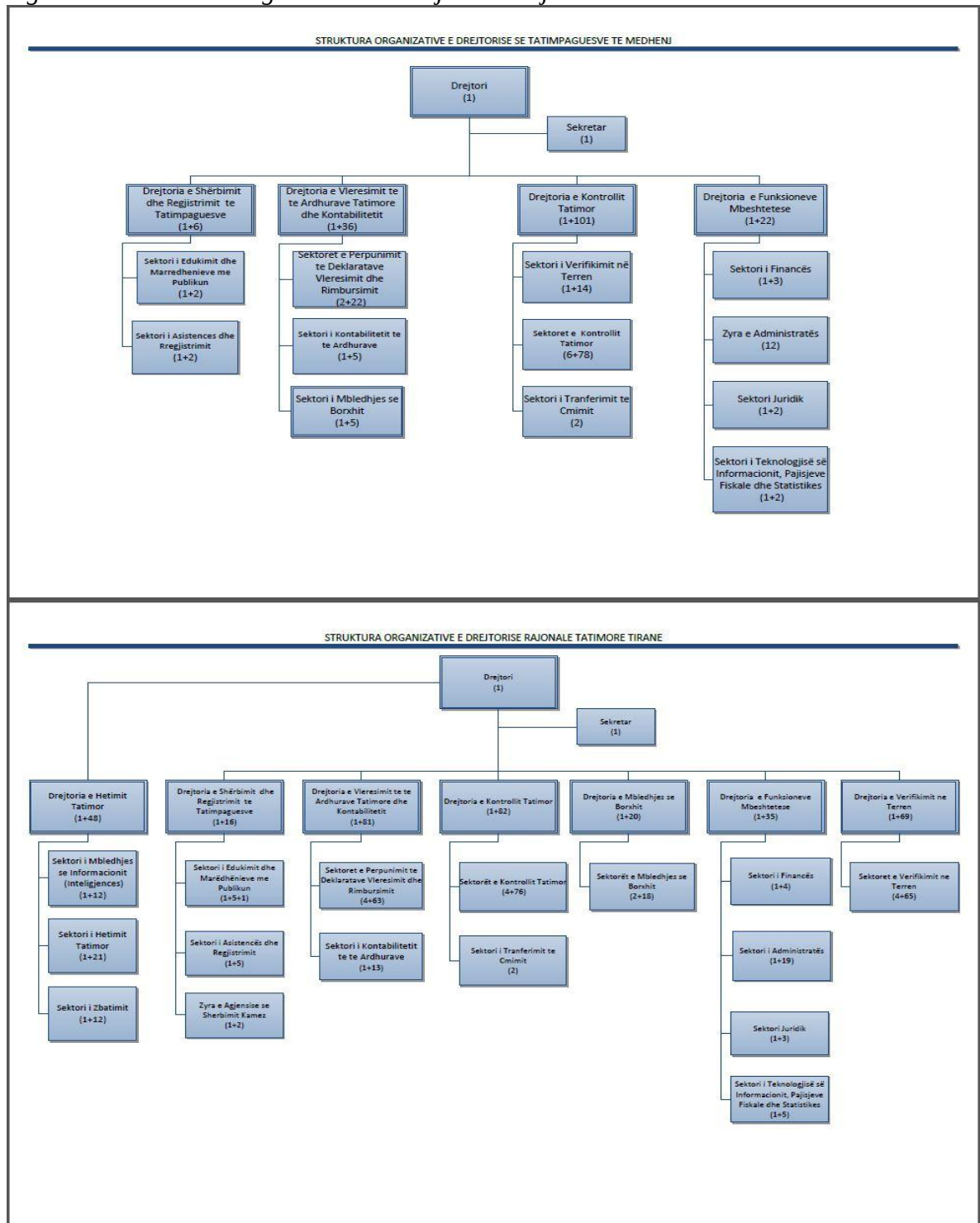
Burimi:DPT

Figura 5.2: Struktura organizative e drejtorive në DPT



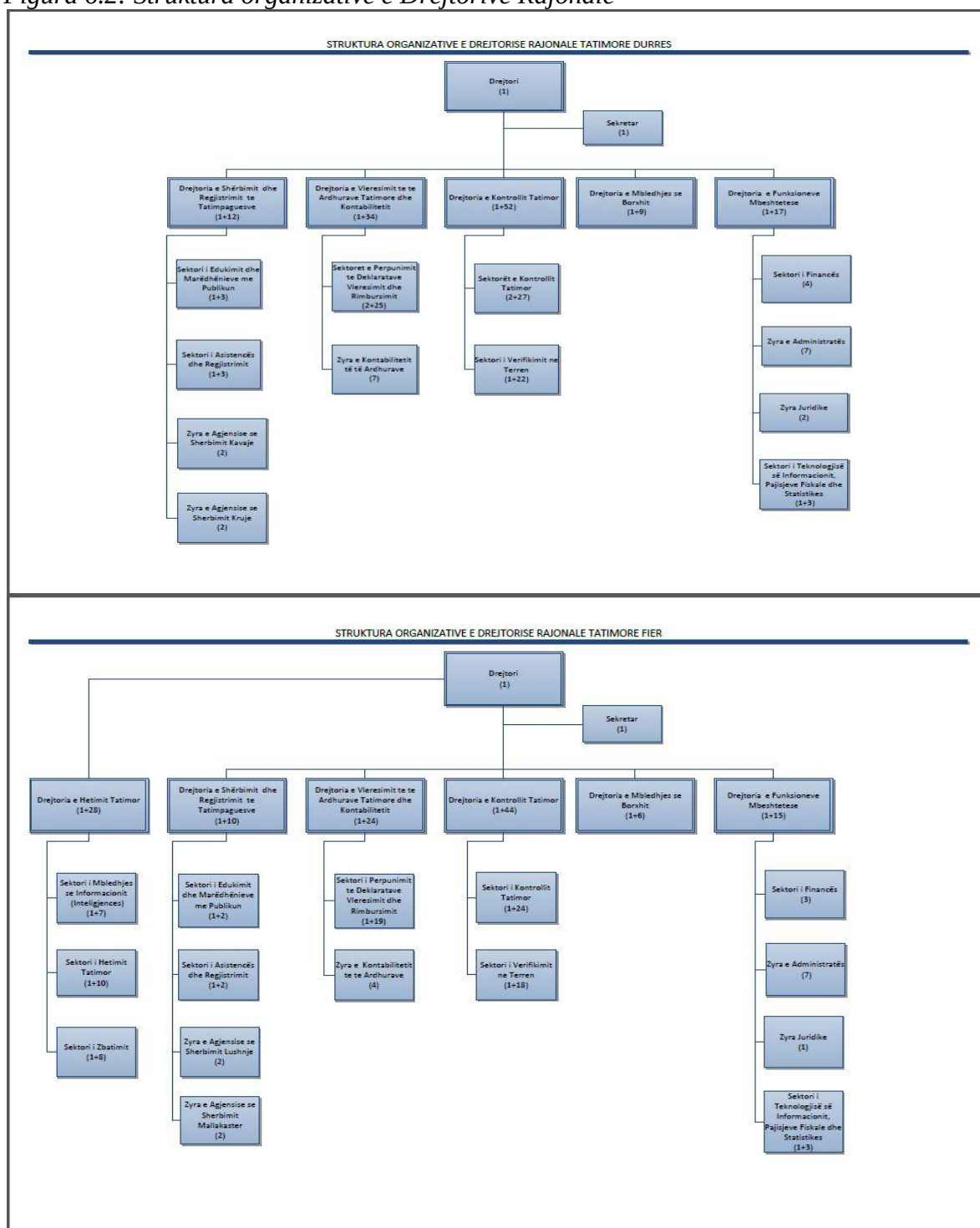
Burimi:DPT

Figura 6.1: Struktura organizative e Drejtorive Rajonale



Burimi:DPT

Figura 6.2: Struktura organizative e Drejtorive Rajonale



Burimi:DPT

Figura 7: Baza e të dhënave

	Shteti	VAT	RY	OPEN	YPC	AG	inflation	Baza_TVSH	RY_1	OPEN_1	Yf
1	1	0	.	34.816386	3048.369280	39.295295	.	1	.	.	.
2	1	0	.	100.002687	2846.094167	51.641870	226.005421	1	.	65.186300	-2
3	1	0	.	77.715069	3138.410411	54.640976	85.004751	1	.	-22.287618	2
4	1	0	.	50.302012	3419.827825	53.620981	22.565053	1	.	-27.413057	2
5	1	0	.	46.987422	3898.672945	55.812145	7.793219	1	.	-3.314590	4
6	1	0	.	43.220203	4279.970195	37.479605	12.725478	1	.	-3.767219	3
7	1	1	17.6070	43.935650	3840.055112	32.700160	33.180274	1	.	.715447	-4
8	1	1	25.2290	45.481341	4212.427022	30.475218	20.642859	1	7.6220	1.545691	3
9	1	1	26.5890	48.029748	4811.531743	27.117732	.389438	1	1.3600	2.548407	5
10	1	1	24.9770	55.920429	5165.113824	26.490462	.050018	1	-1.6120	7.890681	3
11	1	1	24.9650	57.430361	5627.809251	24.453055	3.107588	1	-.0120	1.509933	4
12	1	1	24.8260	63.934241	5883.559737	24.235933	7.770526	1	-.1390	6.503879	2
13	1	1	24.0920	65.440622	6246.574342	24.332699	.484003	1	-.7340	1.506381	3
14	1	1	24.5470	66.357825	6630.880740	22.932521	2.280019	1	.4550	.917203	3
15	1	1	25.1020	70.295301	7046.191075	21.234328	2.366582	1	.5550	3.937476	4
16	1	1	25.6500	73.455049	7475.888354	20.222344	2.370728	1	.5480	3.159748	4
17	1	1	26.0720	82.872423	7977.022406	19.874798	2.932682	1	.4220	9.417373	5

	Baza_TVSH	RY_1	OPEN_1	YPC_1	AG_1	inflat_1	pop	depyoung	depold	shqip
1	1	.	.	.	.	.	3266790	32.812375	5.656740	.
2	1	.	65.186300	-202.275113	12.346575	.	3247039	32.854864	5.836828	.
3	1	.	-22.287618	292.316244	2.999106	-141.000670	3227287	32.812812	6.038331	.
4	1	.	-27.413057	281.417414	-1.019996	-62.439699	3207536	32.730016	6.244535	.
5	1	.	-3.314590	478.845120	2.191164	-14.771834	3187784	32.654849	6.445240	.
6	1	.	-3.767219	381.297250	-18.332540	4.932259	3168033	32.127978	6.579844	.
7	1	.	.715447	-439.915083	-4.779445	20.454797	3148281	31.664193	6.698915	.
8	1	7.6220	1.545691	372.371910	-2.224942	-12.537416	3128530	31.237218	6.812470	.
9	1	1.3600	2.548407	599.104721	-3.357486	-20.253421	3108778	30.786834	6.935356	.
10	1	-1.6120	7.890681	353.582081	-.627270	-.339420	3089027	30.263312	7.074487	.
11	1	-.0120	1.509933	462.695427	-2.037408	3.057570	3060173	29.636794	7.338930	.
12	1	-.1390	6.503879	255.750486	-.217122	4.662938	3051010	28.922882	7.626111	.
13	1	-.7340	1.506381	363.014605	.096766	-7.286523	3039616	28.114865	7.932160	.
14	1	.4550	.917203	384.306398	-1.400178	1.796017	3026939	27.232052	8.252448	.
15	1	.5550	3.937476	415.310335	-1.698193	.086563	3011487	26.291103	8.582195	.
16	1	.5480	3.159748	429.697279	-1.011983	.004146	2992547	25.254356	9.021906	.
17	1	.4220	9.417373	501.134052	-.347547	.561954	2970017	24.233165	9.481512	.

Mikel Alla.sav [DataSet1] - IBM SPSS Statistics Data Editor

File Edit View Data Transform Analyze Direct Marketing Graphs Utilities Add-ons Window Help

	Name	Type	Width	Decimals	Label	Values	Missing	Columns	Align	Measure	Role
1	Shteti	Numeric	8	0		{1, Shqiperi}...	None	8	Right	Nominal	Input
2	VAT	Numeric	8	0		{0, Me TQ}...	None	8	Right	Nominal	Input
3	RY	Numeric	8	4	RATIO OF GE...	None	None	8	Right	Scale	Input
4	OPEN	Numeric	8	6		None	None	8	Right	Scale	Input
5	YPC	Numeric	8	6	GDP/CAPITA N...	None	None	8	Right	Scale	Input
6	AG	Numeric	8	6	SHARE OF AG...	None	None	8	Right	Scale	Input
7	inflation	Numeric	8	6		None	None	8	Right	Scale	Input
8	Baza_TVSH	Numeric	8	0		{0, Baza e n...	None	8	Right	Nominal	Input
9	RY_1	Numeric	9	4	DIFF(RY,1)	None	None	11	Right	Scale	Input
10	OPEN_1	Numeric	9	6	DIFF(OPEN,1)	None	None	11	Right	Scale	Input
11	YPC_1	Numeric	9	6	DIFF(YPC,1)	None	None	11	Right	Scale	Input
12	AG_1	Numeric	9	6	DIFF(AG,1)	None	None	11	Right	Scale	Input
13	inflat_1	Numeric	9	6	DIFF(inflation,1)	None	None	11	Right	Scale	Input
14	pop	Numeric	8	0		None	None	8	Right	Scale	Input
15	depyoung	Numeric	8	6		None	None	8	Right	Scale	Input
16	depold	Numeric	8	6		None	None	8	Right	Scale	Input
17	shqiperi	Numeric	8	0		{0, tjeter}...	None	8	Right	Nominal	Input
18	kroaci	Numeric	8	0		{0, tjeter}...	None	8	Right	Nominal	Input
19	kosove	Numeric	8	0		{0, tjeter}...	None	8	Right	Nominal	Input

Data View Variable View

IBM SPSS Statistics Processor is ready

Tabela 12: Rezultatet e modelit 1

Model	Unstandartized Coefficients		Standartized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	32.404	7.425		4.364	0.000
TVSH	0.0512	1.19	0.024	0.43	0.003
Tregtia ndërkufitare	0.012	0.019	0.043	0.613	0.000
Të ardhurat për frymë	0.000	0.000	-0.451	-4.994	0.541*
Pesha e bujqësisë ndaj PBB-së	-1.164	0.124	-1.12	-9.371	0.000
Inflacioni	- 0.032	0.013	- 0.153	-2.52	0.013
Modeli miks i TVSH-së	1.519	0.529	0.151	2.872	0.005
Madhësia e vendit	7.46E-08	0.000	0.213	2.425	0.016
Popullata nën moshën 14 vjeç	0.553	0.212	0.393	2.607	0.01
Popullata mbi moshën 65 vjeç	0.905	0.267	0.499	3.388	0.001

Tabela 13: Rezultatet e modelit 2

Model	Unstandartized Coefficients		Standartized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	24.917	0.862		28.902	0.000
Kroaci	15.972	1.151	0.653	13.876	0.000
Kosovë	-2.720	1.279	-0.092	-2.127	0.035
Maqedoni	6.650	1.219	0.244	5.455	0.000
Serbi	14.325	1.279	0.484	11.203	0.000
Mal_i_Zi	16.243	1.363	0.495	11.916	0.000
Bosnjë - Hercegovinë	22.264	1.219	0.817	18.261	0.000
Greqi	13.708	1.140	0.570	12.019	0.000
Rumani	6.547	1.140	0.272	5.741	0.000
Slloveni	15.325	1.188	0.589	12.896	0.000

Figura 8.1 :Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-regjimi i përgjithshëm

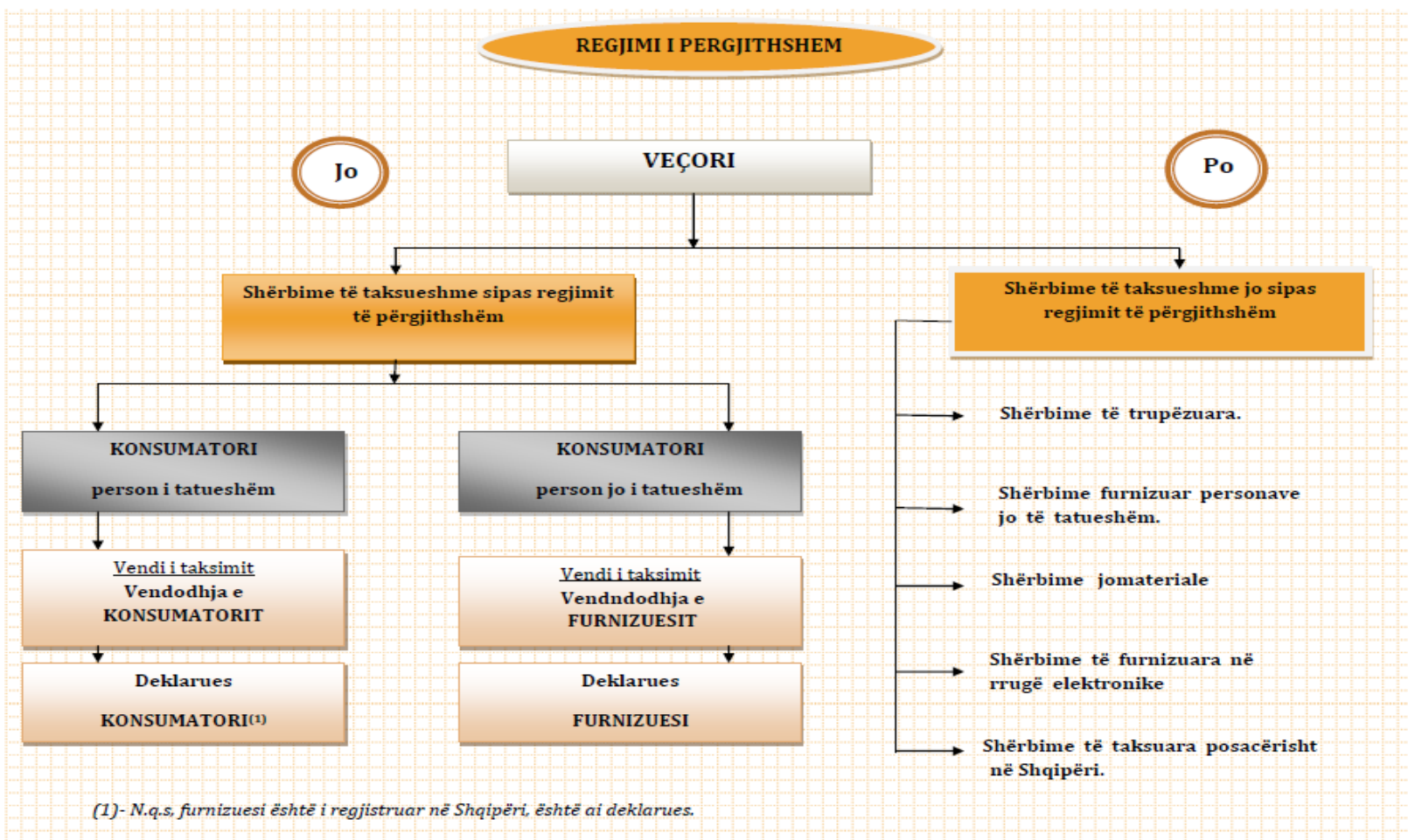


Figura 8.2 :Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-rregulli i përgjithshëm I

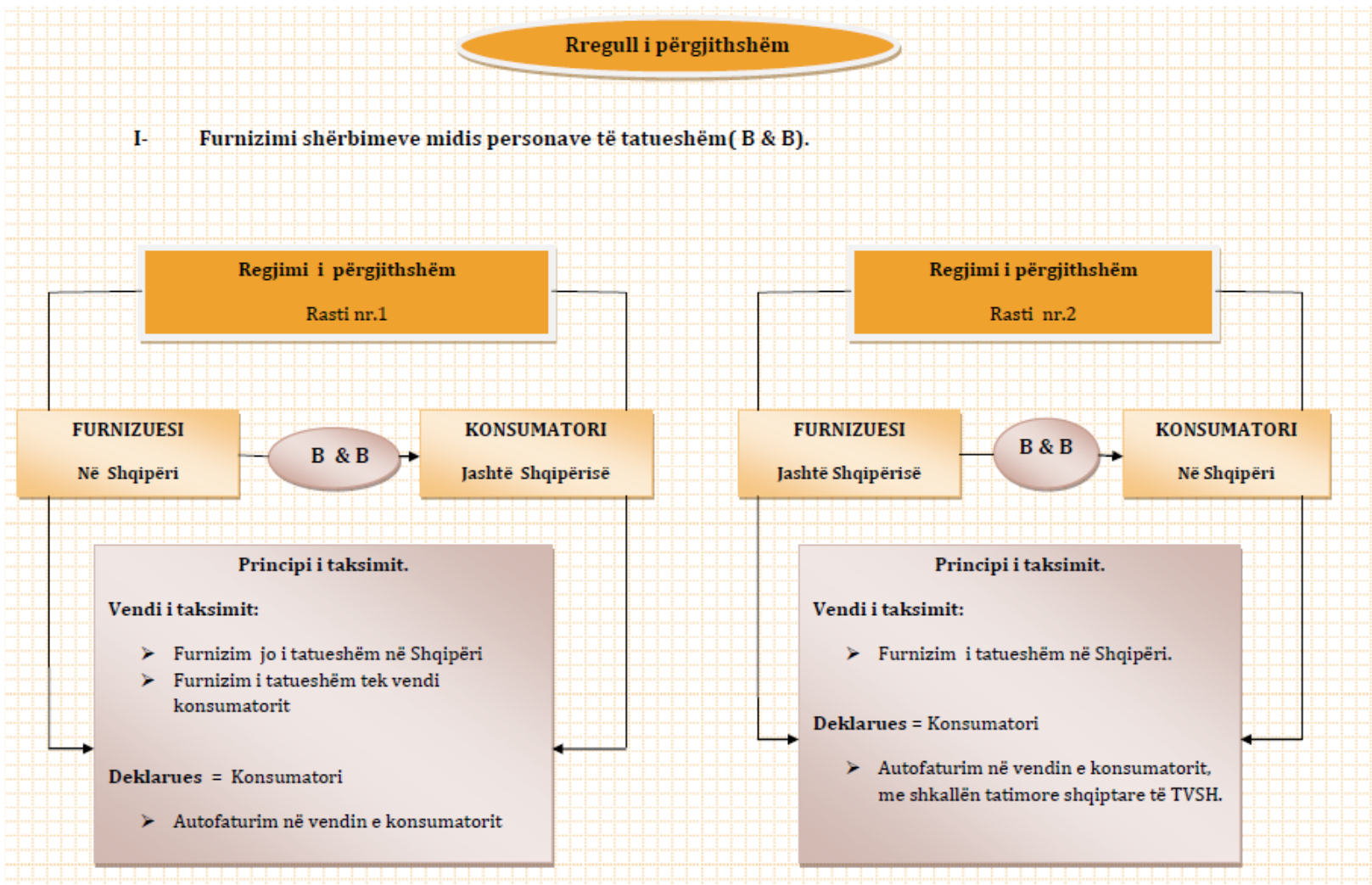


Figura 8.3 : Vendi i furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve-rregulli i përgjithshëm II

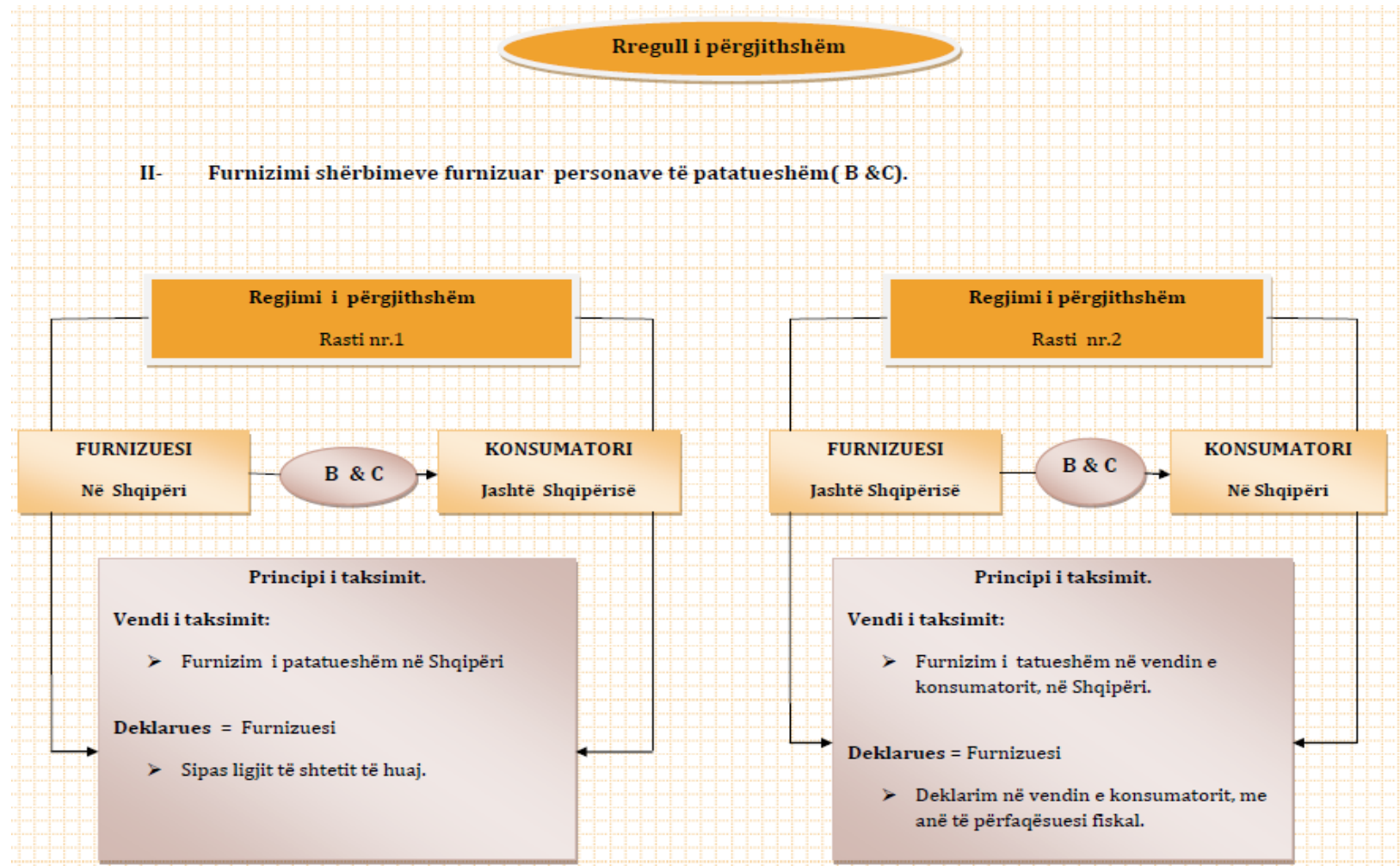


Figura 8.4 : Përgjashtime nga rregulli i përgjithshëm pavarësisht cilësisë së konsumatorit

Përgjashtime nga rregulli i përgjithshëm, pavarësisht cilësisë së konsumatorit (B ose C) . Shërbime materialisht të lokalizuara.			
Natyra e shërbimit	I tatueshëm në Shqipëri	Neni	Deklaruesi
Qiradhënie afat shkurtër e mjeteve të transportit.	N.q.s, mjete vihet në dispozicion në Shqipëri	25.d	Furnizuesi i shërbimit OSE Klienti, n.q.s, furnizuesi nuk është i regjistruar në Shqipëri, për qëllime të TVSH-së, ndërsa klienti është i regjistruar në Shqipëri. Në këtë rast, deklarues është klienti sipas rregullave të autofaturimit.
Shërbime lidhur me pasurinë e patundëshme.	Pasuria e patundëshme ndodhet në Shqipëri	28. ç	
Transporti i pasagjerëve	Për distancën e përshkuar në Shqipëri	25.b	
Shërbimi i restoranteve e ushqimit	a)N.q.s kryhen materialisht në Shqipëri. b)Shërbimet e restorantit dhe të furnizimit me ushqim, të cilat kryhen në bordin e anijeve, avionëve dhe trenave gjatë transportit të pasagjerëve është në vendin e nisjes së transportit. Në një udhëtim vajtje-ardhje, pjesa e kthimit cilësohet si një transaksion transporti më vete.	25.c 25 ç	
Agjencitë e udhëtimit	N.q.s, agjencia e udhëtimit është e vendosur në Shqipëri.	124.2	

Figura 8.5: Përfshirje nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të tatueshëm

Përfshirje nga rregulli i përgjithshëm, vetëm për klientët persona të tatueshëm.			
Natyrë e shërbimit	I tatueshëm në Shqipëri	Neni	Deklaruesi
Shërbime për qëllim të aktiviteteve kulturore, artistike, sportive, shkencore, edukative, zbavitëse apo aktiviteteve të ngjashme, të tilla si panairët dhe ekspozitat.	N.q.s, aktiviteti kryhet në Shqipëri.	26	Furnizuesi i shërbimit OSE Klienti, n.q.s, furnizuesi nuk është i regjistruar në Shqipëri, për qëllime të TVSH-së, ndërsa klienti është i regjistruar në Shqipëri. Në këtë rast, deklarues është klienti sipas rregullave të autofaturimit.

Figura 8.6: Përjashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm I

1 Përjashtime nga rregulli i përgjithshëm, vetëm për klientët persona të patatueshëm. B & C			
Natyra e shërbimit	I tatueshëm në Shqipëri	Neni	Deklaruesi
Shërbime për qëllim të aktiviteteve kulturore, artistike, sportive, shkencore, edukative, zbavitëse apo aktiviteteve të ngjashme, të tilla si panaireset dhe ekspozitat.	N.q.s, aktiviteti kryhet në Shqipëri	28.b	Furnizuesi i shërbimit Shënim: N.q.s, furnizuesi i shërbimit është një person i tatueshëm, i vendosur jashtë Shqipërisë, ai duhet të deklarojë nëpërmjet një Përfaqësuesi fiskal.
Transporti ndërkombëtar i mallrave	Për distancën e përshkuar në Shqipëri	28.a	
Shërbimet e furnizuara nga ndërmjetësi	N.q.s transaksioni kryhet në Shqipëri	27	
Shërbime mbështetëse të transportit	N.q.s, kryhen materialisht në Shqipëri	28.c	
Shërbime të ekspertizave, ose punëve të kryera mbi pasurinë e trupëzuar të luajtshme	N.q.s, kryhen materialisht në Shqipëri	28. ç	
Dhënie me qira afatgjatë të një mjeti transporti(përvec jahteve).	N.q.s, klienti është i vendosur, në Shqipëri	28.d	

Figura 8.7: Përrjashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm II

2	Përrjashtime nga rregulli i përgjithshëm, vetëm për klientët persona të patatueshëm. B & C		
Natyra e shërbimit	I tatueshëm në Shqipëri	Neni	Deklaruesi
Shërbime të telekomunikacionit	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.a	Furnizuesi i shërbimit
Shërbime të transmetimit të radios dhe ato televizive	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.b	
Furnizimi i website, web-hosting, mirëmbajtjes në distancë të programeve dhe pajisjeve	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.c	
Furnizimi me software dhe përditësimi i tyre	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29. ç	
Furnizimi i imazheve, teksteve dhe informacioneve dhe vlefshmëria e bazës të të dhënave (database)	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.d	
Furnizimi me muzikë, filma dhe lojëra, përfshirë lojërat e fatit dhe bastet, si dhe transmetimet e ngjarjeve politike, kulturore, artistike, sportive, shkencore dhe argëtuese	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.dh	
Furnizimi i shërbimit të mësimdhënies në distancë	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.e	Shënim: N.q.s, furnizuesi i shërbimit është një person i tatueshëm, i vendosur jashtë Shqipërisë, ai duhet të deklarojë nëpërmjet një Përfaqësuesi fiskal.

Figura 8.8: Përrjashtime nga rregulli i përgjithshëm vetëm për klientët persona të patatueshëm III

3	Përrjashtime nga rregulli i përgjithshëm, vetëm për klientët persona të patatueshëm. B & C		
Natyra e shërbimit	I tatueshëm në Shqipëri	Neni	Deklaruesi
Transferimet dhe dhënia e të drejtave të autorit, patentave, licencave, markës tregtare dhe të drejtave të tjera të ngjashme	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.a	Furnizuesi i shërbimit
Shërbime publiciteti	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.b	
Shërbimet e konsulentëve, inxhinierëve, firmave konsulente, avokatëve, kontabilistëve dhe shërbime të tjera të ngjashme, si dhe përpunimi i të dhënave dhe dhënia e informacionit	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.c	
Detyrimet për të mos ushtruar, pjesërisht ose tërësisht, një aktivitet tregtar apo një të drejtë të përmendur në këtë nen	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30. ç	
Transaksionet bankare, financiare dhe të sigurimit, ku përfshihet edhe risigurimi, me përjashtim të marrjes me qira të kasafortave	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.d	
Furnizimi me personel	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.dh	
Dhënia me qira e pasurive materiale të luajtshme, me përjashtim të të gjitha mjeteve të transportit	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	29.e	Shënim: N.q.s, furnizuesi i shërbimit është një person i tatueshëm, i vendosur jashtë Shqipërisë, ai duhet të deklarojë nëpërmjet një Përfaqësuesi fiskal.
Shërbimi i lejimit në sistemin e gazit natyror ose në çdo lloj rrjeti të lidhur me një sistem të tillë, në sistemin e elektricitetit ose rrjeteve të ngrohje-ftohjes, ose transmetimi apo shpërndarja përmes këtyre sistemeve a rrjeteve dhe furnizimi i shërbimeve që lidhen direkt me to	N.q.s klienti është i vendosur në Shqipëri	30.ë	

Figura 8.9: Shërbimi i transportit të pasagjerëve

Transporti ndërkombëtar i pasagjerëve - Pjesa e përshkuar në Shqipëri				
FURNIZUESI i vendosur në:	Shqipëri		Jashtë Shqipërisë	
KONSUMATORI, person i tatueshëm i vendosur në :	Shqipëri	Jashtë Shqipërisë	Shqipëri	
KONSUMATORI, person i patatueshëm i vendosur në :	Shqipëri	Jashtë Shqipërisë		Shqipëri
DEKLARUES i TVSH	FURNIZUESI		KONSUMATORI	FURNIZUESI
Faturë	Me TVSH (përfshirë)		Me vlerë të tatueshme, vetëm	Me TVSH (përfshirë)
Autofaturim i TVSH			Po	
Formalitetet				Regjistrimi për TVSH , ose me përfaqësues fiskal në Shqipëri

Figura 8.10: Shërbime të lidhura me transportin

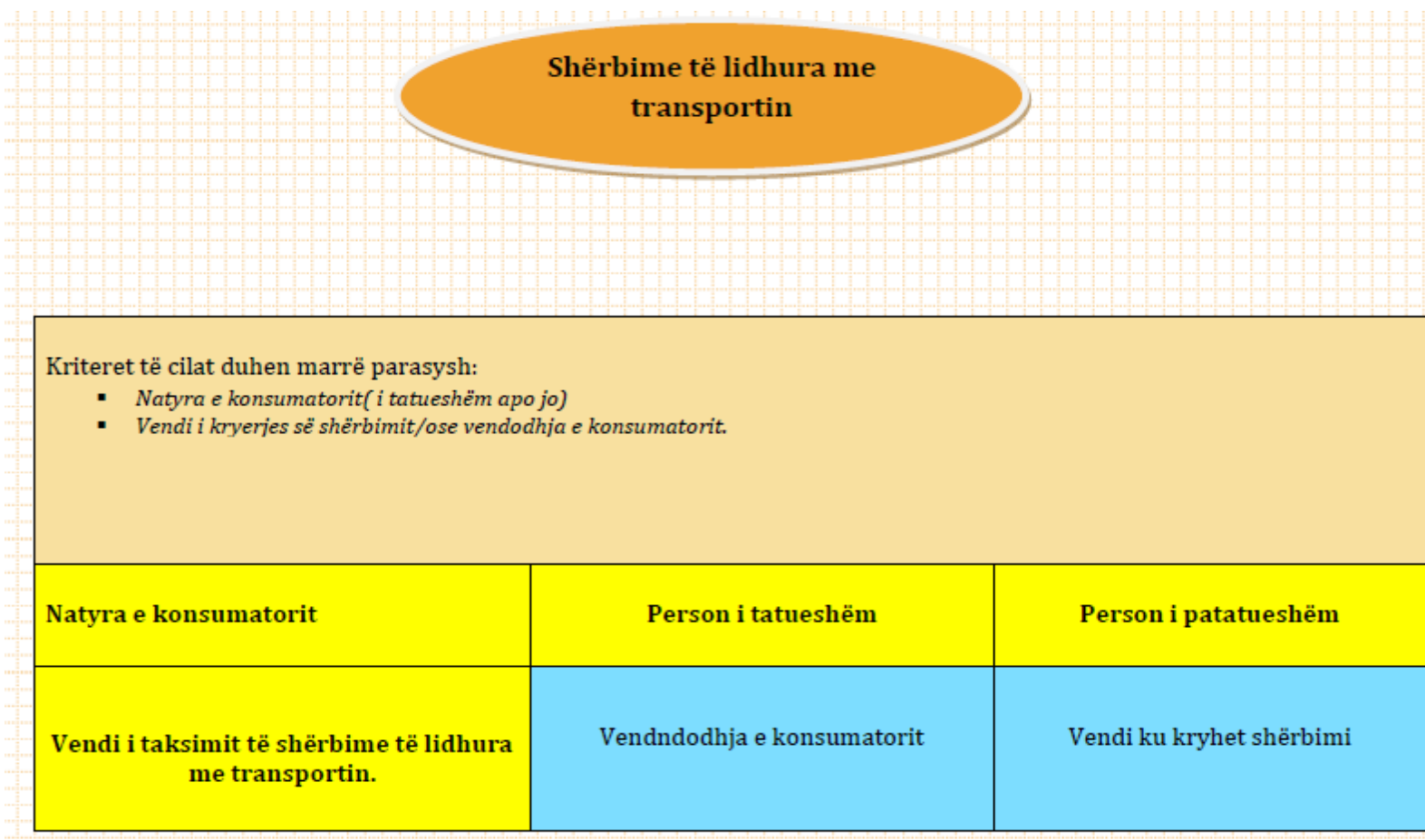


Figura 8.11: Agjencitë e udhëtimit

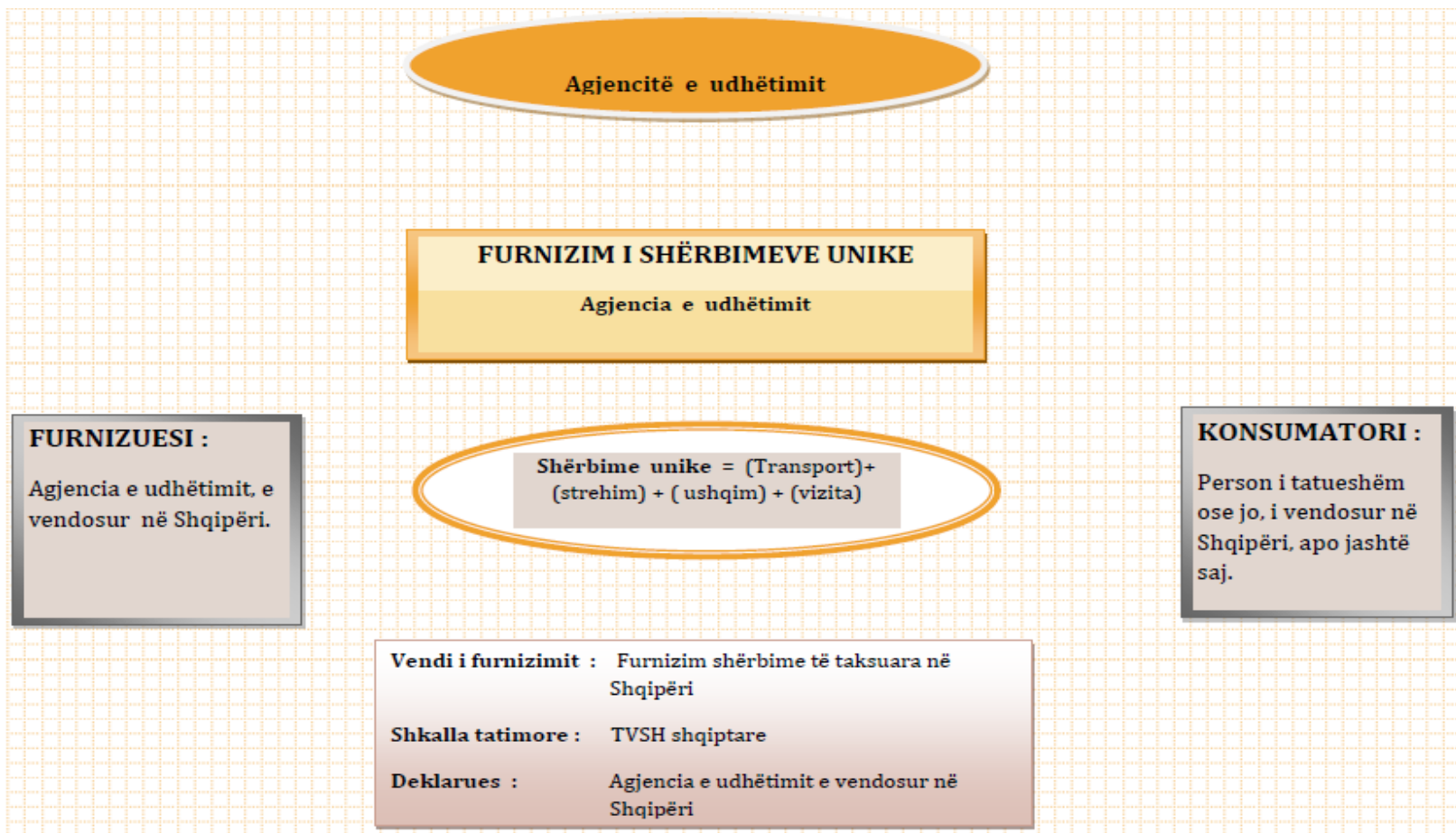


Figura 8.12: Vendi i furnizimit të shërbimeve të tjera

Vendi i kryerjes së shërbimit				
	Shqipëri	Shqipëri	Shqipëri	Shqipëri
Furnizuesi	Shqipëri	Shqipëri	Jashtë	Jashtë
Konsumatori, person i tatueshëm ⁽¹⁾	Po	Jo	Po	Jo
Vendi i taksimit	Shqipëri			
TVSH	Shqipëri			
Fatura	me tvsh	me tvsh	me vlt	me tvsh ⁽²⁾
Autofaturim	Jo	Jo	Po	Jo

(1) Konsumatori i huaj, i regjistruar për TVSH në Shqipëri, është i njëjtë me konsumatorin shqiptar.
 (2) Dy situata për furnizuesin : Qoftë i regjistruar në Shqipëri, qoftë i regjistruar me anë të përfaqësuesit tatimor.

Figura 8.13: Dhënia me qira e mjeteve të transportit

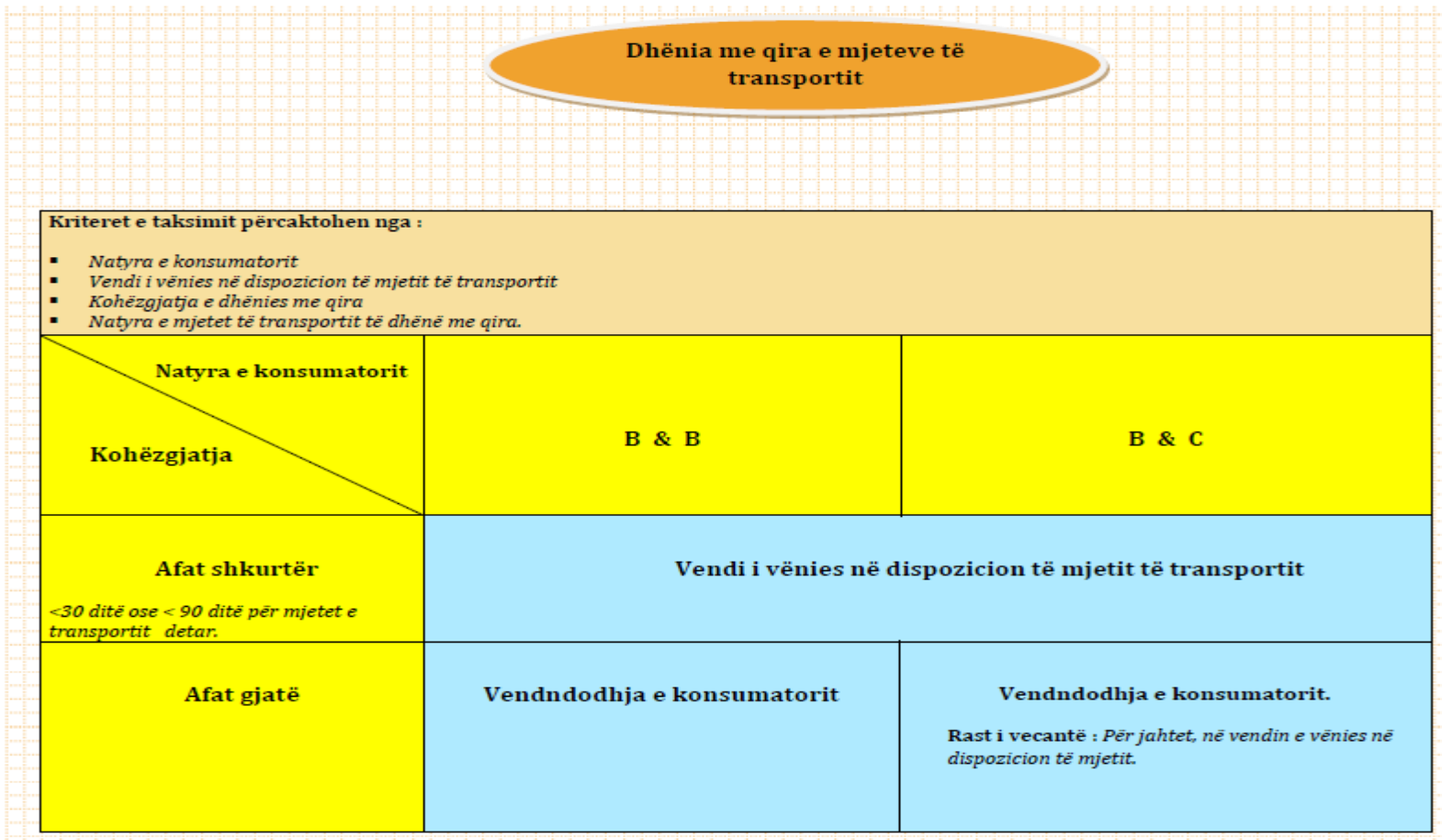


Figura 8.14: Dhënia me qira e jahteve apo mjeteve të ngjashme lundruese

Dhënia me qira e jahteve apo mjeteve të ngjashme lundruese. (B & C)		
Furnizuesi Konsumatori	Shqipëri	Jashtë Shqipërisë
Shqipëri	Taksohet në Shqipëri	a) Taksohet në Shqipëri, n.q.s aty vihet në dispozicion mjeti. b) Nuk taksohet në Shqipëri, n.q.s, mjeti nuk vihet në dispozicion në Shqipëri.
Jashtë Shqipërisë	a) Nuk taksohet në Shqipëri, n.q.s mjeti vihet në dispozicion jashtë Shqipërisë b) Taksohet në Shqipëri, n.q.s aty vihet në dispozicion mjeti.	a) Taksohet jashtë Shqipërisë. b) Taksohet në Shqipëri, n.q.s aty vihet në dispozicion mjeti.
Sipas nenit 28.d, vendi i furnizimit të shërbimit të dhënies me qira të një jahti apo mjeti të ngjashëm lundrues, të ndryshme nga ajo afatshkurter, është në Shqipëri ku mjeti vihet faktikisht në dispozicion të klientit dhe njëkohësisht shërbimi jepet nga furnizuesi i këtij shërbimi në vendin e aktivitetit ose një vendndodhjeje të qëndrueshme në Shqipëri. Kuptimi: Transaksioni është i tatueshëm në Shqipëri, kur: a) Furnizuesi(qiradhënësi) është i vendosur në Shqipëri dhe mjeti i vihet në dispozicion klientit në Shqipëri. Nuk është i tatueshëm në Shqipëri n.q.s, mjeti stacionohet ose lundron jashtë ujrave territoriale{art.56 (3) Dir. 2006/112/CE} b)Furnizuesi(qiradhënësi) është i vendosur jashtë Shqipërisë dhe mjeti përdoret në Shqipëri nga klienti jo person i tatueshëm.Nuk është i tatueshëm në Shqipëri, n.q.s mjeti lundron apo stacionohet jashtë ujrave territoriale. {art.56 (2) Dir. 2006/112/CE}		

Figura 8.15: Furnizimi i shërbimeve jomateriale

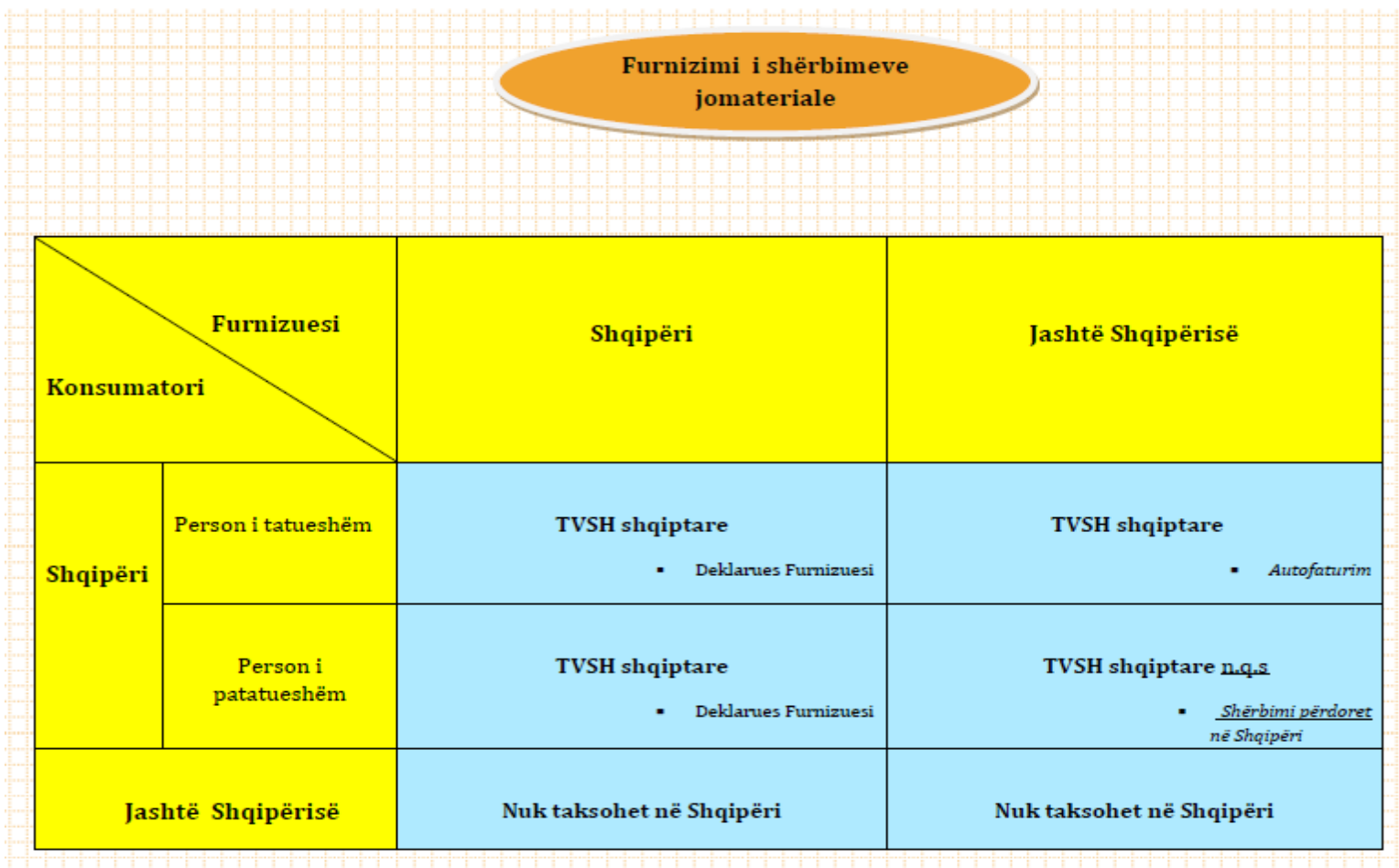


Figura 8.16: Furnizmi i shërbimeve të kryera në rrugë elektronike

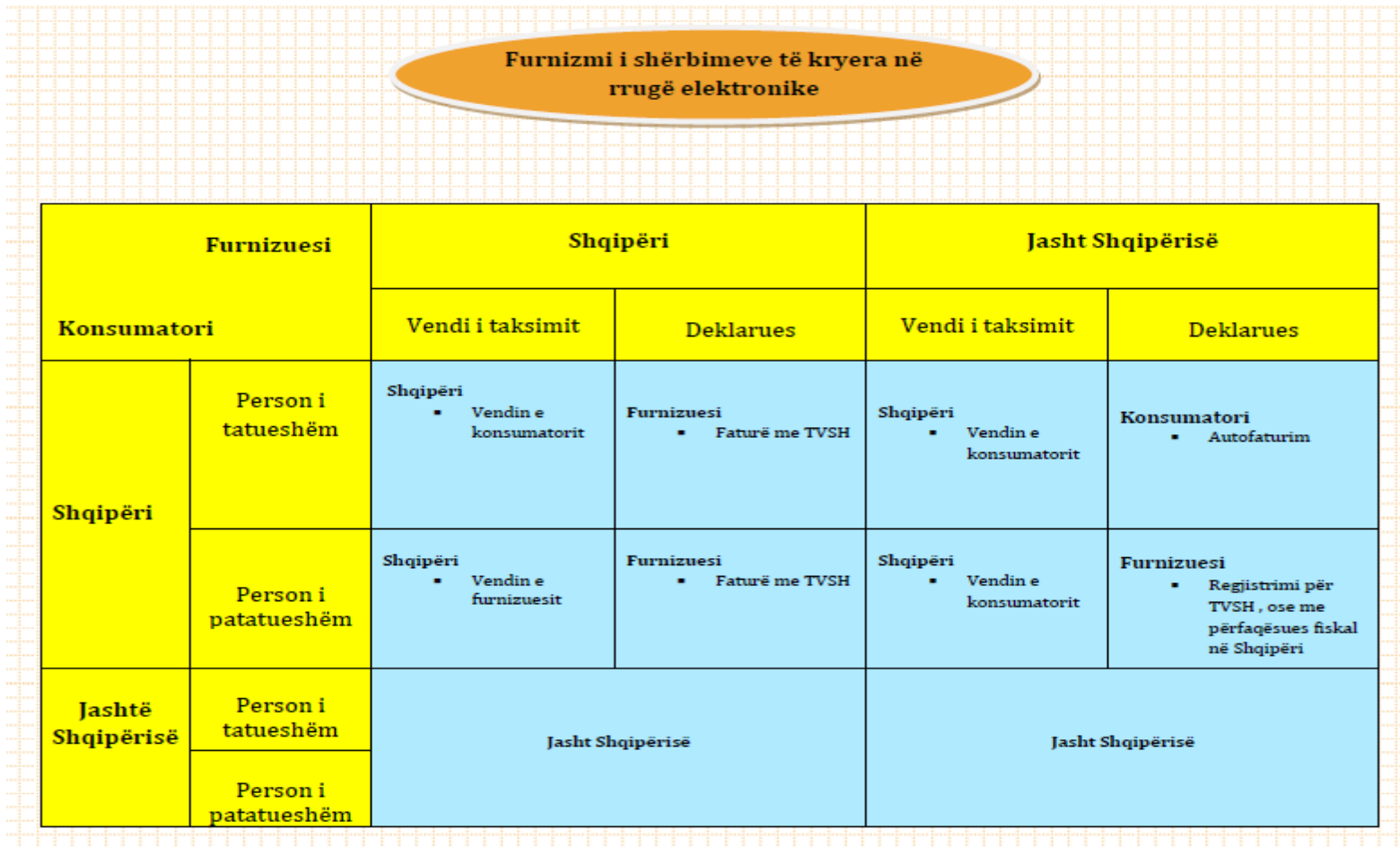


Figura 8.17: Furnizimi i shërbimeve nga ndërmjetësi

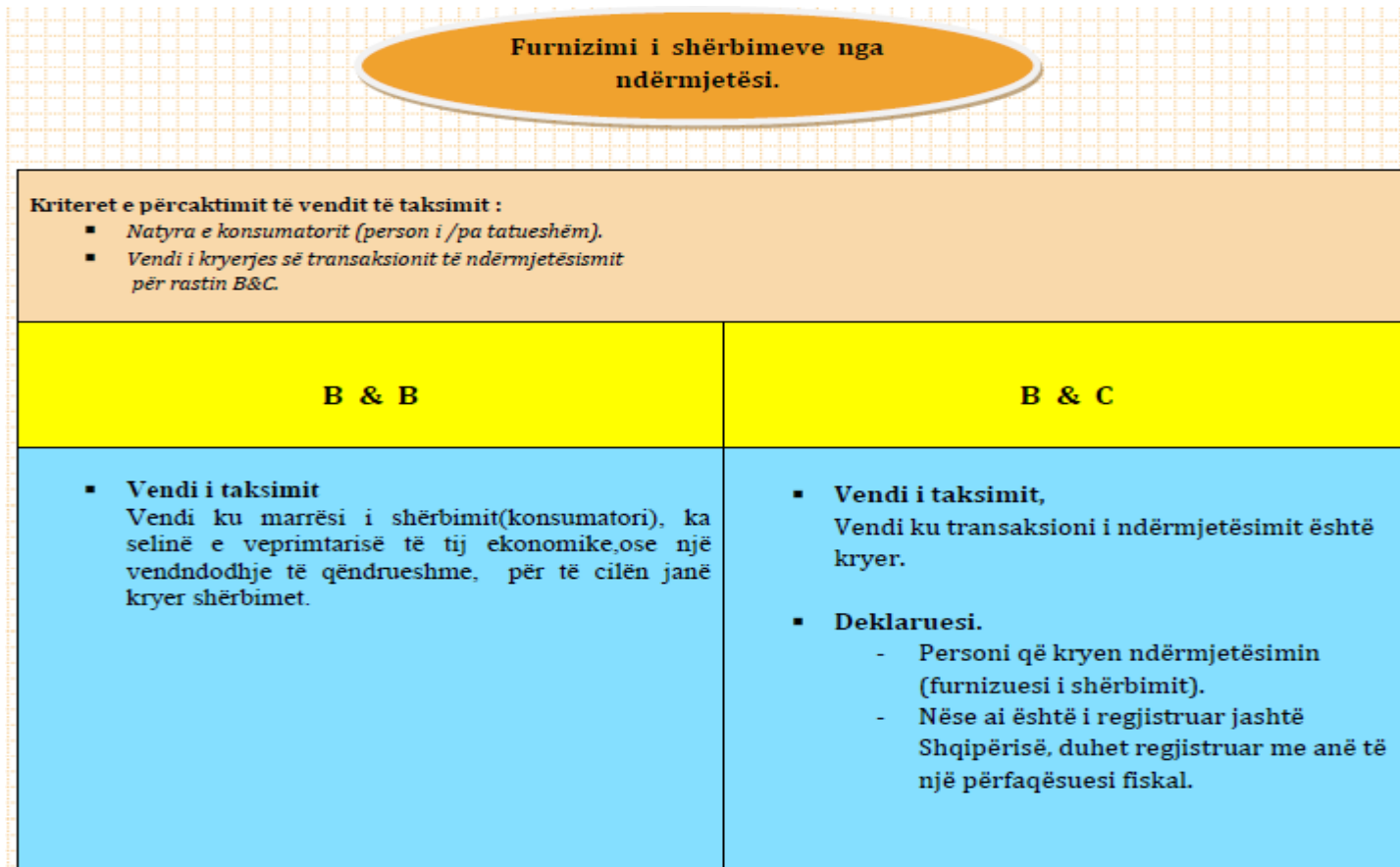


Figura 8.18: Furnizimi i shërbimeve lidhur me pasurinë e patundshme

Furnizimi i shërbimeve lidhur me pasurinë e patundshme				
▪ Pasuria e patundshme ndodhet në Shqipëri.				
Furnizuesi	Vendndodhja në Shqipëri		Vendndodhja jashtë Shqipërisë	
Konsumatori	Vendi i taksimit	Deklarues	Vendi i taksimit	Deklarues
Konsumatori ▪ Person i tatueshëm	Në Shqipëri	Furnizuesi	Në Shqipëri	Konsumatori ▪ Autofaturim
Konsumatori ▪ Person i patatueshëm	Në Shqipëri	Furnizuesi	Në Shqipëri	Furnizuesi ▪ Regjistrim në TVSH ose me përfaqësues fiskal.

Figura 8.19: Furnizimi i shërbimeve të aktiviteteve kulturore, artistike, sportive, shkencore, edukative, zbavitëse apo aktiviteteve të ngjashme

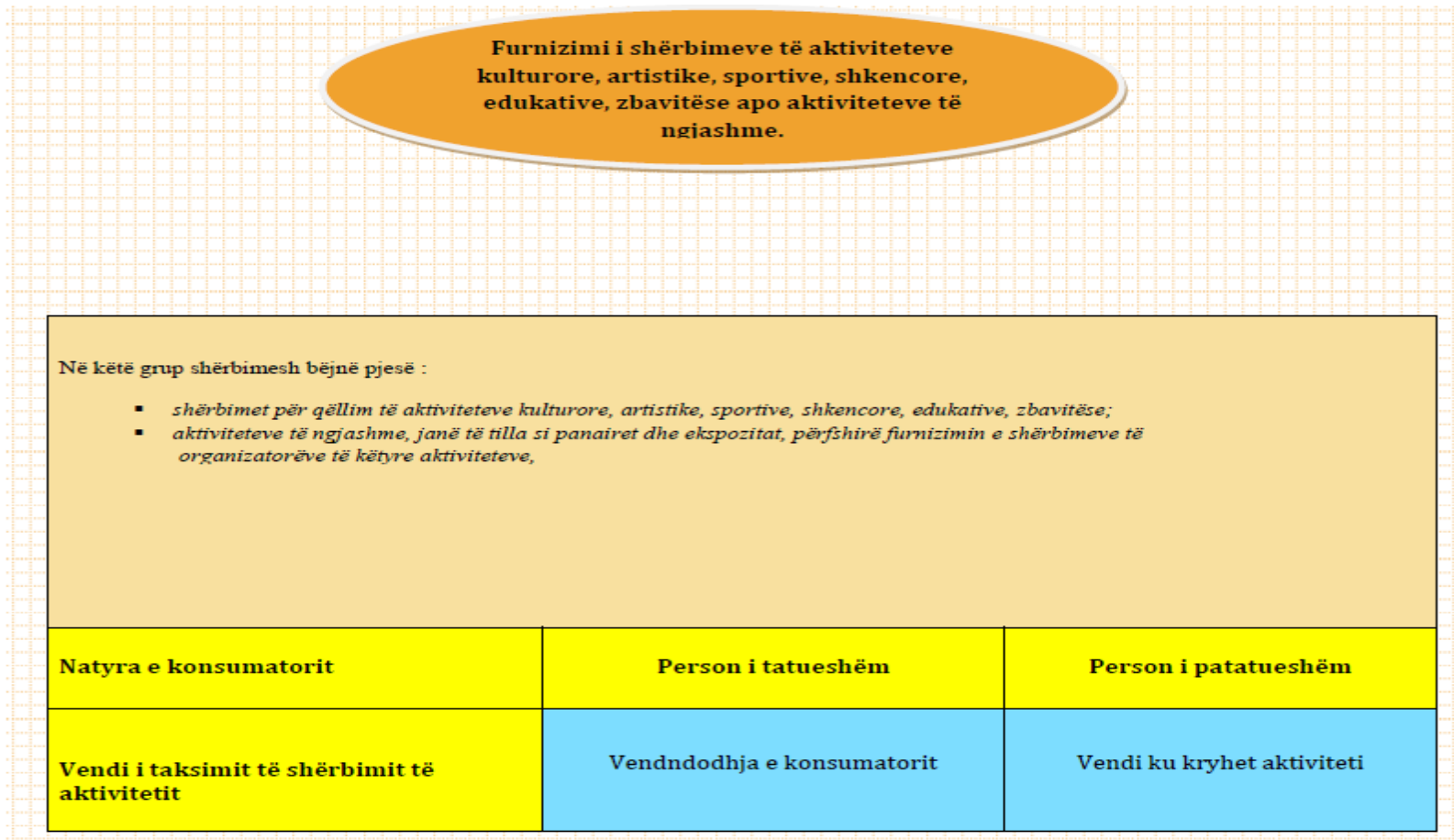


Figura 8.20: Furnizimi i shërbimeve mbi pasurinë e trupëzuar të luajtshme

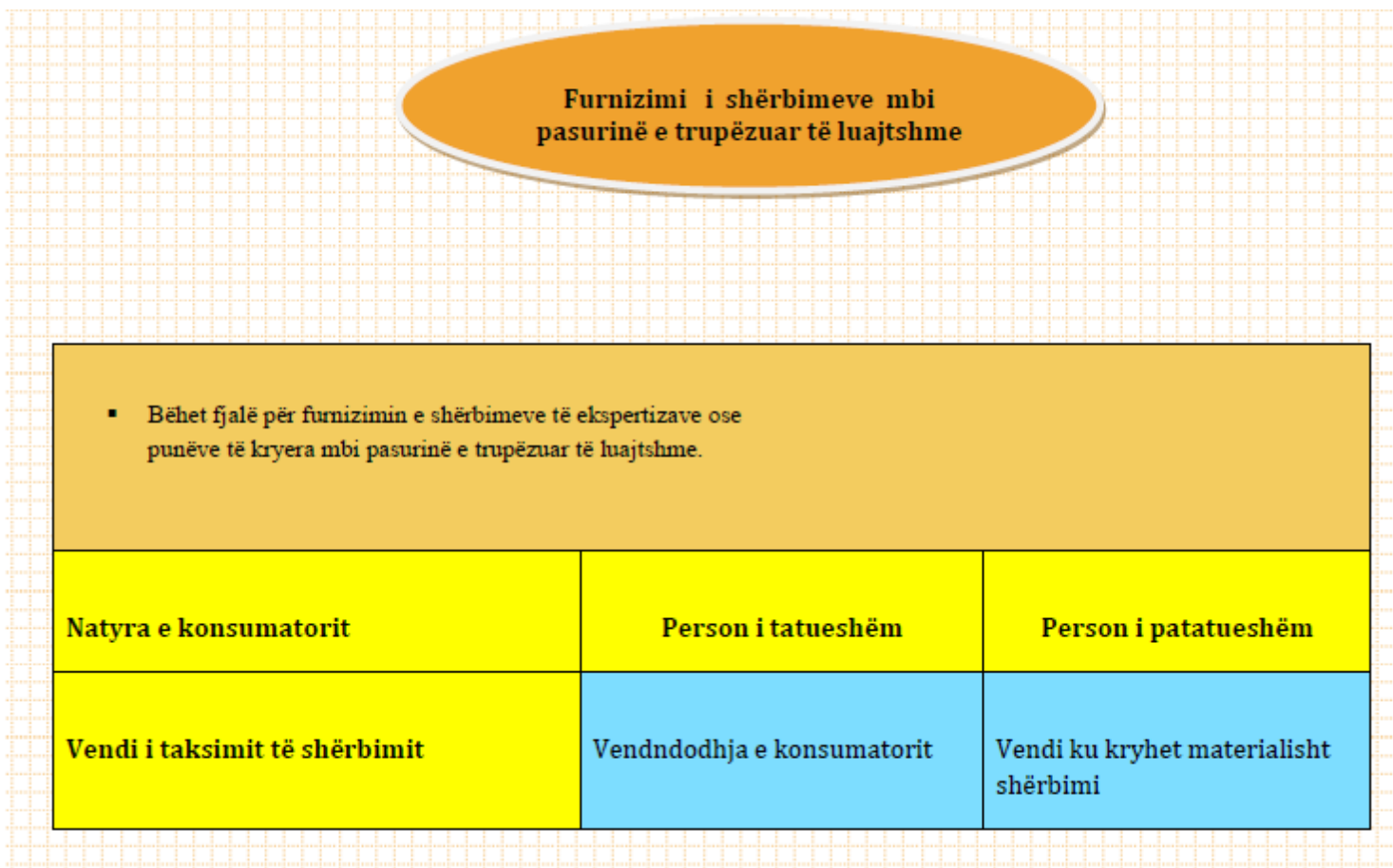
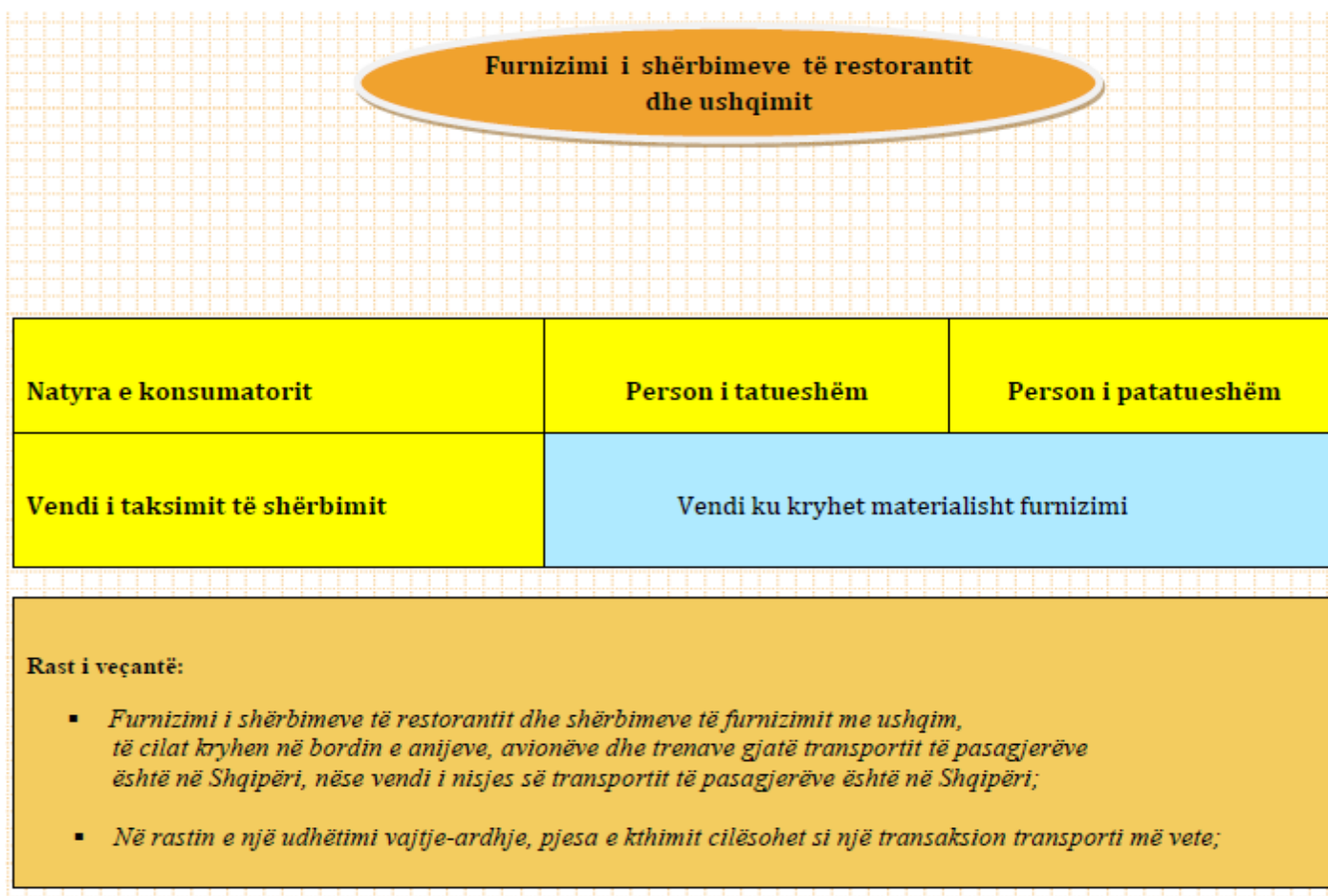


Figura 8.21: Furnizimi i shërbimeve të restorantit dhe ushqimit



Burimi: Tabela teknike (8.1 -8.21) për vendin e furnizimit të transaksioneve ndërkombëtare të shërbimeve të Avokatit të Tatimpaguesit z. Artur Papajani në zbatim të ligjit Nr. 92/2014.

BIBLIOGRAFIA

- ❖ Abe, K. (1995). "The target rates of tariff and tax reform", *International Economic Review* , 36, pp.875- 885.
- ❖ Agha, A., & Haughton, J. (1996). *Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations*. *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 78, No. 2 , 303-308.
- ❖ Aizenman, J. & Jinjark, Y. (2008). *The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence*. *The Journal of International Trade & Economic Development* Vol. 17, No. 3, 391–410.
- ❖ Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, "Openness, Country Size, and Government," *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305–21.
- ❖ Antic, D. , "VAT in Bosnia-Herzegovina: Institutional and Legal Aspects, *International Vat Monitor*", November/December 2006, pp 448-454
- ❖ Auriol, E. and Warlters, M. (2012). "The marginal cost of public funds and tax reform in Africa," *Journal of Development Economics*, vol. 97(1), 58-72.
- ❖ Bartlett, B., "The Conservative Case for a VAT" , *taxanalyst-The experts' experts*, 2011
- ❖ Bastable, Charles F., (1917), "Public Finance", chapter VII, "The canons of taxation", london: macmillan and co., limited, 3rd edition,
- ❖ Bird, M.R. and Casanegra de Jantscher, M., 1992. *Improving Tax Administration in Developing Countries*, IMF.
- ❖ Bleaney, Y. M., Gemmel, N. and Greenaway, D. (1995) "Tax Revenue Instability, with Particular Reference to Sub-Saharan Africa", *The Journal of Development Studies*, 31, pp.883-902.
- ❖ Corlet, W., Hague, D., (1953), "Complementarity and the Excess Burden of Taxation," *Review of Economics Studies*, vol. 21/1, pp. 22-30
- ❖ De Mello, L., 2009. *Avoiding the value-added tax: Theory and cross-country evidence*. *Public Finance Rev.*, 37(1): 27-46.

- ❖ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2011). “Tax Revenue Instability in Sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies”, *Journal of African Economies*, pp. 1-27.
- ❖ Ebeke, C. and Ehrhart, H. (2012). Does VAT reduce the instability of tax revenues?, *CERDI*, pp. 1-18.
- ❖ Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., “The Allure of the Value-Added Tax, Finance and Development,” in *IMF Quarterly Magazine* (ed.) (2002), Volume 39, No. 2.
- ❖ Ebrill L., Keen M., Bodin, J.-P. and Summers, V. *The Modern VAT* (2001), International Monetary Fund.
- ❖ Edgeworth, F., (1897) "The Pure Theory of Taxation." *The Economic Journal*, vol. 7, pp. 46-70.
- ❖ Gordon, R. H. and Nielsen, S. B. (1997). “Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation”, *Journal of Public Economics*, 66(2), pp.173–197.
- ❖ Graetz, J., M., “VAT as the Key to Real Tax Reform”, *taxanalyst-The experts’ experts*, 2011
- ❖ Gruber, J, and Saez, E., (2002). "The Elasticity of Taxable Income: Evidence and Implications,” *Journal of Public Economics*, vol. 84, pp. 1-32.
- ❖ Hall,R., Rabushka, A., (1995). “The Flat Tax,” Hoover Institution, Stanford Univeristy.
- ❖ James, P.,“Exploring the Origins and Global Rise of VAT”, *taxanalyst-The experts’ experts*, 2011
- ❖ Keen M., & Lockwood, B., 2007. *The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences*, International Monetary Fund.
- ❖ Keen, M. and Lockwood, B. (2010). “The Causes and Consequences of the VAT Revolution: An Empirical Investigation”, *Journal of Development Economics*, 92, pp.138-151.
- ❖ Lejeune I., *The EU VAT Experience: What Are the Lessons?*, VAT Rader, “What a Federal Consumption Tax, Would Mean for America”, *Tax Analysts* 2011.
- ❖ Lim, D. (1983). “Instability of Government Revenue and Expenditure in Less Developed Countries”, *World Development*, 11(5), pp.447-450.
- ❖ Michael, M. S., Hatzipanayotou, P. and Miller, S. M. (1993). “Integrated reforms of tariffs and consumption taxes”, *Journal of Public Economics* , 42, pp.417-428.

- ❖ Mirrlees, J., (1971). "An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation," *Review of Economic Studies* 38, pp.175-208.
- ❖ Mirrlees, J., Diamond, P., (1971). "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency". *American Economic Review*, pp 8 – 27.
- ❖ Persson, T., & Tabellini, G., 2003, *The Economic Effects of Constitution* , Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- ❖ Ramsey, F., 1927. "A Contribution to the Theory of Taxation," *Economic Journal*, vol. 37, pp. 47-61
- ❖ Rodrik, D., 1998. "Why Do More Open Economies Have Bigger Governments?" *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997–1032.
- ❖ Rosen, H., *Financë Publike*, kap 14, pp 368-373
- ❖ Saez, E., (2001). "Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates". *Review of Economic Studies* , pp 205–229.
- ❖ Schenk A., Oldman O., *A Comparative Approach*, 2007, pp 38-44.
- ❖ Schenk A., Thuronyi V., Cui W., 2nd Edition , Part of *Cambridge Tax Law Series*, 02/2015, pp 33-34.
- ❖ Slemrod, J., *Does a VAT Promote Exports?*, taxanalyst-The experts’ experts, 2011
- ❖ Smith,A., (1999). "The Wealth of Nationas," Penguin Group.
- ❖ Stiglitz J. , (2001), "Principles of financial regulation: a dynamic, portfolio approach", *The World Bank Research Observer*, vol.16 Nr.1.
- ❖ T.-P., Branka, "Characteristics of Value Added Tax in Bosnia and Herzegovina", *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy*, Vol 6 No 2 S2, March 2015.
- ❖ 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*
- ❖ *An introduction to the value added tax (VAT) - U.S. Chamber of Commerce*, 2010, pp 4-10.
- ❖ *Effects of adopting a value-added tax*", *The Congress of the United States, Congressional Budget Office* , 02/1992, pp 5-6.

- ❖ 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.
- ❖ 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.
- ❖ Fjalor Tatimor, Byroja Ndërkombëtare e Dokumentacionit Fiskal, IBFD.
- ❖ Manuali i sistemit informatik të tatimeve.
- ❖ Evidencat statistikore të vitit 2012 të DRT Elbasan.
- ❖ Manuali i kontrollit tatimor
- ❖ Materiale trajnimi dhe tabela teknike të z. Artur Papajani.
- ❖ Dhoma Amerikane e Tregtisë, <http://al.thetodaypost.com/dhoma-amerikane-gjobat-e-larta-po-falimentojne-biznesin-10701>.
- ❖ Manuali i kontrollit tatimor.
- ❖ Statistika tatimore të DPT-së.
- ❖ “Tax Glossary” Byroja Ndërkombëtare e Dokumentacionit Fiskal.
- ❖ Ligj Nr.7546 Dt. 06.01.1992.
- ❖ Ligj Nr. 8976, datë 12.12.2002 "Per akcizat ne Republiken e Shqiperise", i ndryshuar.
- ❖ Ligj Nr.92/2014 datë 24.7.2014, "Për tatimin mbi vlerën e shtuar", në Republikën e Shqipërisë, i ndryshuar.
- ❖ Dekreti Nr.7463 Dt. 31.01.1991.
- ❖ Direktiva e Parlamentit Europian dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”, Numri CELEX 32006L0112, Fletorja Zyrtare e Bashkimit Europian, Seria L, Nr. 347, datë, 11.12.2006, faqe 1–118, e ndryshuar.
- ❖ FAS 157 – Vlera e drejtë.
- ❖ Ligj Nr. 9723, dt. 3.05.2007, "Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit" i ndryshuar
- ❖ Ligj Nr.7928 datë 27.4.1995, "Për tatimin mbi vlerën e shtuar", i ndryshuar.
- ❖ Ligj Nr.8438, datë 28.12.1998, "Për Tatimin mbi të Ardhurat", i ndryshuar.

- ❖ Ligji “Mbi Administrimin e Pasurisë dhe Kontabilitetin e Përgjithshëm të Shtetit”
- ❖ Ligji Nr.9920 datë 19.5.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.Sh.”
- ❖ Ligji Nr. 03/L-222 “Per Administratën Tatimore dhe Procedurat” në Republikën e Kosovës.
- ❖ Ligji Nr. 8560, Dt. 22.12.1999, “ Për Procedurat Tatimore në RSh”.
- ❖ Ligji Nr:2004/48 mbi Administratën Tatimore dhe Procedurat në Kosovë
- ❖ Ligjin Nr. 99/2015 Dt. 23.9.2015, i cili ka hyrë në fuqi më dt. 12.11.2015.
- ❖ Ligjit Nr.61/2012 “Për akcizat në RSh”.
- ❖ Nr. 03/L-146, “Per Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në R.K.”
- ❖ Relacion Shpjegues për Projekt-Ligjin “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”, Ministër i Financave Shkëlqim Cani.
- ❖ Rregullore për Procedurat e Rimbursimit në R.Sh.”
- ❖ Rregullorja e TVSH-së Nr 2001/17 ne RK
- ❖ Standardi Kombëtar i Kontabilitetit i Përmirësuar “Inventarët”
- ❖ Udhëzim i Ministrisë së Financave Nr.24 datë 02.09.2008 “Per Procedurat Tatimore në R.Sh.”
- ❖ Udhëzim Administrativ Nr. 01/2004 Date 01/09/2004 “Per Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në R.K.”
- ❖ Udhëzim Administrativ Nr.10 / 2010 “Per Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në R.K.”
- ❖ Udhëzues mbi tatimet në Kosovë.
- ❖ Udhëzues për administratën tatimore mbi procedurat e vlerësimit dhe rimbursimit të tatimeve në Shqipëri .
- ❖ Udhëzim për Procedurat e Rimbursimit në R.K.”
- ❖ Udhëzimi i Ministrit të Financave nr.17 prot. datë 13.05.2008 “Mbi rimbursimin automatik të eksportuesve me risk zero”.
- ❖ UMF Nr.17 datë 13.05.2008, "Për tatimin mbi vlerën e shtuar", i ndryshuar
- ❖ UMF Nr.19, datë 3.11.2014, "Për zbatimin e regjimit të veçantë të skemës së kompensimit të prodhuesve bujqësorë për qëllime të tatimit mbi vlerën e shtuar".

- ❖ UMF Nr.24, datë 02.09.2008, "Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë", i ndryshuar.
- ❖ UMF Nr.5, datë 30.01.2006, "Për Tatimin mbi të Ardhurat", i ndryshuar.
- ❖ UMF Nr.6 , datë 30.01.2015, "Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar në Republikën e Shqipërisë".
- ❖ UMF Nr.6, datë 10.02.2004, "Për marrëveshjet bilaterale për shmangjen e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e evazionit fiskal"
- ❖ UMF Nr.7, datë 16.6.2003, "Për akcizat", i ndryshuar.
- ❖ Vendim Shpjegues Publik, NR.3./ 2010 "Per Tatimin mbi Vleren e Shtuar ne R.K."
- ❖ Vendimit të Këshillit të Ministrave "Per disa Ndryshime ne VKM Nr.1058, Dt. 21.10.2009 "Për Përcaktimin e Kufirit Minimal të regjistrimit për TVSH-në",
- ❖ VKM Nr. 202, datë 9.4.2014, "Për përcaktimin e kushteve dhe të kriterëve për eksportuesit për qëllim të rimbursimit të tvsh-së".
- ❖ VKM Nr. 922, datë 29.12.2014, "Për deklarimin e detyrueshëm të deklarave tatimore dhe të dokumenteve të tjera tatimore, vetëm nëpërmjet formës elektronike"
- ❖ VKM Nr.1058, datë 21.10.2009, "Për përcaktimin e kufirit minimal të regjistrimit për tatimin mbi vlerën e shtuar (TVSH)", i ndryshuar, i ndryshuar.
- ❖ VKM Nr.55, datë 3.2.2010, "Për deklarimin e detyrueshëm të deklarave tatimore dhe të dokumenteve të tjera tatimore, vetëm nëpërmjet formës elektronike, i ndryshuar.
- ❖ VKM Nr.953, datë 29.12.2014 "Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 92/2014, "Për tatimin mbi vlerën e shtuar në Republikën e Shqipërisë"
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2010, EYGM Limited.
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2011, EYGM Limited.
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2012, EYGM Limited.
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2013, EYGM Limited.
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2014, EYGM Limited.
- ❖ Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2015, EYGM Limited.
- ❖ The Croatian Tax System, Republic of Croatia Ministry of Finance, Zagreb, April 2012.

- ❖ International Vat/Gst Guidelines, Global Forum On Vat, Oecd 2014, 17-18 April 2014.
- ❖ The Law on Value Added Tax of Republic Of Montenegro.
- ❖ The Law on Value Added Tax of the Republic of Serbia, Published in the “Official Gazette” Of the Republic of Serbia No.84/2004, of July 24, 2004, and No. 86/2004, of July 30, 2004, RS Official Gazette, Nos. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007.
- ❖ Law on Value Added Tax of the Republic of Bosnia & Hercegovina.
- ❖ Law on Value Added Tax of the Republic of Macedonia.
- ❖ VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1(2015) – EN, European Commission.
- ❖ Vat In The European Union Application In The Member States, Facts For Use By Administrations/Traders Information Networks etc. European Commission Directorate-General Taxation And Customs Union, Brussels, February 2014 Taxud/C1/Kv/VI (2014)
- ❖ Indirect tax in 2014 “A review of global indirect tax developments and issues”, EY
- ❖ Alexandridis, T., ekspert i të drejtës europiane në Shqipëri
<http://www.gazetatema.net/web/2015/09/27/gjobat-e-reja-tatimore-mund-te-jene-ne-shkelje-e-te-drejte-europiane/>
- ❖ TVSH-ja, shkallëzimet dhe zgjerimi i bazës së saj – ALTAX, 11/4/2016
- ❖ <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do>