

Reformat tatimore në shtetet ballkanike – rasti i Kosovës

*Bedri Peci**

Përmbledhje

Sot kur nga fillimi i procesit të tranzicionit në shtetet ballkanike kanë kaluar rreth 19 vjet. Reformimi i sistemeve të tyre tatimore ende është në vazhdim duke u ballafaquar me sfida të shumta. Reformimi i sistemeve tatimore është njëri nga segmentet më të rëndësishme të tranzicionit të tyre shoqëror-ekonomik të udhëhequr nga aspirimi për t'u anëtarësuar në Unionin Evropian. Rezultatet më të mëdha konsistojnë në atë se të gjitha shtetet ballkanike, kush më e herët e kush më vonë, kanë aplikuar në sistemet e tyre tatimore tatimin në të ardhurat personale, tatimin në të ardhura të korporatave dhe TVSH-në. Në këtë kuadër, me qëllim të krijimit të sistemeve tatimore konkurruese për joshje të investimeve dhe harmonizimit tatimor me UE-në janë ulur dukshëm normat tatimore dhe janë ndërmarrë hapa të suksesshëm në funksion të harmonizimit të tatimeve me shtetet anëtare të UE-së. Disa shtete kanë arritur që sistemet e tyre tatimore t'i ndërtojnë në përputhje me *acquis communautaire*. Krijimi i sistemit dhe politikës tatimore në Kosovë nga ana e UNMIK-ut është rast i shembullit unik të krijuar në praktikë pa ndikimin e brendshëm dhe pa dialog politik. Nga 1999 e deri me shpalljen e pavarësisë më 17 shkurt 2008, UNMIK-u ishte kreator i sistemit dhe politikës tatimore në Kosovë. Pas shpalljes së pavarësisë, Qeveria e Republikës së Kosovës ndërmori hapin e parë reformues duke ulur normat tatimore të tatimit në të ardhura personale dhe tatimit në të ardhura të korporatave. Megjithatë, sistemi dhe politika tatimore në Kosovë duhet reformuar edhe në shumë segmente të tjera.

Fjalët kyç: reformë, sistem tatimor, tranzicion, shtetet ballkanike, harmonizim, strukturë tatimore etj.

* Prof. ass. dr. Bedri Peci, Fakulteti Juridik, Departamenti i Shkencave Juridiko-Financiare, Universiteti i Prishtinës, Republika e Kosovës, bedripeci@juridik.uni-pr.edu

I. Hyrje

Pas rënies së sistemeve komuniste në shtetet ballkanike në rrethana mjaft specifike, filloi procesi i reformimit të sistemeve tatimore në kudër të tranzicionit shoqëror-ekonomik si tërësi. Tranzicioni si koncept është proces transformues i përmasave të thella të një sistemi shoqëror-ekonomik, nëpërmjet të cilit ky sistem kalon në një strukturë të re, e cila siguron një efikasitet dhe efektivitet më të lartë. Kështu, shtetet ballkanike, për të arritur këto performansa, duhej bërë ndryshime në të gjitha nënsistemet e sistemit shoqëror-ekonomik, e para së gjithash në sistemin politik, në sistemin ekonomik, në sistemin arsimor etj.

Nisur nga kjo, masat tranzitore të politikës ekonomik si tërësi, ishin në këto shtete të orientuara para së gjithash në: liberalizimin e çmimeve dhe tregtisë; stabilitetin dhe zhvillimin e financave publike (reformat tatimore dhe buxhetore); kredibilitetin valutor; restrukturimin e ndërmarrjeve; privatizimin e ndërmarrjeve; krijimin e rrjetit të sigurimeve sociale dhe zhvillimin e kornizës juridike dhe institucionale të ekonomive të orientuara të tregut etj. Mirëpo, me qëllim që t'i qëndrojmë besnik objektit të analizës së këtij punimi, në vazhdim do të fokusohemi vetëm në reformat tatimore në shtetet e zgjedhura ballkanike, Shqipëri, Bullgari, Kroaci, Maqedoni, Rumani, dhe me theks të veçantë në Kosovë.

Kur në fillim të viteve 90 filloi procesi i tranzicionit në shtetet e Evropës Juglindore, shkencat ekonomike nuk i njihnin shumë praktikat e tilla të reformave tatimore të cilat do t'u ndihmonin bartësve të politikave ekonomike. Me kalimin e kohës dhe me njohjen e përvojave të para të disa shteteve në tranzicion, shkencëtarë të shumtë¹ iu rreken analizave të procesit të reformave tatimore.

¹ Richard M. Bird, Robert D. Ebel and Christine I. Wallich, "Fiscal Decentralization from Command to Market", in Wallace E. Oates (ed), *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*: Edward Elgar Publishing, Inc: North Hampton, Massachusetts 1998, f.647-703.; Rigger Nord, "Central and Eastern Europe and The New Financial Architecture": *Finance and Development*, IMF, Vol 37, No. 3, Washington 2000, f. 1-6; Vito Tanzi, "Financial Markets and Public Finance in Transformation Process" in Vito Tanzi (ed), *Transition to Market: Studies in Fiscal Reform*: Washington 1993, IMF f.1-31.

Duhet theksuar faktin se ndryshimet pronësore, ndërtimi i institucioneve demokratike, problemet e stabilitetit ekonomik dhe politikës monetare kanë qenë më tepër objekt i analizave dhe diskutimeve sesa reformat tatimore.

Reformimi i sistemeve tatimore përbënte vetëm njërin nga segmentet kryesore të procesit reformues në kuadër të tranzicionit shoqëror-ekonomik. Analiza e procesit të reformave tatimore në shtetet ballkanike është përcjellë me vështirësi jo të lehta për autorë të ndryshëm, duke mos përjashtuar nga ky mes as autorin e këtij punimi. Me këtë rast unë, nga ana ime, do veçoja:

E para, që analiza e plotë dhe e qëndrueshme duhet të bazohet në të dhëna të besueshme nga një burim i besueshëm duke e marrë para sysh natyrën e rasteve të studimit të reformave në disa shtete dhe periudhën e gjatë të shtrirjes së tyre kohore. Problemi me të dhëna të besueshme ka qenë veçanërisht i shprehur në vitet e para të tranzicionit në të gjitha shtetet ballkanike dhe vazhdon edhe tani.

Në rastin e Kosovës, mungesa e një byroje nacionale e të dhënave statistikore të indikatorëve ekonomikë, ka qenë dhe është një problem mjaft i madh, i cili ka efekte të drejtpërdrejta edhe në procesin e reformës tatimore. Krijimi i politikës fiskale nga UNMIK-u është bërë në kushte mjaft specifike në krahasim me shtetet e tjera. Kjo për faktin se ngarkesa fiskale u aplikua në mungesë të strategjisë së zhvillimit ekonomik si dhe në mungesë të definimit dhe formulimit të një politike konsistente afatgjate fiskale. Kjo mungesë ishte si rezultat i mosdefinimit të statusit politik të Kosovës dhe i modelit *sui generis* të administrimit nga UNMIK-u, i cili politikën fiskale e ka aplikuar vetëm në funksion të realizimit të qëllimeve fiskale. Kështu, ngarkesa fiskale në Kosovë është aplikuar nga UNMIK-u në mungesë të përcaktimit real të indikatorëve makroekonomikë si GDP-ia, të ardhurave për capita etj.

Kosova ende nuk ka një byro të mirëfilltë statistikore për përcaktimin e indikatorëve makroekonomik dhe të indikatorëve të tjerë relevantë për formulimin dhe implementimin e politikës fiskale. Analizat e performansave makroekonomike të Kosovës janë të kufizuara për shkak të bazës statistikore shumë të dobët dhe ndryshimeve të shpeshta në vlerësimin e ecurive makroekonomike nga institucionet financiare vendore dhe ndërkombëtare. Në vitin 2005 p. sh., pjesëmarrja e te hyrave

buxhetore në BPV u vlerësua se do të jetë rreth 25%. Këto vlerësime dallojnë nga ato të viteve të mëparshme. Kështu, misioni i FMN-së në raportin e muajit prill-maj 2005 vlerësoi BPV-në për vitin 2005 në shumë prej 2.433 milion €, kurse atë për vitin 2004 në 2,516 milion €, ose për 21,7% më lart sesa e kishte vlerësuar në dhjetor të vitit 2004 (1,999 milion €). Ndryshimi nuk ishte rezultat i zvogëlimit të shpenzimeve apo të hyrave buxhetore, por rezultat i vlerësimeve të reja të nivelit të BPV-së nga ana e FMN-së.² Për të vënë në pah këto oscilime në vlerësime të ndryshme të indikatorëve makroekonomikë gjatë hartimit të kësaj analize, ne jemi ndalur në prezantimin e të dhënave për të hyrat buxhetore për vitin 2004 sipas institucioneve financiare vendore dhe ndërkombëtare. Kështu, të hyrat buxhetore sipas pasqyrave financiare për vitin 2004³ të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave (MEF) ishin 602.45, sipas Monitoruesit Mujo Makroekonomik të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave⁴ ishin 635.00, sipas Fondit Monetar Ndërkombëtar⁵ ishin 601.30, ndërsa sipas Bankës Botërore⁶ ishin 610.90.

Oscilimet shumë të mëdha në vlerësimin e BPV-së dhe indikatorëve të tjerë pamundësojnë vlerësimin real të ngarkesës me tatime, etj. E gjithë kjo, për pasojë, bën të pamundur që në fillim të aplikimit të një forme tatimore të parashihen në mënyrë të saktë reperkusionet fiskale, sociale dhe ekonomike që i shkaktojnë ato dhe pamundësohet qysh nga fillim realizimi i parimit të drejtësisë në tatim. Andaj, sistemi tatimor i Kosovës mendojmë që përbëhet nga forma tatimore jo mjaft të ndërlydhura me një ide të përbashkët afatgjate dhe zhvillimore. Format tatimore që e përbëjnë atë kanë funksione të kufizuara dhe jo mirë të harmonizuara me njëra-tjetrën. Kjo ndikon që edhe rezultatet në mbledhjen e të hyrave nga tatimet të jenë kronike dhe jo në ritëm me nevojat e stimulimit dhe zhvillimit ekonomik të Kosovës.

² Raport hulumtues: Kultura fiskale dhe qendrueshmeria buxhetore, Prishtine 2005: *Riinvest and Forum* 2015, f. 8.

³ MEF, "Pasqyrat financiare për vitin 2004" (Departamenti i thesarit, 2005).

⁴ MEF Monthly Macroeconomic Monitor Kosovo, July 2005.

⁵ FMN, Aide Memoire, of the IMF Staff Mission to Kosovo, July 14-25, 2005.

⁶ Banka Botërore, "Rishqyrtimi i Shpenzimeve Publike dhe i Institucioneve në Kosovë", 22 qershor 2005.

Prandaj, shtrohet nevoja urgjente e krijimit të një baze të qëndrueshme të dhënave makroekonomike dhe të një sistemi të përhershëm të përlogaritjes, në mënyrë që të krijohen tregues të qëndrueshëm për ndërtimin e politikave makroekonomike.

Në këtë analizë për të trajtuar reformat tatimore të shteteve të zgjedhura ballkanike kemi përdorur të dhënat statistikore të FMN-së, Bankës Botërore, Mitra, Pradeep & Nicholas Stern, Tax Systems in Transition, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States, IMF Working Paper WP/03/209, të cituara në raportin brilant nga Grabowski M., Tomalak M., Tax reforms in the countries of the central Europe and the Commonwealth of Independent States, [w:] New Europe - Report on Transformation, Instytut Studiów Wschodnich, Warsaw 2004. Rastin e Kosovës e kemi analizuar mbi bazën e raporteve të FMN-së, Bankës Botërore, raporteve të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave, si dhe burimeve të tjera sekondare.

E dyta, që procesi i tranzicionit nga ekonomia e centralizuar e planit në ekonomi të tregut është shoqëruar me rritje të madhe të sektorit të ekonomisë joformale, e cila nuk ka mundur të mbulohet asnjëherë me statistika. Në rastin e Kosovës, sektori i ekonomisë joformale është *terra nullius (tokë e shkretë)* në kuptimin e njohjes dhe matjeve institucionale. Askush nuk ka bërë ndonjë analizë statistikore të mirëfilltë deri më tani.

E treta, që gjerësia e sektorit publik, i cili përfshin në vete një numër të madh të dhënave, është mjaft vështirë të krahasohet dhe harmonizohet për raste studimi. Shpeshherë, këto të dhëna ndryshojnë prej një institucioni në tjetrin në kuadër të një shteti, aq më shumë në kuadër të shteteve.

Kjo analizë përbëhet nga katër pjesë. Në pjesën e parë prezantohet sfondi i reformave tatimore në shtetet ballkanike dhe në Kosovë. Pjesa e dytë përmban analizën krahasuese të strukturës së të hyrave nga burime të ndryshme të të hyrave në kontekstin historik, duke vënë në spikamë ndryshimet më të rëndësishme gjer më tani, dhe rastin e strukturës tatimore në Kosovë. Në pjesën e tretë kemi trajtuar trendët e reformave tatimore në shtetet e zgjedhura ballkanike me theks të veçante në rastin e Kosovës, ndërsa në pjesën e katërt është analizuar

harmonizimi i tatimeve si motiv dhe trend i reformave tatimore në shtetet ballkanike. Analiza përfundon me përmbledhjen e konkluzioneve dhe rekomandimeve.

II. Sfondi i reformave tatimore në shtetet ballkanike dhe në Kosovë

Dizajnimi i reformës tatimore, të përshtatshme dhe funksionale, nuk ka qenë qëllim i lehtë për t'u arritur në asnjë shtete ballkanik. Vështirësitë janë shprehur veçanërisht në bërjen e reformave të pranueshme dhe, pastaj, të implementueshme me sukses. Menaxhimi i reformave tatimore përgjatë tërë procesit të reformës tatimore nga inspektimi i gjendjes e deri më tani, ka qenë një proces i gjatë e i komplikuar dhe vazhdon të jetë ende. Kjo për faktin se të gjitha shtetet post-komuniste posedonin sisteme tatimore të përpiluara për ekonominë e planit dhe jokatipabile me ekonominë e tregut si dhe me një administratë tatimore që kishte nevojë për një riorganizim të plotë me qëllim të operimit të suksesshëm në kushte të reja.⁷

Tranzicioni ekonomik solli sfida të reja dhe unike për shtetet ballkanike. Disa prej tyre i kemi diskutuar këtu më poshtë:

1) Në vitet '90, sistemet tatimore të shteteve post-komuniste karakterizoheshin nga: a) jotransparenca, b) diferencat në ngarkesat tatimore nëpërmjet të cilave bëhej diskriminimi i aktiviteteve dhe i faktorëve të caktuar dhe në të njëjtën kohë

⁷ Grabowski M., Tomalak M., "Tax System Reforms in the Countries of the Central Europe and CIS", *New Europe - Report on Transformation*, Instytut Studiów Wschodni, Warsaw 2004, fq.251-301; Fischer, Stanley and Ratna Sahay, "The Transition Economies After Ten Years," in: Orłowski, Lucjan T. (ed.) *Transition and Growth in Post-communist Countries: The Ten-year Experience*, Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA : Edward Elgar. 2001, f. 3-47; Rigger Nord, "Central and Eastern Europe and the New Financial Architecture" opt. cit. pp.1-6; Dabrowski, M. and Radziwill, A., "International Public Goods for Economic Development: the Case of Post Communist Transition" *Paper Prepared for the Conference on 'International Public Goods for Economic Development'*, Weatherhead Center for International Affairs, Harvard University, September 7-8, 2005, f. 8; Bruno S. Sergi, "The Balkans Jump on the tax Rivalry Bandwagon", SEER-South-East Europe Review for Labour and Social Affairs), Brussels, issue: 01/2005, pages: 7-18; Available on: www.ceeol.com f. 7-18.

bëhej favorizimi i të tjerëve; c) nuk ekzistonte baraspesha midis tatimeve direkte dhe indirekte; d) ndryshimet e shpeshta në sistemet tatimore dhe në tatime të caktuara (veçanërisht në përqindjet e tatimit në qarkullim) si pasojë e politikës tatimore jo stabile; e) procedurat komplekse administrative; f) jo kompatibiliteti me sistemet tatimore të shteteve evropiane perëndimore; g) jo fleksibiliteti dhe jo thjeshtësia.⁸

2) Kusht i domosdoshëm (*conditio sine qua non*) për çdo reformë tatimore ishte organizimi i administratës tatimore. Të hyrat tatimore që këto shtete i kishin mbledhur në të kaluarën nuk ishin indikacion se çfarë do të ishin në gjendje të mblidhnin në të ardhmen. Të hyrat ishin kryesisht transferime prej disa sektorëve publikë, kryesisht prej ndërmarrjeve shtetërore. Numri i tatimpaguesve (ndërmarrjeve shtetërore) ka qenë vetëm në mijëra dhe ka qenë lehtë të kontrolloheshin.

Transformimi i këtyre ekonomive solli (1) rritjen e numrit të tatimpaguesve nga mijëra në miliona, (2) me liberalizimin e çmimeve dhe shtimin e qarkullimit të mallrave u kufizua mundësia e informimit të administratës tatimore, (3) stimulimi i shërbimeve dhe aktivitetit të ndërmarrjeve të vogla solli rritjen e të hyrave totale të cilat ishte vështirë që të tatoheshin nga ana e administratës tatimore.⁹ Këto ishin vetëm disa prej shkaqeve që ndikuan që pothuajse të gjitha shtetet në tranzicion t'i rrekën organizimit të mirëfilltë të administratës tatimore.¹⁰ Në këtë kuadër, edhe në shtetet ballkanike u bë riorganizimi i administratave tatimore në kuadër të Ministrisë së Financave dhe ky proces ende vazhdon.

⁸ Për detajet e reformave tatimore në kontekst më të gjerë, më gjerësisht, shih: Vito Tanzi., *Fiscal Policies in Economies in Transition*: (Washington: IMF) 2002, kapitujt 5-11.

⁹ Vito Tanzi, "Financial Markets and Public Finance in Transformation Process" in Vito Tanzi (ed) *Transition to Market: Studies in Fiscal Reform*, opt. cit. f. 18.

¹⁰ Për organizimin e administratës tatimore, më gjerësisht, shih: Kasanegra de Jantscher, Milka, Carlos Silvani and Charles L. Wehorn., "Modernizing Tax Administration", in ed. by Vito Tanzi, *Fiscal Policies in Economies in Transition*, opt. cit. f. 120-141.

Në procesin e organizimit të administratës tatimore, një vend i rëndësishëm duhej dhënë përgatitjes së revizorëve, identifikimit të obliguesve tatimorë, asistencës së tatimpaguesve etj.

3) Mungesa e strategjive të qarta ekonomike. Në asnjë shtet ballkanik nuk kishte strategji të qartë institucionale për procesin e tranzicionit. Sa më shumë që ekonomitë e këtyre shteteve ishin të centralizuara, aq më vështirë ishte zgjedhja e sistemit institucional mbi bazën e të cilit do të zhvilloheshin reformat tatimore.

4) Situatë e ngjashme në tendencën për harmonizimin e sistemeve të tyre tatimore me shtetet e Unionit Evropian (UE). Të gjitha shtetet ballkanike kanë shprehur aspiratat e tyre për anëtarësim në UE. Kjo ka qenë edhe arsyeja që shtetet ballkanike kanë implementuar në sistemet e tyre tatimore TVSH-në, tatimin në fitim të korporatave me standarde të kontabilitetit, tatimin në të ardhura personale, tarifatat doganore ad valorem dhe taksën e akcizës.

5) Konkurrenca tatimore. Në këtë drejtim situata ishte sfiduese për shtetet ballkanike. Nevojat e shteteve ballkanike për investime nga investitorët e jashtëm shtronte nevojën e qasjes konkurruese në dizajnimin e politikës së tyre tatimore duke pasur gjithëherë parasysh rëndësinë që ka politika tatimore në joshjen e investimeve të jashtme nëpërmes lehtësirave dhe normave të ulëta tatimore.

6) Edukata e ultë tatimore. Shtetet në tranzicion kanë operuar në ambiente ku pagesa e tatimeve në shoqëri nuk akceptohej si e këndshme dhe e zakonshme. Kjo ka qenë arsye pse evazioni ishte aq i lartë.

III. Ndryshimet në strukturën e të hyrave të sektorit të përgjithshëm qeveritar në periudhën e tranzicionit në shtetet ballkanike dhe rasti i Kosovës

Shtetet në tranzicion kanë aplikuar forma të ndryshme tatimore kur është fjala për përzgjedhjen e strukturës së tyre tatimore. Shtetet më të ardhura për *capita* më të larta si dhe me një administratë tatimore më të zhvilluar, kanë strukturë tatimore që më tepër i ngjajnë shteteve të Unionit Evropian. Kjo ka qenë rezultat i përpjekjeve të këtyre shteteve që përmes

harmonizimit të sistemeve tatimore të anëtarësohen në BE, ndërsa, shtetet me të ardhura të ulëta si dhe me administratë të dobët tatimore, strukturën tatimore e kanë ndërtuar ekskluzivisht mbi bazën e tatimeve indirekte.

Para fillimit të procesit të tranzicionit, të hyrat e sektorit të përgjithshëm qeveritar të shteteve ballkanike janë bazuar kryesisht në të hyra nga sektori publik. Me fillimin e procesit të tranzicionit u kufizua roli i shtetit në rishpërndarjen e të hyrave dhe kjo pati ndikim në zvogëlimin e pjesëmarrjes së të hyrave të sektorit të përgjithshëm qeveritar në GDP-i me ulje në mesatare prej 2.2% në shtetet ballkanike për periudhën 1991-2002 (shih tab.1). Kjo ishte si pasojë e procesit të privatizimit të pronësisë shtetërore dhe zvogëlimit të aktiviteteve të shtetit në shumë funksione bazike. Faktorë të tjerë që kanë ndikuar në zvogëlimin e pjesëmarrjes së të hyrave të sektorit të përgjithshëm qeveritar në GDP, janë efektiviteti i dobët i administratave tatimore në kushtet e reja dhe evazioni i rritur fiskal.

Pjesëmarrja e të hyrave të sektorit të përgjithshëm qeveritar në GDP në shtetet ballkanike

(tabela 1)

shtetet	1991 – 1995 % në GDP	1999 – 2002 % në GDP	3 – 2 % në GDP
1	2	3	4
Shtetet ballkanike	36.8	34.6	- 2.2
Shqipëria	24.6	21.9	- 2.7
Bullgaria	37.8	41.3	3.5
Kroacia	42.5	41.3	- 1.2
Maqedonia	38.1	36.1	- 2.0
Rumania	40.8	32.4	- 8.4

Burimi: International Monetary Fund, World Bank, Mitra, Pradeep & Nicholas Stern, "Tax Systems in Transition", World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, "Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States", IMF Working Paper WP/03/209, - cituar nga Grabowski M. Tomalak, opt. cit. f. 261.

Nga tabela mund të shihet që pjesëmarrjen më të ultë në GDP nga viti 1991 deri në 2002, sektori qeveritar e kishte në Shqipëri me 21.9%. Ndërkaq, nëse shikohet pjesëmarrja e të hyrave tatimore dhe jo tatimore në të hyrat e sektorit të

përgjithshëm qeveritar, mund të shihet që pjesëmarrjen më të lartë të hyrave jo tatimore e kishte Bullgaria me 26.1% ndërsa atë më të ultë Kroacia me vetëm 4.9% (shih tab. 2)

Pjesëmarrja e të hyrave tatimore dhe jo tatimore në të hyrat totale të sektorit të përgjithshëm qeveritar të shteteve ballkanike në vitet 1999-2002

(tabela 2)

shtetet	Të hyrat tatimore në % në të hyrat totale	Të hyrat jo-tatimore në % në të hyrat totale
Shtetet ballkanike	86.2	13.8
Shqipëria	82.2	17.8
Bullgaria	73.9	26.1
Kroacia	95.1	4.9
Maqedonia	89.8	10.2
Rumania	94	6

Burimi: po aty, f. 264.

Ndërkaq, nëse shikohet struktura e të hyrave tatimore në të hyrat e përgjithshme nga tatimet në shtetet ballkanike në periudhën e tranzicionit, do të shohim se të hyrat nga tatimet indirekte merrnin pjesë me 40% në të hyrat e përgjithshme nga tatimet (shih tab. 3). Në këtë kuadër pjesëmarrjen më të lartë të tatimeve indirekte e kishin Shqipëria, Bullgaria dhe Kroacia.

Struktura e të hyrave tatimore në sektorin e përgjithshëm qeveritar në shtetet ballkanike në vitet 1999-2002

(tabela 3)

shtetet	Tatimet në total	Tatimet në të ardhura	Tatimet indirekte	Kontributet për sigurim social	Tatimet tjera
Shtetet Ballkanike	100	19.2	40.5	29.8	10.4
Shqipëria	100	13.1	44.8	20.3	21.8
Bullgaria	100	24.8	41.1	25.7	8.4
Kroacia	100	10.9	46.9	34.1	8.1
Maqedonia	100	18.4	35.6	33.3	12.7
Rumania	100	25.6	34.3	35.8	4.3

Burimi: po aty, f. 267.

Ndërkaq, nëse i referohemi pjesëmarrjes të hyrave tatimore, më saktësisht formave kryesore tatimore në GDP, do të shohim që pjesëmarrjen më të vogël ato e kanë pasur në Shqipëri nën 20% të GDP-së (shih tab. 4). Në këtë kuadër, pjesëmarrjen më të ultë e ka shënuar tatimi në të ardhura personale me afër 1%. Kroacia ka shënuar pjesëmarrjen më të lartë të të hyrave tatimore në GDP me më shumë se 39%.

*Të hyrat tatimore në relacion me GDP-inë në shtetet ballkanike
në vitet 1999-2002*

(tabela 4)

Shtetet	Total	Tap	Tak	tvsh	akcizat	kontributet	doganat	Tatimi në pronë	tjera
Shtetet ballkanike	29.3	3.1	1.7	7.9	3.7	9.4	2.1	0.1	1.4
Shqipëria	18	0.8	1.6	6.5	1.6	3.7	2.4	0	1.4
Bullgaria	28.7	3.6	2.5	8.3	3.7	7.8	0.7	0	2.1
Kroacia	39.3	2.9	1.4	13.9	4.5	13.4	2.7	0.2	0.3
Maqedonia	32.4	4.8	1.2	6.1	5.2	10.8	3.7	0.5	0.1
Rumania	28.2	3.3	1.9	4.5	3.5	11.2	0.8	0	3

Burimi: po aty, f. 271.

Në mungesë të të dhënave statistikore, rastin e strukturës tatimore të Kosovës nuk kemi mundur fatkeqësisht ta gjejmë në analizat e mësipërme krahasuese. Andaj, rastin strukturës tatimore të Kosovës e kemi trajtuar si të veçantë, por gjithnjë me qëllim të krahasimit me shtetet e tjera të analizuar më sipër. Me qëllim të prezantimit të zhvillimit të strukturës tatimore të Kosovës, ne kemi analizuar atë për vitet 1999, 2000 dhe 2007.

Në tre vitet e fundit, buxheti i konsoliduar i Kosovës krijohet tërësisht nga të hyrat vetjake. Të hyrat buxhetore janë rritur nga €249 milion, ose 23,4% të GDP-së, në vitin 2000 në €616 milion, ose 32,5% të GDP-së, në vitin 2004¹¹. Pjesëmarrja e të hyrave nga tatimet në GDP-i në vitin 2006: 22.8%, ne 2007 – 26.4%, ne 2008 – 23.3%.¹²

¹¹ Banka Botërore: Raporti nr. 32624-XK, Rishqyrtimi i Shpenzimeve Publike dhe i Institucioneve në Kosovë, 22 qershor 2005.

¹² Departamenti i Makroekonomisë, Thesari - MEF.

Nga analiza e pjesëmarrjes së formave tatimore që ekzistojnë në periudhën shtator-dhjetor 1999 kanë dominuar në tërësi të hyrat nga tatimet indirekte (shih tabela 5).

Struktura tatimore shtator-dhjetor 1999

(tabela 5)

	Vlerësimi (në mil. DM)	Realizimi
Të ardhurat e përgjithshme	47.7	30.5
Doganat	9.3	9.0
Akcizat	14.7	1.6
Tatimi mbi shitjen	23.6	19.5

Burimi: Raporti i të hyrave nga tatimet shtator-dhjetor 1999. Autoriteti Qendror Fiskal (AQF).

Të dhënat e mësipërme tregojnë se që nga vënia në funksion e formave të para tatimore e deri në fund të vitit 1999, tarifat doganore dhe tatimi i shitjes në kufi janë vjelë në mënyrë të kënaqshme, por fatkeqësisht vjelja e akcizave ka qenë e ulët. Të ardhurat e përgjithshme të vjela në fund të vitit 1999 arrijnë në 30.5 milionë DEM, përkundër vlerësimeve të bëra në buxhet prej 47.7 milion DEM.¹³ Mossuksesi në vjeljen e akcizave lidhet me mbulimin jo të plotë të kufirit me dogana si dhe me aftësitë e dobëta të administratës tatimore.

Numri i tatimpagueseve në vitin 1999 që i kanë përmbushur detyrimet, ka qenë mjaft i vogël në krahasim me numrin real, që është dashur t'i përmbushë detyrimet e tyre. Kjo ka qenë rezultat i mosmiratimit atë vit të Rregullores mbi Administratën dhe Procedurën Tatimore.¹⁴ Me miratimin e kësaj Rregulloreje u bë legalizimi i administratës tatimore, duke i mundësuar asaj që, në rast të mospërmbushjes së obligimit tatimor, të ndërmarrë masa për mbledhje të detyruar të tatimit.

¹³ Raporti i Bankës Botërore: Kosova reforma ekonomike e shoqërore për paqe dhe pajtim, Prishtinë, 2000, f. 3.

¹⁴ Rregullorja e UNMIK-ut nr. 2000/ 20 mbi administratën dhe procedurat tatimore.

Me rritjen e vëllimit të shpenzimeve në vitin 2000, u rrit nevoja për vlerësime të reja buxhetore si dhe për të hyra më të mëdha për financimin e shpenzimeve në rritje publike.

Të hyrat tatimore të vlerësuara sipas buxhetit të konsoliduar për vitin 2000 dhe të hyrat tatimore të realizuara në periudhën 7 janar – 31 dhjetor 2000
(tabela 6)

Të hyrat	Vlerësuar		Realizuar	
	Shuma	%	Shuma	%
Doganat	38.000.000	19.10	60.518.805	25,73
Akcizat	21.000.000	10.55	38.170.574	16,23
Tatimi në shitje	104.000.000	52.26	123.995.807	52,73
Tatimi në hotele dhe ushqime	11.000.000	5.53	3.224.477	1,37
Tatimi i paragjykuar			9.214.647	3,91
Tatimi në profit	5.000.000	2.51		
Tatimi në paga	15.000.000	7.54		
Tatimi në ekonominë e vogël	5.000.000	2.51		
Gjithsej tatimet	199.000.000	100	235.124.310	100

Burimi: Autoriteti Qendror Fiskal (AQF)

Nga më lart (tab. 6), shihet se nga tatimi në shitje që mbledhet në kufi, nga dogana dhe nga akciza janë mbledhur më se 94% e të hyrave të përgjithshme nga tatimet. Gjatë vitit 2000 ishin paraparë edhe të hyrat nga tatimi në profit dhe tatimi në paga, të cilat janë aplikuar më vonë. Sipas të dhënave për mbledhjet nga tatimet deri me 31 dhjetor, shihet se ato i tejkalojnë vlerësimet për tërë vitin. Ngec vetëm tatimi në hotele dhe ushqime nga e cila formë tatimore realizimet janë më të ulëta se parashikimet. Këto të hyra do të ishin shumë më të mëdha po të mos ndikonin një varg faktorësh si burim i evazionit fiskal, si: a) mos mbulimi i plotë i pikave kufitare hyrëse në Kosovë. b) niveli i lartë i doganave dhe akcizave mbi mallrat e importit për biznes duke ndikuar që obliguesit tatimorë në forma të ndryshme t'i ikin pagesës së tatimit, c) njohja nga ana e UNMIK-ut e regjimit preferencial tregtar midis RFJ dhe IRJ të Maqedonisë për territorin e Kosovës me tarifën sa 1% e vlerës së mallit duke mundësuar që në Kosovë të futen edhe mallra me certifikata të falsifikuara të origjinës së Maqedonisë, e)

mungesa e rregullativës përkatëse ligjore për shumë çështje të veprimtarisë afariste duke u reflektuar në fshehjen e bazës tatimore, në mungesën e evidencës afariste, mos identifikimi i subjekteve tatimore etj, ka për rezultat shmangien nga pagimi i tatimeve.

Nga analiza e strukturës tatimore, përkatësisht e pjesëmarrjes së formave tatimore në të hyrat e përgjithshme nga tatimet, del se edhe në vitin 2007 kemi të njëjtin raport të pjesëmarrjes së tatimeve direkte dhe indirekte sikurse edhe në vitet pararendëse. Kjo tregon se synim kryesor i politikës fiskale ishte realizimi i funksioneve fiskale, përkatësisht grumbullimi i mjeteve të parapara buxhetore pa i marrë parasysh funksionet e tjera të politikës fiskale, si ato ekonomike, sociale etj.

Të hyrat tatimore të vlerësuara sipas buxhetit të konsoliduar për vitin 2007 dhe të hyrat tatimore të realizuara në periudhën 1 janar – 31 dhjetor 2007

(tabela 7)

Buxheti i përgjithshëm i Kosovës 2007	parashikimi¹⁵	realizuar¹⁶	% e realizimit	
Gjithsej të hyrat	682.8	894.22	130.96%	
Të hyrat e buxhetit qendror	654.8	789.99	120.65%	
<u>Të hyrat nga tatimet</u>	<u>578</u>	<u>711.09</u>	123.03%	79.52%
<u>Të hyrat nga tatimet e brendshme</u>	<u>140.2</u>	<u>180.49</u>	128.74%	25.38%
<u>Të hyrat nga tatimet kufitare</u>	<u>437.8</u>	<u>530.6</u>	121.20%	74.62%
<u>Të hyrat jo-tatimore</u>	<u>40.8</u>	<u>53.2</u>	130.39%	

Nga të dhënat në tabelë për vitin 2007, shihet se sistemi dhe politika tatimore edhe për këtë vit mbështetej mbi bazën e tatimeve indirekte. Më se 74.62% e të hyrave nga tatimet janë mbledhur nga tatimet kufitare; dogana, TVSH-ja dhe akcizat. Edhe përkundër shume deklarimeve të kreatorëve të politikës fiskale për ekuilibrimin e tatimeve indirekte dhe direkte, kjo akoma duket shumë larg në perspektivë, sepse vetëm 25.38% e të hyrave janë mbledhur nga tatimet e brendshme, përkatësisht

¹⁵ Libri mbi buxhetin e vitit 2007, Ministria e Ekonomisë dhe Financave, 2007. f. 176.

¹⁶ Pasqyrat financiare mbi realizimet buxhetore për vitin 2007, Ministria e Ekonomisë dhe Financave 2008.

nga tatimet direkte. Këtë shumë qartë e thekson edhe raporti i fundit i Komisionit Evropian¹⁷ i cili, duke iu referuar sistemit tatimor, thotë se këtu nuk ka pasur progres.

IV. Reformat tatimore në shtetet e zgjedhura ballkanike dhe rasti i Kosovës

Shtetet ballkanike për ndryshim nga shtetet e tjera evropiane, tranzicionin ekonomik, përfshirë këtu edhe reformat tatimore i kanë bërë nën ndikimin e faktorëve dhe rrethanave politike mjaft specifike. Në këtë kuadër, dy kanë qenë më determinueset; konfliktet ushtarake që i kishin përfshirë këto shtete dhe mungesa e perspektivës së afërt për aderim në UE në ato vite. Këtu duhet veçuar Kosovën dhe Bosnje Hercegovinën, ku situata politike ka ndikuar drejtpërdrejt në dizajnimin e sistemit dhe të politikës tatimore.

Çdo shtet ballkanik i impenuar të bëjë reformë tatimore, ka kaluar nëpër një shteg të veçantë për dallim nga shteti tjetër. Çdo reformë tatimore në çdo shtet, pra, ka bartur në vete veçori të caktuara. Megjithatë, trendët ishin të përbashkëta. Në këtë kuadër, të gjitha shtetet ballkanike në vite të ndryshme aplikuan në sistemet e tyre tatimore TVSH-në, tatimin në të ardhura të korporatave, tatimin në të ardhura personale.

Në procesin e reformimit të sistemeve tatimore, përveç të tjerave, duhet dalluar dy trendë; - a) trendi i uljes së normave tatimore të tatimeve kryesore me theks të veçante të tatimit në të ardhura të korporatave, dhe b) aspirimi dhe veprimet e të gjitha shteteve ballkanike për anëtarësim në UE, duke bërë adaptimin e rregullave të UE-së.

Shtetet ballkanike sikurse edhe shtetet e Unionit Evropian dhe shtetet e tjera të Evropës Juglindore kanë reformuar në mënyrë konstante sistemet e tyre tatimore duke zvogëluar

¹⁷ Commission of the European Communities; Commission Staff Working Document – Kosovo (UNDER UNSCR 1244/99) 2008 Progress Report, accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Enlargement strategy and main Challenges 2008-2009, COM(2008)674, f. 35-36.

normat, ridefinuar bazën tatimore, si dhe duke bërë amendimin dhe qartësimin e interpretimit të ligjeve ekzistuese. Paralelisht me zbritjen e normave tatimore, është bërë reduktimi i zbritjeve dhe i lirimeve tatimore si kundërkompensim për zbritjen e normave tatimore. Në këtë drejtim, në tabelën e mëposhtme kemi prezantuar reformimin e normave tatimore në shtetet e zgjedhura ballkanike dhe në Kosovë.

Ndryshimet kryesore në norma të tatimit në të ardhura personale, tatimit në të ardhura të korporatave dhe TVSH-së në vendet ballkanike nga viti 1992 gjer në 2009

(tabela 8)

Vendi	Tatimi në të ardhura personale	Tatimi në të ardhura të korporatës	Tatimi mbi vlerën e shtuar
Shqipëria	Parapakisht 6 norma - nga 5% deri në 30%. Nga 1 korriku 2007 norma është 10%,	Parapakisht ishte 30% pastaj 20%, ndërsa nga 1 janari 2008 norma 10%,	1996: norma 20% dhe 0%
Bullgaria	1992: 6 norma 20%, 24%, 28%, 32%, 36% dhe 40% 4 norma nga 20% ne 40% 2002: norma nga 0% ne 29% nga 2008 është 10%	2000: 25% norma, 20% për bizneset e vogla 2002: norma 23.5% pastaj ishte 15%, ndërsa nga 1 janari 2007 është 10%	1994: norma 22%, 1999: e ulur në 20%, përjashtimet
Kroacia	1994:00:00 2001: 3 norma nga 15%, 25%,35% 2003: norma shtesë 45%	1994: norma 20%	1998: norma 22%, 0% në libra, ushqime themelore, medikamente, shërbime komunale dhe shërbime financiare të përjashtuara
Maqedonia	2 norma: 15% dhe 18% (më parë: 3 norma nga 23% në 35%) 2002; normat nga 0% deri 38%; pastaj ishin normat progresive 15%,18%dhe 24%; nga 1 janari 2007 deri më 1 janar 2008 ishte 12%, ndërsa nga 1 janari 2008 është 10%	Më parë 30%; pastaj 15%; në vitin 2007 u zvogëluar në 12%; në vitin 2008 u zvogëluar në 10% sa është momentalisht	2000: norma 19%, norma e ulur 5% në produkte ushqimore për qëllime humanitare, mjete dhe mekanizma bujqësore, libra

Rumania	2003: 5 norma: 18%, 23%, 28%, 34% dhe 40%; tani është 16%	2003: norma 25% (më parë 38%) tani është 16%	1993: norma 22 % dhe 11% norma e ulur; 2003: norma 19% dhe 9% norma e ulur, përjashtimet: shërbimet financiare dhe shërbimet publike
Serbia	Paraparakisht 14 % normë fikse në të ardhurat nga puna; nga të ardhurat tjera norma e 10%, 15% dhe 20%; tani 10%	Paraparakisht normat: 20% - 30%; 2003: 14%; tani 12% për paga që vije duke u reduktuar deri në 10%, ndërsa për të ardhurat nga interesat, loja e fatit dhe qiraja maksimalisht deri 20%	Paraparakisht tatimi në shitje me norma 20%, përjashtimet: shërbimet publike dhe disa produkte ushqimore: nga 2005 aplikohet TVSH-ja sipas 3 normave 18%, 8% dhe 0% për barna, libra
Mali i Zi	Paraparakisht 14 % normë fikse në të ardhurat nga puna; nga të ardhurat tjera norma e 10%, 15% dhe 20%	Paraparakisht normat: 20% - 30% 2003: 14% tani 10%	Paraparakisht tatimi në shitje me norma 20%, përjashtimet: shërbimet publike dhe disa produkte ushqimore:
Kosova	Paraparakisht nga 2002: 4 norma 0%, 5%, 10% dhe 20%; nga 1 janari 2009 katër norma 0%, 4%, 8% dhe 10%	Paraparakisht nga 2002: 20% norma për kompanitë e mëdha dhe natyrisht për bizneset e vogla; nga 1 janari 2009 norma 10%	2001: 15% dhe 0%, disa përjashtime; 2002-ujë për regjistrime në qarkullimin mbi 50.2000 euro; nga 1 janari 2009 norma 16% dhe 0%

Burimi: Mitra, P. & N.Stern, "Tax systems in Transition", WPS 2947, 2003; Kwang-Yeol Yoo, "Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001", OECD, ECO/WKP(2003) 19, Tesche, J. The Role of the State in South East Europe - Fiscal Issues, mimeo, US Treasury; VAT Rates Applied in the Member and Accession States of the European Community, DOC 2402/2003 EN, - cituar nga Grabowski and Tomalak, opt. cit., f. 279; 2009 Index of Economic Freedom, at: <http://www.heritage.org/Index/Country/Serbia#fiscal-freedom,shkurt>, February 2009; Normat tatimore në Botë, shih në: http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_around_the_world#List, february 2009; Ligji No. 03/L-115 mbi të ardhurat personale në Kosovë, ka hyrë në fuqi 1 janar 2009; Ligji Nr.03/L-113 mbi të ardhurat e korporatave në Kosovë, ka hyrë në fuqi më 1 janar 2009; Ligji nr. 03/L-114 mbi tatimin mbi vlerën e shtuar në Kosovë, ka hyrë në fuqi më 1 janar 2009.

Në kontekstin e gjatë historik, sistemin dhe politikën tatimore të Kosovës i kanë përcjellë, përgjatë zhvillimit, ndryshimet e shumta që janë bërë në bazë të ndryshimeve të rregullimit politik dhe shoqëror-ekonomik të Kosovës (fillimisht rregullimi në baza federative, pastaj rregullimi nga

administrata e UNMIK-ut), si dhe ato të marrëdhënieve shoqërore-ekonomike në procesin e prodhimit.

Krahasuar me shtetet e tjera, tranzicioni në Kosovë ka filluar në rrethana krejt të ndryshme. Procesi i tranzicionit që, në fillim të viteve '90 kishte përfshirë shumë shtete të Evropës Juglindore, e gjeti Kosovën fillimisht në situatë të luftës së pashpallur e cila shpërtheu në vitin 1998 dhe e cila përfundoi me marrëveshjen e Kumanovës me 10 qershor 1999.

Me 10 qershor 1999, Këshilli i Sigurimit i OKB-së aprovoi Rezolutën 1244 me të cilën u krijua UNMIK-u¹⁸ dhe me këtë u suspendua sovraniteti i RSFJ-së mbi Kosovën. Deri me zgjidhjen e statusit final, Rezoluta 1244 i jepte UNMIK-ut pushtetin legjislativ, gjyqësor dhe ekzekutiv¹⁹. Bisedat mes UNMIK-ut dhe përfaqësuesve politikë të Kosovës rezultuan me krijimin e Institucioneve të Përkohshme të Vetëqeverisjes, duke u krijuar sistemi dualist i qeverisjes me pushtet ekzekutiv dhe legjislativ të ndarë në mes UNMIK-ut dhe institucioneve të Përkohshme të Vetëqeverisjes.²⁰ Megjithatë, UNMIK-u kishte pushtetin përfundimtar në të gjitha çështjet juridike dhe kushtetuese. Me qëllim të krijimit të sistemit juridik, UNMIK-u ka draftuar ligjet relevante sipas regjimit të tij të "rregulloreve".

Me vendosjen e Misionit të UNMIK-ut në Kosovë, Autoriteti Qendror Fiskal në bashkëpunim me Bankën Botërore, Komisionin Evropian dhe Fondin Monetar Ndërkombëtar filloi punën në formulimin e masave dhe strategjisë së krijimit të një sistemi tatimor efikas në frymën e zhvillimit të përgjithshëm ekonomik dhe shoqëror të Kosovës. Krijimi i sistemit dhe politikës tatimore në Kosovë nga ana e UNMIK-ut është rast sui generis, sepse është krijuar në praktikë pa ndikimin e brendshëm dhe pa dialog politik të aktorëve kosovarë.

Titullari më i lartë i pushtetit fiskal në Kosove nga 1999 deri më shpalljen e pavarësisë së Kosovës me 17.02.2009 ishte

¹⁸ See UNMIK at a Glance, (UNMIK ed., 2007) www.unmikonline.org/intro.htm.

¹⁹ UNMIK Regulation 1999/1, On the Authority of the Interim Administration in Kosovo.

²⁰ UNMIK Regulation 2001/9 established the Provisional Institutions of Self-Government (PISG), which are the organs of local government in Kosovo.

Përfaqësuesi Special i Sekretarit të Përgjithshëm (PSSP) të OKB-së bashkë me Këshillin Ekonomik Fiskal si organ këshillëdhënës i PSSP-së për çështje të politikës fiskale.

Nga viti 1999 vazhdimisht janë aplikuar tatime të ndryshme përmes shumë rregulloreve. Çështjet substanciale tatimore kanë qenë të rezervuara për Përfaqësuesin Special të Sekretarit të Përgjithshëm të OKB-së, ndërsa çështjet e procedurës tatimore kanë qenë të bartura te Institucionet e Përkohshme të Vetëqeverisjes të Kosovës. Në përputhje me këtë, format tatimore janë aplikuar dhe vendosur nga UNMIK-u, ndërsa procedurat e mbledhjes janë krijuar nga Institucionet e Vetëqeverisjes. Konkretisht me Rr. 2005/17 u aprovua ligji i Institucioneve të Përkohshme të Vetëqeverisjes nr. 2004/48, me të cilin u krijuan procedurat tatimore në Kosovë.²¹ Ky ligj e krijoji po ashtu edhe Administratën Tatimore të Kosovës si një Agjenci në kuadër të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave. Me gjithë krijimin e një sistemi tatimor relativisht të pranueshëm nga Kosovaret, në Kosovë nuk ekziston edhe sot dhe kësaj dite kodi i integruar tatimor që do t'i kishte mbuluar të gjitha çështjet tatimore, por çështjet e tatimeve janë të rregulluara kryesisht përmes regjimit të rregulloreve të UNMIK-ut.

Qeveria e Kosovës nga 1 janari 2009 ka ndryshuar vetëm përqindjet tatimore të tatimet kryesore ekzistuese: me Projektligjin për Ndryshimin e Rregullores së UNMIK-ut nr. 2004/51 për tatimin në të ardhurat e korporatave, ndryshon vetëm norma tatimore nga 20% në 10%; me projektligjin për ndryshimin e Rregullores e UNMIK-ut nr. 2004/52 për tatimin në të ardhurat individuale, ka ndryshuar norma tatimore prej 0%, 5, 10% dhe 20%, sa janë aktualisht në 0%, 4%, 8% dhe 10%, çka do të thotë se norma më e lartë e këtij tatimi do të jetë 10% për veprimtaritë afariste të tatimpaguesve; me projektligjin për ndryshimin e Rregullores së UNMIK-ut nr. 2001/11 për tatimin mbi vlerën e shtuar, ngrihet norma tatimore nga 15% në 16% ; me Projektligjin për Ndryshimin e Rregullores së UNMIK-ut nr.

²¹ UNMIK Regulation 17/2005, On the Promulgation of the Law on Tax Administration and Procedures Adopted by the Assembly of Kosovo.

2007/17 për normat e akcizave në Kosovë, me ç' rast ngrihet akciza në cigare nga 17 euro për njësi në x euro për njësi. Këto ndryshime të ndërmarra nga Qeveria e Republikës së Kosovës janë ndërmarrë me qëllim të krijimit të një sistemi tatimor konkurrues për investime të jashtme dhe me qëllim të joshjes së obliguesve tatimorë që të kalojnë nga sektori i ekonomisë joformale në sektorin e ekonomisë formale, domethënë të paguajnë tatimet.

V. Harmonizimi i tatimeve

Edhe pse termi “sistem tatimor” na bën të kuptojmë se raportet ndërmjet elementeve që e përbëjnë duhet të jenë të harmonizuara, praktika tregon se tatimi në shumë shtete bëhet me aplikimin e shumë instrumenteve tatimore, prej të cilave secili ka qëllimet e veta dhe mënyrën e vet të përfshirjes së forcës ekonomike.

Sistemet tatimore të shteteve bashkëkohore ndryshojnë shumë ose pak mes veti dhe nuk mund të gjenden dy sisteme tatimore të njëjta. Për këtë arsye ende nuk mund të flitet, p.sh., për sistemin tatimor të shteteve të zhvilluara të Evropës Perëndimore, për sistemin tatimor të shteteve anëtare të Unionit Evropian etj., por mund të flitet veç e veç për sistemin tatimor të çdo shteti, p.sh. të Gjermanisë, Belgjikës, Shqipërisë, Japonisë etj.

Sistemet tatimore të shteteve bashkëkohore ndryshojnë sa u përket elementeve përbërëse, në pikëpamje të pjesëmarrjes së disa formave tatimore në strukturën e të hyrave publike të karakterit fiskal etj.

Ndryshimet në strukturën tatimore të shteteve bashkëkohore janë të kushtëzuara nga një varg faktorësh, si: zhvillimi ekonomik, rregullimi shoqëror-ekonomik (përkatësisht nëse është në pyetje ekonomia e orientuar nga tregu apo ekonomia e centralizuar e planit), mënyra e financimit të sigurimit social, niveli i hapjes së ekonomisë me jashtë, karakteri i rregullimit shtetëror (përkatësisht nëse është në pyetje shteti i përbërë apo unitar), përkatësia e ndonjë organizate të caktuar ndërkombëtare, tradita dhe zhvillimi historik etj.

Para se të shohim deri ku ka arritur harmonizimi i tatimeve të shteteve ballkanike me shtetet anëtare të Unionit Evropian, duhet të sqarojmë kuptimin “harmonizim i tatimeve”. Harmonizimin e tatimeve, autorë të ndryshëm në teorinë tatimore, e kanë trajtuar në mënyra të ndryshme.²² Pa dashur të hyjmë në skollastikën e definimeve të ndryshme, mendojmë se definimi më i qartë është ky: “harmonizimi i tatimeve është proces i eliminimit të pengesave dhe dallimeve mes sistemeve tatimore të shteteve të ndryshme të përfshira në UE”.²³

Në Evropë kufijtë nacionalë kanë mbetur “kornizë e ngushtë” për zhvillimin e aktiviteteve ekonomike. Jemi dëshmitarë të proceseve në të cilat, nëpërmjet transferimit ndërshtetëror të mallrave, kapitalit, teknologjisë, ekonomitë e shteteve të ndryshme gjithnjë e më shumë po integrohen. Një tendencë e këtyllë është veçanërisht e shprehur në disa asociacione ekonomike ndërkombëtare dhe veçanërisht në kuadër të shteteve anëtare të Unionit Evropian.

Harmonizimi i tatimeve është proces që ka për qëllim shmangien e masave tatimore nacionale, të cilat mund të ndikojnë negativisht në funksionimin e tregut të përbashkët, në qarkullimin e personave, mallrave, shërbimeve, kapitalit dhe konkurrencës. Më konkretisht, Traktati i vitit 1992 mbi krijimin e Komunitetit Evropian (EEC) thekson në nenin 3a se “qëllimi i tij është krijimi i një politike të përbashkët tregtare”. Tregu i brendshëm i Komunitetit Evropian “do të karakterizohet nga shmangja e pengesave për qarkullim të mallit, personave, shërbimeve dhe kapitalit në mes të shteteve anëtare” (Traktati i KE, neni 3c) dhe “do të jetë sistem i cili siguron se konkurrenca në tregun e përbashkët nuk është prishur” (Traktati i KE neni 3g). Synimi final i harmonizimit të tatimeve është “efikasiteti

²² Për këtë, shih: Prest, A.R., “Fiscal Policy”, in ed. by P. Coffey, *Economic Policies of the Common Market*: Macmillan, London 1979, f. 76; Rounds, T.A., “Tax Harmonization and Tax Competition: Contrasting Views and Policy Issues in Three Federal Countries”, 22 *Publius: The Journal of Federalism*, University of North Texas 1992, f. 91-92.

²³ *International Tax Glossary*: IBDF Publications, 3rd Edition, Amsterdam 1996, f. 153.

ekonomik dhe, në veçanti, promovimi i tregut të përbashkët”.²⁴ Praktika ka treguar se krijimi i tregut të përbashkët evropian pa harmonizimin e sistemeve tatimore, do të ishte vetëm iluzion. “Qëllimi i UE-se është jo të bëjë standardizimin e sistemeve tatimore nacionale, por të ndikojë në atë që ato të jenë në përputhje me qëllimet e Traktatit të Komunitetit Evropian. Në këtë kontekst legjislativi tatimor i komunitetit evropian mund të jetë i dëshirueshëm”.²⁵

Meqenëse sistemet tatimore nacionale janë në kompetencë të 27 shteteve anëtare, është vështirë të arrihet harmonizimi i plotë i tatimeve në shtetet anëtare të UE-së. Anëtarësimi i shteteve të reja i ka thelluar dallimet në mënyre plotësuese në Union. Edhe pas aplikimit të tregut të përbashkët në UE ende nuk ekziston një politikë vërtet e përbashkët tatimore. Kjo ka ndikuar në formimin e qëndrimit të shteteve anëtare të cilat konsiderojnë se sistemi tatimor është edhe më tutje simboli kryesor i sovranitetit shtetëror dhe këtë kompetencë të tyre jo me dëshirë e bartin në Union.

Megjithatë, deri më tani është arritur shumë në harmonizimin e tatimeve dhe sistemeve tatimore të shteteve anëtare të UE-së. Harmonizimi i tatimit me rastin e aplikimit të disa formave tatimore, si p.sh. doganave, tatimit në vlerën e shtuar, bën të mundur një qarkullim më të lehtë të prodhimeve, të kapitalit dhe njerëzve. Me marrëveshjen mbi themelimin e UE -së janë përcaktuar normat juridike për tatimet të cilat prodhojnë efekte juridike për shtetet anëtare të UE-së. Sipas këtyre normave, të gjitha shtetet anëtare kane të drejtë të krijojnë sistemet e tyre tatimore dhe të aplikojnë forma të reja tatimore, por duke iu përmbajtur obligimit që disa pjesë të tij (përqindjet tatimore, bazën tatimore etj.) t’i harmonizojnë me vendimet e UE-së. UE-ja ka nxjerrë disa direktiva të veçanta mbi harmonizimin e disa tatimeve, kështu që është krijuar një minimum i caktuar i harmonizimit të sistemeve tatimore. Kështu, ka pasur arritje në harmonizimin e pjesshëm të

²⁴ Simon James, “Can We Harmonize Our Views on European Tax Harmonisation?”, IBDF, Amsterdam Vol. 54.2000 Nr. 6. f. 269.

²⁵ Jan De Goede, *European Integration and Tax Law*, IBDF, Amsterdam Vol. 43.2003, No. 6, f. 204.

tatimeve direkte, por më së shumti ka pasur prurje në harmonizimin e tatimeve indirekte, TVSH-së dhe akcizave. Bazë juridike për harmonizimin e tatimeve indirekte janë nenet prej 90 dhe deri 93 të Marrëveshjes mbi Themelimin e UE-së. Me këto direktiva ndalohet diskriminimi tatimor i cili, në mënyrë direkte apo indirekte, do të shkaktohej nga produktet nacionale në dëm të produkteve nacionale të shteteve të tjera anëtare, kështu që tentohet harmonizimi i tatimit në qarkullim i akcizave dhe tatimeve të tjera në qarkullim. Në këtë drejtim janë arritur relativisht shumë shpejt qëllimet ashtu që në vitin 1970 në shtetet anëtare tatimi shumëfazësh në qarkullim i cili nuk ka ofruar neutralitet, është zëvendësuar me tatimin mbi vlerën e shtuar. Përveç kësaj, është nxjerrë edhe Direktiva e Gjashtë²⁶ si dokument themelor i UE-së dhe si bazë juridike për harmonizimin e TVSH-së. Kjo direktivë mundëson aplikimin e TVSH-së në transaksionet e njëjta në të gjitha shtetet anëtare. Është arritur marrëveshja që shtetet anëtare të aplikojnë përqindjen standarde të TVSH-së prej 15% dhe një apo dy përqindje më të ultë të cilat nuk mund të jenë më të ultë se 5%. Është arritur në vitin 1993 qëndrimi i përbashkët për aplikimin e akcizave duke u përqendruar me theks të veçantë në qarkullimin e produkteve të duhanit, të alkoolit, të energjisë (derivate të naftës, vaj, gaz natyror dhe energji elektrike). Është arritur përparim edhe në harmonizimin e përqindjeve të akcizave, strukturës së akcizave (definimin e produkteve, në masat e ndryshme dhe në përjashtimet) si dhe në qarkullimin e mallrave të cilat taten me akciza në shtetet anëtare.

Kështu, në bazë të dispozitës së nenit 25 të Kontratës mbi Themelimin e Bashkësisë Evropiane është e ndaluar vënia e doganave të importit dhe eksportit si dhe e tatimeve me efekt të njëjtë mes shteteve anëtare. Kjo vlen njëkohësisht edhe për doganat financiare. Po ashtu, është arritur edhe marrëveshja për bashkëpunim dhe shkëmbim të informatave mes shteteve anëtare.

²⁶ Kjo direktivë është ndryshuar disa herë, ndërsa teksti i saj integral i pastruar është sjellë në vitin 2006 me emërtimin Direktiva e Këshillit 2006/112 e UE-së.

Ndërkaq, sa i përket harmonizimit të tatimeve direkte, arritjet janë më të vogla dhe tatimi i të ardhurave dhe fitimit bëhet ende në kuadër të shteteve nacionale. Në fushën e tatimit të fitimit të shoqërive aksionare, UE-ja ka dy qëllime: (1) evitimin e konkurrencës së dëmshme tatimore mes shteteve anëtare dhe (2) të mundësojë qarkullimin e lirë të kapitalit. Deri në vitin 1997 sistemi i harmonizimit të tatimeve direkte në UE nuk ka qenë aksion i gjerë. Deri atëherë kanë ekzistuar vetëm direktivat e bashkimit të ndërmarrjeve si shoqëri mëmë-bijë, të cilat kanë qenë para së gjithash të orientuara në rregullimin e çështjeve rreth tatimit të dyfishtë. Pas vitit 1997, shtetet anëtare filluan trajtimin e gjerë të orientuar në aksionin që do t'i kontrollonte efektet negative të konkurrencës tatimore. Ky aksion ka qenë i orientuar në harmonizimin e dispozitave tatimore në tri fusha: në tatimin e ndërmarrjeve, në tatimin e të ardhurave nga kursimet dhe tatimin e kompensimeve autoriale në mes të ndërmarrjeve. Kështu, paketa tatimore për evitimin e konkurrencës së dëmshme tatimore, të cilën e solli Këshilli i UE-së, përmban;

- Rregullat e sjelljes me rastin e tatimit të ndërmarrjeve (ang. Code of Conduct) me të cilin shtetet anëtare u obliguan: (1) që nuk do të aplikojnë ndonjë masë të re të dëmshme tatimore, (2) që do të shqyrtojnë të gjithë legjislacionin tatimor dhe do të ndërpresin të gjitha masat e dëmshme tatimore sa më parë që të jetë e mundshme, (3) që do të informojnë njëra tjetrën për masat që Kodi përmban dhe, (4) që do të influencojnë ndërprerjen e konkurrencës së dëmshme edhe në shtetet jashtë UE-së;
- Instrumentet e zvogëlimit të dallimeve në tatimin efektiv të të ardhurave nga kursimet, përkatësisht kamatës në kursim (ang. Savings Taxation Directive, Qershor 2003). Sipas kësaj Direktive, të gjitha shtetet anëtare duhet të sigurojnë shkëmbimin e informatave rreth pagesave të kamatave në kurse të jo rezidentëve;
- Instrumentet e evitimit të tatimit të zbritshëm para tatimit të kamatave dhe kompensimeve autoriale mes shoqërive të lidhura në shtetet të ndryshme anëtare të UE-së (ang. Interest and Royalty Directive, qershor 2003). Me këtë Direktivë, UE-ja bën përpilimin e sistemit të përbashkët të

tatimit të kamatave dhe kompensimeve autoriale me qëllim të mos tatimit të dyfishtë të këtyre kompensimeve. Kështu, kamatat dhe kompensimet autoriale taten vetëm në shtetin anëtar në të cilin shfrytëzuesi i këtyre kompensimeve e ka selinë, dhe jo në shtetin në të cilin ato janë realizuar.

Një përparim tjetër është bërë edhe në fushën e tatimit në fitim të korporatav, ku është bërë harmonizimi i disa çështjeve që kanë të bëjnë me tretmanin tatimor të pagesës së dividendës mes kompanive dhe në ndryshimet statusore të tyre.

Anëtarësimi në UE ka qenë që nga fillimi motiv kryesor për shtetet ballkanike duke ndikuar edhe në reformimin e sistemeve të tyre tatimore në përputhje me kërkesat e lartpërmendura që parashtrihen nga UE-ja. Sot, kur nga fillimi i procesit të tranzicionit kanë kaluar më shumë se 19 vite, në kuadër të shteteve ballkanike të trajtuara në këtë analizë, Bullgaria dhe Rumania kanë qenë më të suksesshmet në reformimin dhe harmonizimin e sistemeve të tyre tatimore. Këto shtete kanë arritur të ndërtojnë sisteme tatimore transparente, të drejta (kanë evituar diferencat në ngarkesat tatimore), fleksibile dhe të thjeshta. Bullgaria²⁷ dhe Rumania më 1 janar 2007 kanë hyrë në UE. Këto dy shtete, me reformat tatimore që kanë bërë para 1 janarit 2007, kanë arritur të harmonizojnë në një masë mjaft të madhe sistemet e tyre tatimore me *acquis communautaire* (tërësia e ligjeve të EU-së të krijuara deri më tani). Për nga arritjet e harmonizimit tatimor në radhë vjen Kroacia dhe pas saj radhiten Shqipëria, Maqedonia dhe Kosova. Edhe pse ka një legjislacion të thjeshtë, Kosova duhet të bëjë ende shumë në funksion të plotësimit të zbrazëtive juridike, të harmonizimit tatimor me EU-në dhe të rregullimit të marrëdhënieve tatimore ndërkombëtare me qëllim të eliminimit të tatimit të dyfishtë. Deri më tani Kosova ka lidhur vetëm një marrëveshje për eliminimin e tatimit të

²⁷ Më gjerësisht për reformat tatimore në Bullgari shih: Konstantin Lozev, "EU Accession and the Bulgarian Tax System", IBFD, Amsterdam, *European Taxation*, April 2007, f. 193-199.

dyfishtë me Shqipërinë dhe kjo mungesë e marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë, është pengesë serioze për investimet e huaja në Kosovë. Mungesa e harmonizimit të legjislacionit në këtë fushë do ta frenojë zhvillimin e këmbimeve në këto shtete me UE-në. Këto shtete janë ende në procesin e ekuilibrimit ndërmjet tatimeve direkte dhe indirekte dhe krijimit të një sistemi tatimor, i cili do të kishte qëndrim neutral ndaj konkurrencës në ekonominë e tregut të brendshëm nacional. Ngecja në harmonizim është rezultat i diferencave në mbledhjen e të hyrave dhe strukturës së shpenzimeve publike, sfidave ekonomike, aftësive administrative etj. Këto diferenca bëjnë që këto shtete ballkanike të kenë sisteme dhe politika të ndryshme nga ato të UE-së.

Perspektivat më të afërta në këto shtete gjenden në harmonizimin e politikave të tatimeve doganore. Një gjë e tillë do të arrihej me uljen graduale të tatimeve doganore deri në evitimin e tyre të plotë, ashtu siç veproi Bashkimi Evropian.

Mendoj se në të ardhmen duhet të bëhen përpjekje më të mëdha për harmonizimin e sistemeve tatimore të këtyre shteteve me UE-në.

VI. Konkluzione dhe rekomandime

Çdo shtet ballkanik ka kaluar nga fillimi i procesit të tranzicionit në vitet e 90-ta e gjer më tani në procesin e reformave tatimore nëpër një shteg të veçantë për dallim nga shteti tjetër duke bartur në vete veçori të caktuara. Megjithatë, trendët e reformave dhe synimet për anëtarësim në UE ishin dhe mbesin të përbashkëta. Në këtë kudër, të gjitha shtetet ballkanike aplikuan në vite të ndryshme në sistemet e tyre tatimore TVSH-në, tatimin në të ardhura të korporatave, tatimin në të ardhura personale.

Në procesin e reformimit të sistemeve tatimore duhet dalluar, përveç të tjerave, dy trendë; - a) trendi i uljes së normave tatimore te tatimet kryesore me theks të veçantë të tatimit në të ardhura të korporatave, dhe b) aspirimi dhe veprimet e të gjitha shteteve ballkanike për anëtarësim në UE duke bërë adoptimin e rregullave të UE-së. Disa nga shtetet e

zgjedhura në këtë analizë ia kanë arritur të jenë edhe anëtare të UE-së, Bullgaria dhe Rumania. Të tjerat kanë ende rrugë për të bërë.

Sistemi dhe politika tatimore e ndërtuar nga UNMIK-u kishte vetëm qëllime ekskluzivisht fiskale. UNMIK-u këtë politike e krijoi: a) jo në përputhje me specifikat e zhvillimit ekonomik të Kosovës, b) në mungesë të strategjisë së zhvillimit ekonomik të Kosovës, c) në mungesë të zgjedhjes së statusit politik, si dhe d) në mungesë të njohjes reale të indikatorëve kryesorë makroekonomikë, njohja e të cilëve është *conditio sine qua non* për një politikë të qëndrueshme fiskale. Nisur nga një situatë e tillë, sistemi dhe politika tatimore kishin vetëm funksione fiskale me pjesëmarrje shumë të lartë të tatimeve indirekte kufitare në të hyrat e përgjithshme nga tatimet.

Andaj, për tejkalimin e këtyre sfidave mendojmë që duhet aplikuar këto masa:

Së pari, duhet të krijohet byroja statistikore e Kosovës e cila do të përcaktonte indikatorët makroekonomikë dhe indikatorët tjerë relevantë mbi baza reale si kushte të domosdoshme për udhëheqje të reformave të mirëfillta ekonomike.

Së dyti, duhet krijuar strategjinë e zhvillimit afatgjatë të Kosovës dhe, në përputhje me këtë, edhe formulimin e politikës afatgjatë dhe të qëndrueshme fiskale.

Së treti, duhet krijuar një sistem i brendshëm i tatimeve, në mënyrë që nga tatimet direkte dhe TVSH-ja e brendshme të mblidhen të hyra me të mëdha, ashtu që ngarkesa tatimore të bartet nga kufiri në brendi të vendit. Kjo për faktin se shteti, i cili sistemin e tij tatimor e ndërton vetëm mbi tatime indirekte, e rëndon eksportin e prodhimeve të veta, sepse aftësia e tyre konkurruese do të jetë me e vogël në tregun e jashtëm në raport me prodhimet e shtetit në të cilin ekziston baraspesha midis tatimeve indirekte dhe direkte. Me rastin e eksportit, çmimi i prodhimit të tyre është më i ulët, sepse është i ngarkuar me tatimin në qarkullim si pjesë përbërëse e çmimit të këtyre prodhimeve. Me rastin e eksportit, çmimi i prodhimit të tyre është më i ulët, sepse është i ngarkuar me tatimin në qarkullim si pjesë përbërëse e çmimit të këtyre prodhimeve.

Arritja e baraspeshës midis tatimeve direkte dhe indirekte do të mundësonte që sistemi tatimor në Kosovë të ketë veprim

neutral ndaj konkurrencës dhe në të njëjtën kohë do të realizohej kërkesa për mjete dhe për financimin e nevojave shoqërore. Paralelisht me këtë duhet bërë zbritja në maksimum ose heqja e plotë e ngarkesës fiskale (doganat, akcizat dhe TVSH) mbi mallrat që importohen në Kosovë dhe të cilat shërbejnë si lëndë e parë për investitorët rezidentë dhe ata të jashtëm. Lehtësitë tatimore për të stimuluar investimet e jashtme dhe të brendshme do ta nxitnin zhvillimin ekonomik, i cili është kusht qenësor për rritje të mëvonshme të kapaciteteve fiskale të sistemit tatimor të Kosovës.

Së katërti, duhet të bëhet organizimi i shërbimeve të njësuara, moderne, profesionale dhe efikase të administratës tatimore, shërbime këto të cilat janë kushte qenësore për aplikimin e suksesshëm të sistemit dhe politikës tatimore në Kosovë. Sistemi tatimor mund të jetë efikas vetëm nëse sigurohet zbatimi i suksesshëm i rregullave dhe i akteve nënligjore tatimore nga ana e administratës tatimore, si dhe identifikimi i obliguesve tatimorë. Në kontekstin e realizimit të këtyre qëllimeve, Ministria e Ekonomisë dhe Financave duhet t'i përshpejtojë përpjekjet për perfeksionimin, përkatësisht për përsosjen e administratës tatimore në përputhje me rekomandimet e Fondit Monetar Ndërkombëtar.

Së pesti, duhet formuar një grup punues ekspertësh në nivelin më të lartë, me qëllim fillimisht të kodifikimit të së drejtës tatimore pozitive dhe harmonizimit dhe adoptimit të ligjeve të EU-së me Kosovën për aq sa specifikat e zhvillimit ekonomik të Kosovës e lejojnë një gjë të tillë.

Bibliografia

- Banka Botërore, Rishqyrtimi i Shpenzimeve Publike dhe i Institucioneve në Kosovë, 22 qershor 2005.
- Banka Botërore: Raporti nr. 32624-XK, Rishqyrtimi i Shpenzimeve Publike dhe i Institucioneve në Kosovë, 22 qershor 2005.
- Commission of the European Communities; Commission Staff Working Document - Kosovo (UNDER UNSCR 1244/99) 2008 Progress Report, accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council -

- Enlargement strategy and main Challenges 2008-2009, COM(2008)674.
- Dabrowski, M. and Radziwill, A., "International Public Goods for Economic Development: the Case of Post Communist Transition" *Paper Prepared for the Conference on 'International Public Goods for Economic Development'*, Weatherhead Center for International Affairs, Harvard University, September 7-8, 2005.
- FMN, Aide Memoire, of the IMF Staff Mission to Kosovo, July 14-25, 2005.
- Fischer, Stanley and Ratna Sahay, "The Transition Economies After Ten Years," in: Orlowski, Lucjan T. (ed.) *Transition and Growth in Post-communist Countries: The Ten-year Experience*, Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA: Edward Elgar. 2001, pp. 3-47
- Grabowski M., Tomalak M., "Tax system Reforms in the Countries of the Central Europe and the CIS", in: *New Europe - Report on Transformation, Instytut Studiów Wschodnich*, Warsaw, 2004.
- Goede De Jan, "European Integration and Tax Law", IBDF, Amsterdam, Vol. 43. 2003, No. 6.
- International Tax Glossary*: IBDF Publications, 3rd ed. Amsterdam, 1996.
- Jantscher de Kasanegra, Milka, Carlos Silvani and Charles L. Wehorn., "Modernizing Tax Administration", in: *Fiscal Policies in Economies in Transition*, ed. By Vito Tanzi (Washington, IMF), 1992.
- Lozev Konstantin, EU Accession and the Bulgarian Tax System, IBFD, Amsterdam, *European Taxation*, April 2007.
- Libri mbi buxhetin e vitit 2007, Ministria e Ekonomisë dhe Financave, 2007. fq. 176.
- Ligji nr. 03/L-115 mbi të ardhurat personale në Kosovë.
- Ligji nr. 03/L-113 mbi të ardhurat e korporatave në Kosovë.
- Ligji nr. 03/L-114 mbi Tatimin mbi Vleren e shtuar në Kosovë
- MEF, Pasqyrat financiare për vitin 2004 (Departamenti i thesarit, 2005).
- MEF Monthly Macroeconomic Monitor Kosovo, July 2005.
- Nord Rigger., "Central and Eastern Europe and The New Financial Architecture, Finance and Development", Washington (IMF) 2000, Vol. 37, No.3.
- Normat tatimore aktuale në botë, në: http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_around_the_world#List, february 2009.
- Prest, A.R., "Fiscal Policy", in Coffey, P.(ed), *Economic Policies of the Common Market*: Macmillan, London 1979.
- Pasqyrat financiare mbi realizimet buxhetore për vitin 2007, Ministria e Ekonomisë dhe Financave 2008.
- Raport hulumtues: Kultura fiskale dhe qëndrueshmëria buxhetore, Prishtine 2005: Riinvest and Forum 2015.

- Rounds, T.A., "Tax Harmonisation and Tax Competition: Contrasting Views and Policy Issues in Three Federal Countries", 22 *Publius: The Journal of Federalism*, University of North Texas, 1992.
- Richard M. Bird, Robert D. Ebel dhe Christine I. Wallich., "Fiscal Decentralization From Command to Market", in; Wallace E. Oates: *The Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*, Massachusetts, 1998.
- Raporti i Bankës Botërore: Kosova reforma ekonomike e shoqërore për paqe dhe pajtim, Prishtinë, 2000
- Rregullorja e UNMIK-ut Nr. 2000/ 20 Mbi administratën dhe procedurat tatimore.
- Sergi S. Bruno. "The Balkans Jump on the tax Rivalry Bandwagon", SEER-South-East Europe Review for Labour and Social Affairs), Brussels, issue: 01/2005, pages: 7-18; Available on: www.ceeol.com.
- Simon James, "Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation" ?, IBDF, Amsterdam, Vol. 54.2000 Nr. 6.
- Tanzi, Vito, *Transition to Market - Studies in Fiscal Reform*, Washington: IMF, 1993.
- Tanzi, Vito, *Fiscal Policies in Economies in Transition*: (Washington: IMF) 2002
- UNMIK at a Glance, (UNMIK ed., 2007) [http:// www.unmikonline.org/intro.htm](http://www.unmikonline.org/intro.htm).
- UNMIK Regulation 1999/1, On the Authority of the Interim Administration in Kosovo.
- UNMIK Regulation 2001/9 established the Provisional Institutions of Self-Government (PISG).
- UNMIK Regulation 17/2005, On the Promulgation of the Law on Tax Administration and Procedures Adopted by the Assembly of Kosovo.
- 2009 Index of Economic Freedom, at: <http://www.heritage.org/Index/Country/Serbia#fiscal-freedom,shkurt>, february 2009.