

Kosovo Legal Services Company



Str. Simon Shiroka, 30 C, H 2/3
Pristina 10000, Republic of Kosovo
Tel.: +381 (0) 38 244 144
E-mail: info@klsc.eu
Web: www.klsc.eu

Trajtim i shkurtër i Marrëveshjeve për Eliminim të tatimit të dyfishtë në mes të Kosovës dhe shteteve tjera kontraktuese

Autor:

Flamur Abdullahu, LL.M. (Pittsburgh)

Prishtinë, Qeshor 2019

Përmbajtje

A. Hyrje	5
B. Kuptimi, Qëllimi, Historiku dhe modelet e Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimeve të Dyfishta	6
1. Kuptimi i Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimeve të Dyfishta (METD)	6
2. Qëllimi i METD-ve	7
3. Historiku i Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë	8
4. Modelet ndërkombëtare të marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë	9
C. Kosova dhe Marrëveshjet për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë	11
1. Kosova dhe marrëveshjet e lidhura në fushën e eliminimit të tatimit të dyfishtë	11
2. Personat të cilët i nënshtrohen tatimit të dyfishtë në Kosovë	12
2.1. Personat fizikë dhe juridikë si subjekt ndaj të cilit zbatohet eliminimi i tatimit të dyfishtë	12
3. Njësia e përhershme	15
4. Llojet e tatimeve të përfshira nga METD-të	17
4.1. Tatimi në të Ardhurat Personale	17
4.2. Tatimi në të Ardhurat nga Korporatat	18
5. Të ardhurat e veçanta të përfshira në METD dhe të rëndësishme për bizneset	18
5.1. Të Ardhurat nga pasuritë e paluajtshme	19
5.2. Të Ardhurat nga fitimet e biznesit	20
5.3. Ndërmarrjet e lidhura	20
5.4. Dividendët	22
5.5. Të ardhurat nga interesi	23
5.6. Të ardhurat nga Licencat	24
5.6. Të ardhurat nga fitimi i tjetërsimit të pasurisë/kapitalit	25
6. Metodat për eliminimin e tatimit të dyfishtë	26
6.1. Metoda e lirimit si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë	26

6.2. Metoda e kreditimit si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë	27
6.3. Metodatat që përdor Kosova në METD	27
Literatura	29

Shkurtesat

EUR	Valuta Euro.
KAL	Komuniteti i Afrikës Lindore.
METD	Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë.
OBZHE	Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik.
OKB	Organizata e Kombeve të Bashkuara.
SHBA	Shtetet e Bashkuara të Amerikës.

A. Hyrje

Tatimi i dyfishtë është një ndër temat më të rëndësishme për ndërmarrësit kosovarë të cilët zhvillojnë aktivitete biznesore edhe në vende të jashtme. Me rritjen e zhvillimit ekonomik, ndërmarrjet por edhe individët fillojnë të eksplorojnë edhe tregje tjera përtej kufijve ku mund të zhvillojnë aktivitetet e tyre biznesore. Përveç problemeve të ndryshme fillestare dhe të vazhdueshme si sigurimi i një vize, sigurimi i kualitetit të produkteve, krijimi i një klientele në tregun tjetër, çështjet menaxheriale etj., një problematikë po aq e rëndësishme është se cilit shtet duhet paguar tatimin mbi të ardhurat e krijuara, qofshin ato të ardhura personale apo të ardhura nga korporata.

Për të zgjidhur problemet që mund të lindin në situata të tilla, shtetet ndërmjet vete lidhin marrëveshje ndërkombëtare për të eliminuar gjegjësisht shmangur tatimin e dyfishtë të individëve dhe ndërmarrjeve. Kështu, synohet që të largohen barrierat të cilat do të kufizonin tregun e lirë dhe zhvillimin ekonomik të dyja vendeve, por edhe për të lehtësuar të bërit biznes.

Për të mundësuar kuptimin sa më të saktë të materies që do të shqyrtohet, në fillim do të bëhet një përshkrim i shkurtër i kuptimit, qëllimeve, historikut dhe modeleve të marrëveshjeve për eliminim e tatimit të dyfishtë. Më pastaj, do të fillojmë shqyrtimin e temave të cilat janë të rëndësishme për bizneset, por edhe individët ndërmarrës, të cilët për shkak të natyrës së bizneseve të tyre, zhvillojnë aktivitetet në dy apo më shumë shtete të ndryshme.

Ky udhërrëfyes synon të ofroj një pasqyrë të shkurtër mbi idenë dhe të ofroj sqarime të shkurtra se si do të veprojnë shtetet për të tatuar të ardhurat e bizneseve, varësisht se për çfarë të ardhur bëhet fjalë. Do të elaborohen me shembuj se kush është subjekt i këtyre marrëveshjeve, se cilat të ardhura janë të përfshira në këto marrëveshje, duke sqaruar secilën të ardhur e cila është e rëndësishme për bizneset kosovare.

Duke marrë parasysh natyrën e koklavitur të materies së marrëveshjeve për eliminimin të tatimit të dyfishtë, shpresojmë që ky punim në formë udhërrëfyesi të jetë një kontribut modest për të ndihmuar persona apo biznese kosovare në qartësimin dhe ofrimin e ndihmës për një temë kaq të rëndësishme për bizneset.

B. Kuptimi, Qëllimi, Historiku dhe modelet e Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimeve të Dyfishta

1. Kuptimi i Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimeve të Dyfishta (METD)

Bazuar në parimin e sovranitetit, secili shtet gëzon të drejtën sovrane që të rregulloj mënyrën e mbledhjes së të hyrave për buxhetin shtetërorë. Në këtë aspekt, kjo e drejtë përfshin edhe të drejtën e secilit shtet që të kërkoj nga individët dhe ndërmarrjet pagesën e tatimeve të caktuara mbi të ardhurat e tyre.¹

Sot bota është në nivelin më të lartë të bashkëpunimit ekonomik, ku liria e lëvizjes, qarkullimi i kapitalit dhe punës është në një nivel që nuk është parë më herët. “Zhdukja e kufijve” në gjetjen e tregjeve të reja dhe vendeve të reja të punës, po i nxit shtetet që të bashkëpunojnë edhe në fushën e tatimeve. Ky bashkëpunim ka për synim që të shmang tatimin e dyfishtë, gjegjësisht mos tatimin e dyfishtë, pra të shmang situatën që një person apo ndërmarrje të paguaj dy herë tatim për të ardhurat apo të mos paguaj në asnjë shtet.²

Pra, tatimi i dyfishtë paraqitet atëherë kur të ardhurat e njëjta të tatimpaguesit ngarkohen me pagesë të tatimeve të dy vendeve për periudhën e njëjtë kohore.³ Për t`iu shmangur një situatë të tillë, shtetet lidhin marrëveshje të ndryshme që kanë për qëllim shmangien e tatimit të dyfishtë.

Marrëveshjet për Eliminimin e Tatimeve të Dyfishta definojnë si marrëveshje ndërkombëtare mes dy apo më shumë shteteve për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe evazionit fiskal.⁴ METD janë marrëveshje ndërkombëtare, të cilat duhet të ratifikohen nga secili shtet sipas procedurave të tyre. METD synojnë të përcaktojnë se cili shtet është kompetent për mbledhjen e tatimit ndaj tatimpaguesve mbi objektin e njëjtë dhe për periudhën e njëjtë kohore.⁵

¹ Rek, Robert et al. 2008. Internationales Steuerrecht in der Praxis. Wiesbaden: Gabler. F. 20.

²Ministria e Financave të Republikës Federale të Gjermanisë. Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im

Steuerbereich. bundesfinanzministerium.de/Äeb/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html (shikuarmë: 25. 03. 2019).

³Peci, Bedri. Shkenca mbi Financat dhe e drejta financiare. 2017. Prishtinë: Universiteti i Prishtinës “Hasan Prishtina”. F. 295, 297.

⁴Holmes, Kevin. International Tax Policy and Double Tax Treaties: On Introduction to Principles and Application. 2007. Amsterdam: IBFD Publications. F. 54.

⁵Peci, Bedri. 2017. Shkenca mbi Financat dhe e Drejta Financiare. Prishtinë: Universiteti i Prishtinës “Hasan Prishtina”. F. 297.

2. Qëllimi i METD-ve

Qysh në fillet e saj, qëllimi i marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë ishte eliminimi, gjegjësisht shmangia e taksimit të dyfishtë. Për t'i ikur një taksimi të dyfishtë, shtetet sot synojnë që përmes marrëveshjeve, të ardhurat e personave dhe ndërmarrjeve që veprojnë apo jetojnë në dy shtete t'i taksojnë vetëm një herë, duke u bazuar në dispozitat e marrëveshjes. Vetëm kështu mund t'i ikët pengesave në lëvizjen e lirë të personave, kapitalit dhe investimeve nga një shtet në një shtet tjetër.⁶

Përgjithësisht, qëllimet e METD-ve janë:

- **Rritja e lëvizjes së lirë** – Përmes eliminimit të taksimit të dyfishtë, synohet që të rritet lëvizja e lirë e personave, shërbimeve, kapitalit dhe investimeve. Kushdo që dëshiron të zhvilloj jetën apo biznesin e tij ndërmjet dy shteteve, përmes METD sigurohet që të mos paguaj dy herë për objektin e njëjtë të tatimit. Në rast se për objektin e njëjtë do të duhej të paguante tatim të dyfishtë, e njëjta do të paraqitej si pengesë e madhe në zhvillimin ekonomik ndërmjet dy vendeve, sepse qytetarët dhe ndërmarrësit do të hezitonin të punonin apo zhvillonin biznese në vende të tjera.
- **Eliminimi/Shmangia e tatimit të dyfishtë për tatimpaguesit** - METD synojnë që të eliminojnë në tërësi taksimin e dyfishtë që mund të lind gjatë transaksioneve ndërkombëtare në rast se secili shtet do të zbatonte ligjet e saja tatimore. Përmes një marrëveshje të tillë, shtetet përcaktojnë saktë se cili shtet është kompetent të mbledh tatimet në rastet konkrete; p.sh. cili shtet është kompetent të mbledh tatimin në të ardhurat e korporatave, kur ndërmarrja N. N. ka rezidencën në shtetin A ndërkaq zhvillon bizneseve edhe në shtetin B përmes një ëe të përhershme.
- **Eliminimi/Shmangia e evazionit fiskal**– METD në radhë të parë shërbejnë që shtetet të mos pësojnë më humbje nga evazoni fiskal që lind nga mos rregullimi i kësaj fushë. Mbi të gjitha, METD paraqesin një ndihmë të madhe për administratën tatimore, sepse nga arritja e METD-ve me një shtet, administrata tatimore di se si të veproj në rastet konkrete, gjegjësisht të tatoj ose jo një qytetar ose shoqëri tregtare.⁷

⁶Administrata Tatimore e Kosovës. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë. atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/12/Marrveshja-per-eliminimin-e-tatimit-te-dyfisht_Shqip.pdf (shikuar më 26.03.2019).

⁷Holmes, Kevin. International Tax Policy and Double Tax Treaties: On Introduction to Principles and Application. 2007. Amsterdam: IBFD Publications. F. 54-56.

- **Qëllimet e tjera** – Përveç qëllimeve të lartcekura, përmes marrëveshjeve për eliminim të tatimit të dyfishtë arrihen edhe qëllime tjera si shmangia e diskriminimit të investitorëve/bizneseve të huaj; shkëmbimi i informatave në fushën e tatimit, shpërndarja e drejtë e të hyrave të tatimeve ndërmjet shteteve kontraktuese, krijimi i sigurisë juridike në fushën e tatimeve për investitorët e huaj, etj..⁸

3. Historiku i Marrëveshjeve për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë

Fillet e marrëveshjeve të para për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë gjenden në Gjermaninë e sotme. Më 16.04.1869 ndërmjet principatës së Prusisë dhe Saksonisë lidhet marrëveshja e parë e njohur historike për eliminimin e Tatimit të dyfishtë⁹. METD-të hovin më të madh do ta kenë pas luftës së dytë botërore, kur Liga e Kombeve¹⁰ në vitet e 20`ta do të merrej intensivisht me çështjen e tatimit të dyfishtë.¹¹

Një angazhim i tillë do të arsyetohej pikërisht me interesin e shteteve anëtare që në emër të shtetasve të tyre të shmangin pengesat në marrëdhëniet tregtare dhe veprimtarive tregtare të shkaktuara nga tatimi i shumëfishtë dhe i pakoordinuar ndaj të ardhurave të tyre. Shtetet gjithashtu pranuan se duhet t`ia njohin njëri-tjetrit interesat e tyre fiskale, për të mundësuar kështu p.sh. investime më të sigurta kapitale.¹²

Për të ofruar praktika të ngjashme në arritjen e marrëveshjeve për eliminimin e dyfishtë, Liga e Kombeve ndër të tjerash zhvilloi dy modele të marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë: Modeli latin-amerikan i Meksikës i vitit 1943 dhe modeli evropian i Londrës i vitit 1946.

Duke marrë për bazë idenë dhe dispozitat e këtyre dy modeleve të marrëveshjeve, Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik - OBZHE (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD)¹³, gjegjësisht Komisioni për Tatime, arriti që në vitin

⁸Peter Huba. 2013. Ad Alta: Journal for Interdisciplinary Research. Vëllimi 03. F. 52.

⁹Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 96.

¹⁰Lidhja e Kombeve u krijua më 10.01.1920 me hyrjen në fuqi të Traktatit të Versajës dhe shërbeu si një bashkësi shtetesh për të siguruar paqen botërore. Lidhja e Kombeve është paraardhësja e Organizatës së Kombeve të Bashkuara, e krijuar më 26.06.1945.

¹¹Friedlander, Lara et. al. Policy Forum: The History of Tax Provisions – And why it is important to know about it. 2006. Canadian Tax Journal. Vëllimi 54, Nr. 4. F. 909.

¹²Ibid.

¹³OBZHE është organizatë ndërkombëtare e themeluar më 14. 12. 1960. Si pasardhëse e OECC, kjo organizatë me më shumë se 36 shtete anëtare ka për qëllim të kontribuoj në zhvillimin ekonomik dhe rritjen e jetëgjatësisë së shtetasve të shteteve anëtare, të nxisë zhvillimin ekonomik në vendet anëtare dhe në vendet në zhvillim si dhe të kontribuoj në rritjen e tregtisë ndërkombëtare mbi bazën multilaterale.

1963 të hartoj modelin e parë të marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë. Gjatë dekadave të ardhshme, modeli i OBZHE-së do të bëhet modeli bazë të cilin shtetet e ndryshme, veçanërisht ata të BE-së do ta përdorin për të hartuar marrëveshjet e tyre për eliminim të tatimit të dyfishtë.

Për të lehtësuar zbatimin e këtyre marrëveshjeve të bazuara në modelin e OBZHE-së, është hartuar edhe një koment për të lehtësuar interpretimin e marrëveshjeve. Model-marrëveshja dhe komentari janë përditësuar së fundmi në vitin 2017.¹⁴

Sot, përlllogaritet se ndërmjet shteteve janë lidhur më shumë se 2500 marrëveshje bilaterale dhe multilaterale për eliminimin e tatimit të dyfishtë.¹⁵

4. Modelet ndërkombëtare të marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë

Siç u cek më lart, marrëveshja model e OBZHE-së është ndër modelet më të përdorura gjatë negociatave ndërmjet shteteve për arritjen e një marrëveshje për eliminim e tatimit të dyfishtë. Megjithatë, ndër vite janë zhvilluar edhe disa modele tjera, të cilat përdoren nga shtetet si bazë për të negociuar marrëveshjet për eliminim të tatimit të dyfishtë.

- **Model – Marrëveshja e OBZHE-së** – Kjo marrëveshje model është hartuar nga organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik (OBZHE). Ky model në vazhdimësi i nënshtrohet ndryshimeve, të cilat edhe publikohen në faqen zyrtare të OBZHE-së¹⁶. Pasi shtetet anëtare të OBZHE-së janë në një shkallë të përafërt të zhvillimit ekonomik, ata gjatë negociatave në vazhdimësi kanë marrë për bazë këtë model. Madje edhe komentet dhe interpretimet të lëshuara nga OBZHE për model-marrëveshjen vazhdojnë të jenë në masë të madhe edhe bazë për interpretimin e marrëveshjeve të arritura ndërmjet shteteve.
- **Model - Marrëveshja i Grupit të Andeve** – Siç u cek më lartë, OBZHE është organizatë e vendeve të zhvilluara me ekonomi të zhvilluar të tregut. Rrjedhimisht ky zhvillim pasqyrohet edhe në model-marrëveshjen e OBZHE-së. Por, pasi shumica e vendeve vlerësohen si jo shumë të zhvilluara, gjegjësisht në zhvillim, lindi nevoja që të përcaktohen modele tjera të marrëveshjeve ndërmjet vendeve të zhvilluara dhe atyre

¹⁴OBZHE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. [oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419) (shikuar më: 25. 03. 2019).

¹⁵Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 96.

¹⁶Për më shumë: Shih komentin 4 të nenit 6 të Komentarit të Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

në zhvillim. Për të gjetur një zgjidhje për këtë, më 1970 vendet e Amerikës Latine¹⁷ zhvilluan një model-marrëveshje të tyre, e cila do t'u përshtatej nivelit të tyre të zhvillimit.¹⁸

- **Model-Marrëveshja e OKB-së** – Krahas modelit të OBZHE-së, modeli i Kombeve të Bashkuara është një tjetër model-marrëveshje e cila gjen zbatim të madh në negociatat mes shteteve. Duke marrë parasysh që Organizata e Kombeve të Bashkuara ishte organizata ndërkombëtare me numrin më të madh të shteteve të anëtarësuara, ishte e kuptueshme që kjo organizatë ishte organizata më adekuate për të hartuar një model-marrëveshje e cila do të merrte parasysh edhe interesat e shteteve në zhvillim.¹⁹ Kështu, në vitin 1979, OKB hartoi model-marrëveshjen e parë, e cila duhej të shërbente si bazë për negociim të marrëveshjeve për eliminim të tatimit të dyfishtë ndërmjet shteteve në zhvillim dhe shteteve të zhvilluara.²⁰ Modeli i OKB-së bazohet kryesisht në modelin e OBZHE-së, por me disa ndryshime të cilat shkojnë në dobi të vendeve në zhvillim.²¹

- **Model-Marrëveshja e Shteteve të Bashkuara të Amerikës** – Në vitin 1976, Shtetet e Bashkuara të Amerikës hartuan modelin e tyre të marrëveshjeve për eliminim të tatimit të dyfishtë. Ky model është i bazuar në modelin e OBZHE, mirëpo i ndryshuar në disa aspekte, me qëllim që të marrë në konsideratë interesat e SHBA-së. Kështu p.sh. model-marrëveshja e SHBA-së përdor kryesisht metodën e përlogaritjes²² si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë.²³

¹⁷Latinda dhe Fundancionses. 2013. Double Taxation Agreements in Latin Amerika: Analysis of the Links among Taxes, Trade and Responsible Finance. Buones Aires. eurodad.org/files/pdf/524d3b7c8e8ed.pdf (shikuar më: 28. 03. 2019). F. 8.

¹⁸Për më shumë rreth marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë në Amerikën latine shih studimin nga fusnota 16.

¹⁹Weber-Fas, Rudolf. 1982. Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht: Zur Rechtsnatur, Geschichte, Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Tübingen: J.C.B Mohrbeck. F. 11

²⁰Ibid.

²¹Quak, Evert-jan et.al.. 2018. K4D: Helpdesk Report. Double Taxation Agreements and Developing Countries. assets.publishing.service.gov.uk/media/5b3b610040f0b645fd592202/Double-Taxation-Treaties_and_Developing_Countries.pdf (shikuar më: 26. 03. 2019). F. 6.

²²Lidhur me këtë metodë, shih Kapitulli A, nënkaptulli 5.

²³Për më shumë shih: US Department of the Treasury. United States Model Income Tax Convention. treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf (shikuar më: 02. 04. 2019).

- **Model - Marrëveshje tjera** – Edhe disa organizata regjionale afrikane kanë zhvilluar model marrëveshjet e tyre, të cilat kanë për qëllim që gjatë negociatave t'i marrin parasysh interesat e shteteve afrikane. Modelet kryesore janë Model-Marrëveshja e Komunitetit të Afrikës Lindore - KAL (eng. East African Community – EAC)²⁴ dhe Model Marrëveshja e Tregut të Përbashkët për Afrikën Lindore dhe Jugore (ang. Common Market for Eastern and Southern Africa). Këto modele janë të bazuara kryesisht në modelin e Kombeve të Bashkuara, pra shërben për të përfaqësuar drejt interesat e vendeve në zhvillim, gjegjësisht vendeve anëtare të këtyre dy organizatave.²⁵

C. Kosova dhe Marrëveshjet për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë

Kjo pjesë do të paraqet një hyrje të shkurtër mbi marrëveshjet e nënshkruara nga Kosova me vendet e tjera dhe të njëjtat do të analizohen në segmente të cilat mund të jenë të rëndësishme për personat apo bizneset kosovare, si subjektet të cilat i nënshtrohen tatimit të dyfishtë në rast se zhvillojnë aktivitet biznesor brenda dhe jashtë Republikës së Kosovës.

1. Kosova dhe marrëveshjet e lidhura në fushën e eliminimit të tatimit të dyfishtë

Si një shtet relativisht i ri, Republika e Kosovës ka arritur që në vitet e fundit të nënshkruaj një sërë marrëveshjesh ndërkombëtare në fushën e eliminimit të tatimit të dyfishtë. Deri më tani janë lidhur 14 marrëveshje për eliminimin e tatimit të dyfishtë.

Shtetet me të cilat Republika e Kosovës ka lidhur marrëveshje për eliminimin e tatimit të dyfishtë janë: Austria, Britania e Madhe, Emiratet e Bashkuara Arabe, Dukata e Madhe e Luksemburgut (ende nuk ka hyrë në fuqi), Hungaria, Kroacia, Maqedonia, Sllovenia, Shqipëria, Turqia, Zvicra, Belgjika, Gjermania, dhe Finlanda.

Shumica nga këto marrëveshje janë negociuar me shtetet përkatëse, ndërkaq disa marrëveshje të nënshkruara nga Ish-Republika Socialiste Federative e Jugosllavisë siç janë ato me Belgjikën, Finlandën, dhe Gjermaninë janë trashëguar si të mirëqena nga Kosova dhe aplikimi i tyre ka vazhduar me shtetin e Kosovës.²⁶ Siç mund të shihet, shtetet me të cilat Kosova ka lidhur marrëveshje për eliminim të tatimit të dyfishtë janë pikërisht vende me të cilat Kosova

²⁴Për më shumë shih: Cooperation EAC-Germany. The Double Taxation Avoidance Agreement of the East African Community Handbook. eacgermany.org/ep-content/uploads/2014/12/EAC_DTAMannual_screen.pdf.

²⁵Quak, Evert-Jan et al.. 2018. K4D: Helpdesk Report. Double Taxation Agreements and Developing Countries. assets.publishing.service.gov.uk/media/5b3b610040f0b645fd592202/Double-Taxation-Treaties_and_Developing_Countries.pdf (shikuar më: 01. 04. 2019). F. 7-8.

²⁶Shih në lidhje me METD të nënshkruara nga Kosova: atk-ks.org/marrevshjet/marrevshjet-nderkombetare/.

ka lidhje më të ngushta ekonomike, dhe ku shtetasit dhe bizneset kosovare jetojnë dhe/apo zhvillojnë aktivitete biznesore.

2. Personat të cilët i nënshtrohen tatimit të dyfishtë në Kosovë

Për çdo individ dhe ndërmarrje kosovare është e rëndësishme të di se a janë subjekte të marrëveshjeve për tatim të dyfishtë mbi të ardhurat e tyre. Në këtë kapitullin e radhës do të shpjegohet se kush është subjekt i marrëveshjeve për eliminim të tatimit të dyfishtë si dhe do të elaborohen dispozitat e veçanta të METD për të pasur një pasqyrë dhe kuptim të saktë të këtyre dispozitave.

2.1. Personat fizikë dhe juridikë si subjekt ndaj të cilit zbatohet eliminimi i tatimit të dyfishtë

Duhet cekur që në bazë të dispozitave kushtetuese, marrëveshjet për eliminimin e tatimit të dyfishtë, si marrëveshje ndërkombëtare, kanë epërsi ndaj ligjeve të Kosovës.²⁷ Në rast të konfliktit mes dispozitave të ligjit dhe dispozitave të një METD, zbatim gjejnë dispozitat e kësaj të fundit.

Siç u cek më lart, të gjitha marrëveshjet të cilat i ka lidhur Kosova me vendet e tjera, janë të bazuara kryesisht në model-marrëveshjen e OBZHE-së. Si rrjedhojë e kësaj, të gjitha marrëveshjet në fuqi përcaktojnë në mënyrë identike qysh në nenin një (1) të marrëveshjeve se cilët persona përfshihen nga marrëveshjet, gjegjësisht eliminimi i dyfishtë. Sipas këtij neni, marrëveshja për eliminimin e tatimit të dyfishtë vlen për personat të cilët janë rezident të shteteve kontraktuese, pra shteteve që kanë nënshkruar marrëveshjen.²⁸

Rrjedhimisht duhet të plotësohen kumulativisht dy kushte: Të jetë një person fizik ose ndërmarrje dhe të ketë rezidencën në njërin ose të dy shtete kontraktuese.

2.1.1. Personi si element i fushëveprimit personal të METD-ve

Sipas METD-ve, person vlerësohet çdo individ, ndërmarrje dhe çdo grup personash. Nuk bëhet asnjë kufizim se për çfarë aktivitete bëhet fjalë; përkundrazi METD ritheksojnë se termi “Ndërmarrje” përfshin çfarëdo lloj veprimtarie²⁹, duke përfshirë edhe aktivitete biznesore që krijojnë të ardhura si konsulentë, ligjërues, shërbime etj.

²⁷Neni 19.2 Kushtetuta e Republikës së Kosovës.

²⁸Shih p.sh.: Neni 1 i METD Kosovë-Zvicër. Neni 1 METD Kosovë-Gjermani. Neni 1 METD Kosovë-EBA.

²⁹Shih p.sh.: Neni 3.1. g) i METD Kosovë-Kroaci. Neni 3.1. f) i METD Kosovë-Sllloveni

2.1.2. Rezidenca si element i fushëveprimit personal të METD-ve

Kushti i dytë i cili duhet të plotësohet është rezidenca e personit në njërin prej shteteve kontraktuese. Me shprehjen “rezidentë” sipas METD nënkuptohet “...çdo person, i cili sipas ligjeve të atij shteti u nënshtrohet tatimeve përkatëse për shkak të vendbanimit, rezidencës, vendit të menaxhimit, ose çdo kriteri tjetër të një natyre të ngjashme...”³⁰ Në rastet e kompanive, për t’u plotësuar edhe kushti i dytë, ndërmarrja duhet të plotësoj kushtin e “vendit të menaxhimit”, vendi nga ku ndërmarrja udhëhiqet faktikisht.

Por çfarë ndodh kur individi ka vendbanim në dy shtetet kontraktuese? Sa u përket individëve të cilët realizojnë të ardhura (p.sh. të ardhura nga dividenda e kompanisë apo nga të ardhurat e objekteve të lëshuara me qera), rezidenca përcaktohet nga kriteri se ku individi e ka vendbanimin e përhershëm (domicili), rezidencën, shtetësinë dhe në mungesë të tyre në bazë të vendit të qendrës së jetës.³¹

Çfarë ndodh kur shtetet nënshkruese, të bazuara në legjislacionet e tyre vlerësojnë se individi dhe biznesi janë rezident në shtetet e tyre. Edhe për këto raste METD kanë parashikuar situata të ndryshme për të përcaktuar saktë se cili shtet duhet të vlerësohet shteti i rezidencës së tatimpaguesit. Shembull mund të jetë kur një tatimpagues/individ ka një banesë në Kosovë dhe një banesë në Maqedoni, ku katër ditë jeton në Shkup, ndërkaq tre ditë në Prishtinë. Në rastin konkret, tatimpaguesi sipas legjislacioneve tatimore të Kosovës dhe Maqedonisë vlerësohet rezident i të dyja shteteve.

Siç u cek më lartë, për individët vlen supozimi se vendbanim ka në shtetin ku ai ka vendbanimin (domicilin) ose rezidencën e tij. Në rastin kur nuk mund të definohet saktë se në cilin shtet gjendet vendbanimi, janë përcaktuar katër kritere, në bazë të të cilave bëhet përcaktohet se cili shtet është shteti që duhet të tatoj të ardhurat e personit. Këto kritere ndryshe njihen edhe si “Tie-Breaker Rules.”³² Nëse për definimin e shtetit të vendbanimit të personit njëri kriter nuk gjen zgjidhje, atëherë zbatohet kriteri tjetër vijues.³³

METD-të parashohin që “personi do të konsiderohet rezident vetëm në atë shtet, në të cilin ka një vendbanim të përhershëm në shfrytëzim të tij; nëse ai ka një vendbanim të përhershëm në shfrytëzim të tij në të dyja shtetet kontraktuese, ai konsiderohet të jetë rezident vetëm i shtetit

³⁰Shih p.sh.: Neni 4.1 i METD Kosovë-Kroaci. Neni 4.1 i METD Kosovë-Slloveni:

³¹Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 134.

³²Moscogiuri, Francesco. 2016. The application of “Tie-breaker rules” for the Tax Residence of Individuals. Università Commerciale Luigi Bocconi. [academia.edu/31503595/ The application of Tie-breaker rules for the Tax Residence of Individuals](http://academia.edu/31503595/The_application_of_Tie-breaker_rules_for_the_Tax_Residence_of_Individuals) (shikuar më 06. 04. 2019) F. 2.

³³Ibid.

me të cilin interesat e tij personale dhe ekonomike janë të lidhura më ngushtë (**kriteri i qendrës së interesave jetike**).”³⁴

Shembull: Afaristi A. A ka disa biznese në Kosovë dhe Shqipëri. Për këtë qëllim, ai ka blerë një banesë në qytetin e Tiranës dhe një banesë në qytetin e Prishtinës. Për të tatuar të ardhurat e tij, shteti i Kosovës dhe Shqipërisë duhet të përcaktojnë se cili është shteti përgjegjës për mbledhjen e tatimit. Pasi personi A. A. jeton në të dyja shtetet, duhet të përcaktohet se në cilin shtet është qendra e interesave jetike. Ngase familja e personit A. A. jeton në Prizren dhe aty ka edhe shoqërinë, vlerësohet se qendra e interesave jetike të tij gjendet në Kosovë.

Kur shtetet nuk arrijnë të përcaktojnë se ku individi ka qendrën e interesave jetike të tij, gjegjësisht nuk ka asnjë shtëpi apo banesë të përhershme ku qëndron, atëherë vlerësohet që individi të jetë rezident i shtetit ku qëndron zakonisht (**kriteri i vendbanimit/shtëpisë së përhershme**)³⁵. Banesa/Shtëpia e përhershme vlerësohet një ambient i blerë apo i marrë me qera, në të cilin individi mund të ketë qasje të pakufizuar, që shfrytëzohet për qëndrime të përhershme dhe jo të përkohshme.³⁶

Shembull: Personi A. A. dëshiron të ndërtoj një biznes në Kosovë. Për këtë ai merr një banesë me qera në qytetin e Ferizajt, nga ku zhvillon biznesin e tij. Ndonëse ai ka një shtëpi në Shkup, për shkak të punës, kohën më të madhe e kalon në Kosovë. Për këtë arsye vlerësohet që vendi i banesës/shtëpisë së përhershme është shteti i Kosovës.

Nëse ai qëndron zakonisht në të dyja shtetet ose në asnjërin prej tyre, ai do të konsiderohet të jetë rezident vetëm i shtetit kontraktues, shtetas i të cilit është (**kriteri i shtetësisë**)³⁷.

Shembull: Personi A. A. me shtetësi nga Kosova krijon të ardhurat e tij nga biznesi në Kosovë dhe Shqipëri. Pasi shtetet përkatëse nuk arrijnë të definojnë se në cilin shtet ka vendbanimin, rezidencën, qendrën e jetës së tij apo banesën/shtëpinë e përhershme, shtetet pajtohen që të zbatojnë kriterin e shtetësisë. Rrjedhimisht personi A. A. do të tatóhet nga shteti i Kosovës.

Nëse individi është shtetas i dy shteteve ose i asnjërit dhe as kriteret tjera nuk zbulojnë se cili shtet është shtet i vendbanimit të tij, atëherë çështja duhet të zgjidhet në mes të institucioneve

³⁴Shih: Neni 4.2. a) i model marrëveshjes së OBZHE-së. Neni 4.2. a) i METD Kosovë-Maqedoni.

³⁵Shih: Neni 4.2. b) i Model-Marrëveshjes së OBZHE-së. Neni 4.2. b) i METD Kosovë-Shqipëri.

³⁶Komenti 13 i nenit 4 të Komentarit të Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

³⁷Shih p.sh.: Neni Neni 4.2. c) i METD Kosovë - Austri. Neni 4.2. c) i Model-Marrëveshjes së OBZHE-së

përkatëse të dy shteteve kontraktuese me marrëveshje reciproke (**kriteri i marrëveshjes reciproke**).³⁸

Në lidhje me ndërmarrjet, Kosova në marrëveshjet e saja ka përcaktuar që vendi i rezidencës të përcaktohet në bazë të **kriterit të menaxhimit efektiv** të kompanisë. Me vendin e menaxhimit efektiv të kompanisë kuptohet vendi nga ku realisht realizohet menaxhimi dhe kontrolli i kompanisë, pra vendi nga ku merren vendimet kyçe të domosdoshme për realizimin e biznesit.³⁹ Përcaktimi i rezidencës sipas kriterit të menaxhimit efektiv bën që shteti i rezidencës t'i realizoj të drejtat e tij (p.sh. mbledhja e tatimit), ndërkaq vendi burimor (pra ku është krijuar e ardhura) mund të tatoj vetëm në kuadër të kufizimeve që i janë përcaktuar me marrëveshje.⁴⁰

3. Njësia e përhershme

Një term shumë i rëndësishëm në marrëveshjet të cilat Kosova i lidh në fushën e eliminimit të tatimit të dyfishtë është termi i “njësisë së përhershme”. Me njësi të përhershme kuptohet një vend fiks biznesi nëpërmjet të cilit biznesi i një ndërmarrje plotësisht ose pjesërisht zhvillon aktivitetin. Njësia e përhershme është pra një ambient i caktuar apo pajisje të një ndërmarrje e cila ka rezidencën në një shtet tjetër, por përdor njësinë e përhershme në një shtet tjetër për të zhvilluar aktivitetet e ndërmarrjes.⁴¹

METD jep këto shembuj për njësinë e përhershme: një vend menaxhimi, një degë, një zyrë, një fabrikë, një punishte, një minierë, një pus naftë ose gazi, një gurore ose një vend tjetër i nxjerrjes së burimeve natyrore.⁴²

Shembull: Kompania A. A. me njësi qendrore në Gjakovë (Kosovë) që është e specializuar në përpunimin e ushqimit ka hapur një fabrikë në qytetin e Elbasanit. Në bazë të METD, si vend i menaxhimit vlerësohet Kosova, ngase nga Gjakova ushtrohet menaxhimi efektiv i biznesit, ndërkaq fabrika vlerësohet si njësi e përhershme e vendosur në Shqipëri.

³⁸Shih neni 4.2. d) i METD Kosovë - Mbretëri e Bashkuar e Britanisë së Madhe dhe Irlandës Veriore.

³⁹Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal. F. 8.

⁴⁰Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 134.

⁴¹Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal. F. 9.

⁴²Shih neni 5.2 të METD Kosovë-Austri.

Një vend ndërtimi, një projekt ndërtimi, montimi ose aktivitete lidhur me punën e monitorimit vlerësohen si njësi të përhershme, por vetëm nëse ato zgjasin më shumë se gjashtë, nëntë apo dymbëdhjetë muaj, varësisht si janë pajtuar shtetet kontraktuese.⁴³

Termi njësi e përhershme nuk përfshin: përdorimin e ambienteve vetëm për qëllime magazinimi, ekspozimi ose shpërndarjeje e lëndës së parë dhe produkteve finale të ndërmarrjes; mbajtjen në stok të lëndës së parë dhe produkteve finale të ndërmarrjes, vetëm për qëllime magazinimi, ekspozimi ose shpërndarjeje; mbajtjen në stok të lëndës së parë ose produkteve finale të ndërmarrjes, vetëm për qëllime të përpunimit dhe finalizimit të produktit nga një ndërmarrje tjetër; objektin fizik të ndërmarrjes i cili si aktivitet biznesor të vetëm ka blerjen e lëndës së parë apo produkteve finale, ose të mbledhjes së informacioneve për ndërmarrjen; objektin fizik të ndërmarrjes i cili si detyrë të vetme ka kryerjen e aktiviteteve të tjera për ndërmarrjen; objektin fizik të ndërmarrjes i cili si detyrë të vetme ka kryerjen e disa aktiviteteve të përmendura si përdorimin e ambienteve vetëm për qëllime magazinimi, ekspozimi ose shpërndarjeje e lëndës së parë dhe produkteve finale të ndërmarrjes apo objektin fizik të ndërmarrjes i cili si detyrë të vetme ka kryerjen e aktiviteteve të tjera për ndërmarrjen.⁴⁴

E rëndësishme është të cekët se njësia e përhershme në një shtet kontraktues vlerësohet edhe atëherë, kur një ndërmarrje nga shteti tjetër ushtron aktivitetet e tij në shtetin tjetër kontraktues përmes një agjenti, i cili ka autorizim të lidh kontrata në emër të ndërmarrjes. Kjo gjithashtu vlerësohet si njësi e përhershme, ndonëse mungon një vend fiks biznesi (degë, seli, punishte, etj.).⁴⁵ Ky rregull i mundëson shtetit kontraktues të tatoj të ardhurat nga aktivitetet e kompanisë që ushtrohen në shtetin kontraktues përmes agjentit.⁴⁶

Rrjedhimisht, njësia e përhershme nuk është vendi i menaxhimit efektiv. Selia e përhershme nuk është subjekt i cili përfiton nga METD, por ndërmarrja që ka themeluar njësinë.

⁴³Afati prej dymbëdhjetë muaj: Shih neni 5.3. a) të METD Kosovë-Austri. Afati prej gjashtë muaj: Shih Neni 5.3. a) të METD Kosovë-Shqipëri.

⁴⁴Këto përjashtime janë të përfshira në thujtje të gjitha marrëveshjet e lidhura ndërmjet Kosovës dhe vendeve tjera. Shih: Neni 5. 4 i METD bilaterale ndërmjet Kosovës me shtetin e Gjermanisë, Austrisë, Turqisë, Maqedonisë etj.

⁴⁵Neni 5.5. Shih: Neni 5. 4 i METD bilaterale ndërmjet Kosovës me shtetin e Gjermanisë, Austrisë, Turqisë, Maqedonisë etj..

⁴⁶Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal. F. 8.

4. Llojet e tatimeve të përfshira nga METD-të

Marrëveshjet për Eliminim të Tatimit të Dyfishtë përcaktojnë në mënyrë të saktë se cilat tatime do të jenë pjesë e këtyre marrëveshjeve.

Përgjithësisht, janë dy lloj tatime të cilat janë të përfshirë në të gjitha marrëveshjet:

1. Tatimi në të Ardhurat Personale;
2. Tatimi në të Ardhurat e Korporatave.

Përveç kësaj, në disa METD janë të përfshirë edhe disa lloje tjera të tatimeve. Kështu në marrëveshjen me Hungarinë apo Slloveninë, Kosova ka përfshirë edhe tatimin mbi pronën⁴⁷. Ndërkaq shtetet tjera kanë ndjekur kryesisht logjikën e njëjtë, pra duke përfshirë tatimin mbi pronën në të ardhurat personale apo ato të korporatave. Megjithatë, shumë shtete kontraktuese kanë përfshirë edhe tatime tjera si tatimin mbi ndërtesat⁴⁸, tatimi mbi fitimin në kapital⁴⁹, taksat komunale, tatimin në kishë⁵⁰, tatimi në pronë⁵¹, etj.

Pra, varësisht se në cilat shtete individi jeton, vepron apo zhvillon biznes, duhet shikuar se cilat tatime i përfshin marrëveshja përkatëse.

Me qëllim që të mos zgjerohet tema, në vazhdim do të elaborohen vetëm tatimet të cilat Kosova nga ana e saj i ka të përfshirë në marrëveshje.

4.1. Tatimi në të Ardhurat Personale

Sipas legjisllacionit tatimor të Kosovës, objekt i tatimit të të ardhurave personale janë të gjithë të ardhurat e tatueshme me burim në Kosovë dhe jashtë Kosovës si dhe të ardhurat e jo rezidentëve me burim në Kosovë.⁵² Kosova për rezidentët⁵³ e saj zbaton parimin mbarëbotëror, pra kudo që rezidentët kosovarë krijojnë të ardhura, të njëjtit janë të detyruar që të paguajnë tatim për to, qoftë brenda apo jashtë Kosovës, ndërkaq për jo rezidentët taten vetëm të ardhurat e krijuara në Kosovë.

⁴⁷Neni 2.3. a) i METD Kosovë – Hungari. Neni 2.3. a) i METD Kosovë – Slloveni.

⁴⁸Neni 2.3. b) i METD Kosovë - Hungari.

⁴⁹Neni 2.3. b) i METD Kosovë - Britani e Madhe.

⁵⁰Neni 2.3. a) i METD Kosovë – Finlandë.

⁵¹Neni 2.3. a) i METD Kosovë - Finlandë

⁵²Neni 4. i Ligjit Nr. 05/L-028 për Tatimin në të Ardhurat Personale.

⁵³Sipas nenit 2.1.18. të Ligjit për të ardhurat personale, rezident është një person fizik i cili ka një vendqëndrim kryesor në Kosovë ose fizikisht është i pranishëm në Kosovë mbi njëqind e tetëdhjetë e tre (183) ditë në çdo periudhë kohore dymbëdhjetë (12) mujore; si dhe një ndërmarrje afariste personale, ortakëri apo shoqëri e personave e cila është themeluar në Kosovë ose ka vendin e tij të menaxhimit efektiv në Kosovë.

Të ardhurat personale që taten janë të ardhurat që krijohen nga këto burime: pagat; qiratë; përdorimi i pasurisë së paprekshme; interesi; të ardhurat zëvendësuese; fitimet kapitale që rezultojnë nga shitjet e pasurive kapitale duke përfshirë pasurinë e luajtshme, të paluajtshme dhe letrat me vlerë pensionet; fitoret në lotari dhe fitoret në lojërat e fatit; veprimtaria afariste e gjeneruar nga bizneset me të ardhura bruto vjetore deri në pesëdhjetë mijë euro (50,000.00 EUR) apo më pak; veprimtari afariste që janë objekt i tatuarjes në të ardhura reale dhe të ardhurat që përcaktohen me akt nënligjor.⁵⁴

4.2. Tatimi në të Ardhurat nga Korporatat

Edhe ndaj të ardhurave të korporatave zbatohet parimi mbarëbotëror i tatuarjes. Sipas legjislacionit tatimor mbi të ardhurat e korporatave, objekti i tatimit për tatimpaguesin rezident janë të ardhurat e tatueshme me burim në Kosovë dhe jashtë Kosovës, ndërkaq për tatimpaguesin jo rezident janë të ardhurat e tatueshme me burim në Kosovë.⁵⁵

Rezident vlerësohen shoqëritë tregtare të themeluar sipas legjislacionit përkatës për Shoqëritë Tregtare, personat tjerë të themeluar sipas këtij legjislacioni, të cilët ushtrojnë veprimtari fitimprurëse në Republikën e Kosovës, si dhe persona të tjerë të themeluar ose të njohur si të tillë me ligje të veçanta, një entitet, ndërmarrje afariste personale, ortakëri, apo shoqëri e personave e cila është themeluar në Kosovë ose ka vendin e menaxhimit të tij efektiv në Kosovë.⁵⁶

Tatimpagues për të ardhurat e korporatave janë korporatat apo ndonjë ndërmarrje tjetër afariste që ka statusin e personit juridik sipas ligjit në fuqi në Kosovë; shoqëritë tregtare që vepron me pasuri në pronësi shoqërore ose publike; organizatat e regjistruar si organizatë jo qeveritare sipas legjislacionit përkatës dhe personat juridikë jo rezident me njësi të përhershme në Kosovë. Të ardhurat të cilat taten janë të ardhurat nga korporatat, kompanitë e sigurimeve, të ardhurat nga projektet dhe kontratat afatgjate të ndërtimit si dhe të ardhurat nga lizingjet dhe lizingjet financiare.⁵⁷

5. Të ardhurat e veçanta të përfshira në METD dhe të rëndësishme për bizneset

Në kapitullin në vijim janë dhënë shpjegime dhe sqarime për nene të veçanta mbi të ardhura të ndryshme të cilat janë të përfshirë në METD-të të cilat Kosova i ka lidhur me shtete të

⁵⁴Neni 7 i Ligjit Nr. 05/L-028 për Tatimin në të Ardhurat Personale.

⁵⁵Neni 4 i Ligjit Nr. 05/L-029 për të Ardhurat e Korporatave.

⁵⁶Neni 2.1.13.2 në bashkëveprim me nenin 2.1.16.2 i Ligjit Nr. 05/L-029 për të Ardhurat e Korporatave.

⁵⁷Neni 5 i Ligjit Nr. 05/L-029 për të Ardhurat e Korporatave.

ndryshme. Në këtë pjesë do të fokusohemi vetëm në të ardhurat të cilat janë relevante për bizneset kosovare dhe individët të cilët krijojnë të ardhura nga këto biznese.

5.1. Të Ardhurat nga pasuritë e paluajtshme

Të ardhurat e veçanta të cilat rregullohen në METD-të në mes të Kosovës dhe vendeve të tjera fillojnë zakonisht me të ardhurat nga pasuritë e paluajtshme. Definimi i pasurisë së paluajtshme është lënë në kompetencë të shteteve anëtare, pra se si legjislacionet e tyre i definojnë këto.⁵⁸

Megjithatë METD përcakton një katalog të sendeve të cilat pavarësisht definicioneve ligjore të shteteve kontraktuese, përfshin pajisjet ndihmëse të pasurisë së paluajtshme, bagëtinë dhe inventarin fizik të ndërmarrjeve agro-ekonomike dhe pylltarisë, të drejtat për të cilat zbatohen dispozitat e legjislacionit të përgjithshëm në lidhje me tokën, e drejta e përdorimit të pasurisë së paluajtshme dhe të drejtat për pagesa të ndryshueshme ose fikse për shfrytëzim, ose të drejtën për shfrytëzimin e burimeve minerale, burimeve dhe pasuritë e tjera natyrore.⁵⁹

Tatimi do të zbatohet për të ardhurat që rrjedhin nga përdorimi i drejtpërdrejtë, dhënia me qira ose dhënia në shfrytëzim, si dhe përdorimi i çdo forme tjetër të pasurisë së paluajtshme.⁶⁰

Por cili shtet do të tatoj pasuritë e paluajtshme dhe të ardhurat që rrjedhin nga ajo. Për shkak të lidhjes së ngushtë ekonomike të shtetit me pasuritë e paluajtshme dhe të ardhurave nga kjo pasuri, është e drejtë e shtetit të tatoj të ardhurat nga pasuritë e paluajtshme, pavarësisht se tatimpaguesi a është apo nuk është rezident i atij vendi.⁶¹

Ky tatim do të zbatohet edhe ndaj të ardhurave të ndërmarrjes që krijon nga pasuria e paluajtshme, pavarësisht se a ka apo nuk ka njësi të përhershme në këtë shtet. Në rast se në shtetin ku gjendet një pasuri e paluajtshme ndërmarrja nuk ka njësi të përhershme, shteti nuk mund ta tatoj për fitimet nga ndërmarrja, por për ardhurat nga pasuria e paluajtshme.⁶²

Shembull: Kompania A. A. me Seli në Shqipëri ka blerë një ndërtesë në Kosovë të cilën e ka lëshuar me qera. Pasi Kompania A. A. nuk ka asnjë njësi të përhershme në

⁵⁸Ligji Nr. 06/L-005 nënkupton me pronën e paluajtshme si tokën dhe ndërtesat, stabilimentet, strukturat dhe pjesët aksesore, mbi ose nën sipërfaqen e tokës, që janë trupëzuar në mënyrë të qëndrueshme dhe të vazhdueshme me tokën ose objektin, përfshirë ndërtimet notuese të lidhura në mënyrë të përhershme me tokën dhe njësitë e veçanta të parcelave dhe objekteve.

⁵⁹Shih: Neni 6 i METD Kosovë-Shqipëri; Kosovë- Austri, Kosovë-Maqedoni, etj.

⁶⁰Ibid.

⁶¹Rek, Robert et al. 2008. Internationales Steuerrecht in der Praxis. Wiesbaden: Gabler. F. 154.

⁶²Komenti 4 i neni 6 të Komentarit të Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

Kosovë, Administrata Tatimore mund ta tatoj kompaninë A. A. për të ardhurat që krijon nga qiraja e objektit.

5.2. Të Ardhurat nga fitimet e biznesit

Për ndërmarrjet, pjesa më e rëndësishme vazhdon të jetë përcaktimi se cili shtet është kompetent për tatimin nga fitimet e korporatave. METD-të në përgjithësi ndjekin parimin se shteti ku ndërmarrja ka rezidencën e saj është kompetent për të tatimuar këto të ardhura.⁶³ Mirëpo, METD parashohin një thyerje të kësaj rregulle, në rast se ndërmarrja ka një njësi të përhershme në shtetin tjetër. Në këtë rast, shteti ku gjendet njësia e përhershme mund të tatoj fitimin e ndërmarrjes, por vetëm në lartësinë e shumës sa i takon asaj njësie të përhershme.⁶⁴ METD përcakton rregullën, sipas së cilës vetëm njësisë së përhershme i përlllogaritën vetëm ato fitime të cilat do t'i arrinte nga ndërmarrja, sikur ajo të vepronte e pavarur.⁶⁵

Shembull: Kompania A. A. me seli në Shqipëri ka hapur një degë në Kosovë. Nga i gjithë aktiviteti i tij, kompania A. A. ka siguruar një fitim vjetor prej 100.000 EUR, nga të cilat 25,000.00 EUR në Kosovë. E ardhura nga fitimi që duhet të tatohet në Kosovë është shuma prej 25,000.00 EUR.

Nëse njësia e përhershme vepron vetëm për të blerë lëndë të parë dhe produkte për ndërmarrjen, fitimet nuk i atribuohen njësisë dhe rrjedhimisht nuk janë të tatueshme.⁶⁶ Rregullat e fitimit nga biznesi zbatohen gjithashtu për të ardhurat e krijuara nga një rezident i një shteti kontraktues për ushtrimin e aktiviteteve profesionale dhe aktiviteteve të tjera me karakter të pavarur. Termi "punë e pavarur" përfshin aktivitete të pavarura shkencore, letrare, artistike, edukative ose mësimore, si dhe aktivitete të pavarura të mjekëve, avokatëve, inxhinierëve, arkitektëve, dentistëve dhe kontabilistëve.⁶⁷

5.3. Ndërmarrjet e lidhura

Një tjetër fushë e rëndësishme për bizneset është edhe tatimi ndaj ndërmarrjeve të lidhura. Më ndërmarrje të lidhura kuptojmë ndërmarrje të pavarura të cilat janë të lidhura përmes një

⁶³Neni 6 METD Kosovë-Austri, Kosovë-Hungari, Kosovë-Sloveni, etj.

⁶⁴Rek, Robert et al. 2008. Internationales Steuerrecht in der Praxis. Wiesbaden: Gabler. F. 155.

⁶⁵Shpjegime në lidhje me METD Kosovë-Austri të bëra nga parlamenti austriak. parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/I/I_00258/fname_708792.pdf (shikuar më: 08.04.2019). F. 2.

⁶⁶Neni 7.5 i METD Kosovë - Austri.

⁶⁷Neni 7.6 i METD Kosovë - Shqipëri, METD Kosovë – Maqedoni etj.

kontrolli të njëjtë⁶⁸ (p.sh. ndërmarrja mëmë dhe ndërmarrja e pavarur, po ku ndërmarrja mëmë ka 100 % të aksioneve dhe përmes saj ushtron kontroll në ndërmarrjen tjetër të pavarur).

METD rregullojnë se si duhet të bëhet tatuarja e këtyre ndërmarrjeve. METD përcakton se “kur një ndërmarrje e një shteti kontraktues merr pjesë në mënyrë të drejtpërdrejtë ose në mënyrë të tërthortë në menaxhimin, kontrollin ose kapitalin e një ndërmarrjeje të shtetit tjetër kontraktues ose të njëjtët persona marrin pjesë në mënyrë të drejtpërdrejtë ose në mënyrë të tërthortë në menaxhimin, kontrollin ose kapitalin e një ndërmarrjeje të një shteti kontraktues dhe një ndërmarrjeje të shtetit tjetër kontraktues dhe kur në të dyja rastet, të dy ndërmarrjet kanë vendosur kushte obligative në raport me marrëdhëniet e tyre tregtare ose financiare, të cilat ndryshojnë nga ato që do të vendoseshin ndërmjet ndërmarrjeve të pavarura, fitimet që një ndërmarrje do të krijonte pa këto kushte, por e cila nuk i ka krijuar për shkak të këtyre kushteve, atëherë këto do ti atribuohen fitimeve të kësaj ndërmarrjeje dhe rrjedhimisht taten në përputhje me rrethanat”⁶⁹. Në raste të tilla, shtetet kanë të drejtë të bëjnë rregullime dhe ri karakterizime kur ndërmjet ndërmarrjeve të lidhura ka pasur transaksione që nuk janë zhvilluar nën kushtet e një tregu të lirë, ndryshe njohur edhe si parimi “dealing-at-arm’s-length”.

Shembull⁷⁰: Le të supozojmë se administrata tatimore e Shqipërisë, në bazë të paragrafit 1 të nenit 9 METD, bën rikarakterizim të fitimeve të një filiali kosovar për transaksione që ai ka me kompaninë mëmë në shtetin e Kosovës, dhe në bazë të llogaritjeve të bazuara në parimin “arm’s length” i rrit fitimet e filialit me 100,000.00 EUR dhe i taton ato me 25%. Por, nga ana tjetër fitimet e kompanisë mëmë në shtetin e Kosovës janë llogaritur me vlerat e transaksioneve të deklaruara nga kompania (para ri-karakterizimit në Shqipëri) dhe shuma prej 100,000.00 EUR ka qenë e përfshirë në të ardhurat e tatueshme të mëmës. Në këto kushte, paragrafi 2 i nenit 9 METD obligon shtetin e Kosovës të bëjë rregullimin korrespondues, pra uljen e fitimit të mëmës për 100,000.00EUR në mënyrë që këto të ardhura të mos taten dy herë. Sigurisht, kjo mund të krijojë probleme pasi administrata tatimore e shtetit të Kosovës mund të mos bjerë dakord me nivelin e fitimit të korrektuar nga administrata tatimore. Në këtë rast, për ta zgjidhur këtë problem, administratat tatimore bashkëpunojnë nëpërmjet procedurave të mirëkuptimit reciprok dhe shkëmbimit të informacionit.

⁶⁸Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 163.

⁶⁹Neni 9.1. METD Kosovë – Shqipëri, METD Kosovë – Kroaci.

⁷⁰Ky shembull është marrë nga: Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal. F. 14.

5.4. Dividendët

Dispozitat e METD rregullojnë të ardhurat e dividendës, kur dividenda shpërndahet nga një ndërmarrje e një shteti tek një individ/ndërmarrje me rezidencë në shtetin tjetër.

METD e definojnë dividendët si “si të ardhurat nga aksionet, letrat me vlerë, aksionet e minierave, aksionet e themeluesve ose të drejta të tjera, që nuk janë kërkesa, me pjesëmarrje në fitim, si dhe të ardhura që i nënshtrohen të njëjtit trajtim tatimor si të ardhurat nga aksionet sipas ligjeve të shtetit ku kompania që bën shpërndarjen e të ardhurave është rezidente”.⁷¹

Siç u cek më lartë, tatimi për të ardhurat nga dividendët mund të tatohen në të dyja shtetet, pra në shtetin e përfituesit të dividendës dhe në shtetin ku është rezident kompania që shpërndan dividendën. Mirëpo, zakonisht lartësia që mund të caktoj shteti për të ardhurat e dividendës është e kufizuar. Varësisht marrëveshjeve të arritura, parashikohen lartësi të ndryshme të tatimit që mund të kërkoj shteti i burimit, pra shteti ku ndërmarrja që bën shpërndarjen e tatimit është e vendosur.

Kështu për shembull, në METD Kosovë - Kroaci është parashikuar që tatimi i ngarkuar nga shteti i burimit të të ardhurës (ku është vendosur ndërmarrja që bën shpërndarjen e dividendës) nuk mund të kaloj 5 % të shumës bruto të dividendës nëse pronari është kompani (jo ortakëri) që zotëron të paktën 25 % të kapitalit të kompanisë pagueuse të dividendëve, apo 10 % të shumës bruto në të gjitha rastet tjera.⁷²

Me shtetin austriak ndërkaq janë parashikuar rregulla të tjera. Këtu, është parashikuar një ngarkesë tatimore prej 15 % nga shteti për ndërmarrje që shpërndan dividendën, kur përfituesi dhe shpërndarësi i dividendës kanë rezidencë në shtete të ndryshme.⁷³ Ndërkaq nëse përfituesi i dividendës është një kompani (por jo ortakëri) që posedon të paktën 25 për qind të kapitalit të kompanisë që paguan dividendët, atëherë dividenda mund të tatohet vetëm në shtetin kontraktues, në të cilin përfituesi ligjor i dividendës është rezident⁷⁴. Rregullime të njëjta parashohin edhe marrëveshjet me Maqedoninë dhe Hungarinë.⁷⁵

Përrjashtimisht nga ajo që u tha më lartë, marrëveshjet përcaktojnë që në rast se përfituesi i dividendëve që është rezident në shtetin tjetër zhvillon biznese përmes një selie të përhershme në shtetin e rezidencës së ndërmarrjes që bën shpërndarjen e dividendës dhe vërtetohet se në

⁷¹Neni 10 METD Kosovë – Austri, METD Kosovë-Shqipëri, etj.

⁷²Neni 10.2 METD Kosovë – Kroaci.

⁷³Neni 10.2 METD Kosovë – Austri.

⁷⁴Neni 10.2 METD Kosovë – Austri.

⁷⁵Neni 10.2 METD Kosovë – Maqedoni, METD Kosovë - Hungari.

fakt zotërimi i dividendës është efektivisht i lidhur me këtë seli të përhershme, atëherë zbatohen dispozitat që kanë të bëjnë me fitimin e biznesit.⁷⁶ Kjo ndryshe quhet edhe si “kushti i selisë së përhershme”, pra kur në raste të tilla përparësi i jepet njësisë së përhershme dhe rrjedhimisht tatuarjes së fitimit të biznesit.⁷⁷

5.5. Të ardhurat nga interesi

METD definojnë interesin si të “ardhurat nga kërkesat e borxhit të çdo lloji, edhe nëse kërkesat janë të siguruara nga hipoteka e tokave, ose me pjesëmarrje në fitimin e debitorit, dhe në veçanti të ardhurat nga letrat shtetërore me vlerë dhe të ardhurat nga obligimet, përfshirë primet dhe shpërblimet që rrjedhin nga fitimet nga dëftesat e borxhit” (ky definim nuk përfshin gjobat për vonesa)⁷⁸. Sikurse u cek në fillim të këtij kapitulli, ashtu sikurse për dividendat, edhe për të ardhurat nga interesi parashihet që edhe shteti i burimit të të ardhurave mund të tatoj interesin, por e lidhur për disa kushte.

Kështu, METD parashohin që shteti i burimit mund të tatoj të ardhurat nga interesi kur përfituesi i tyre është rezident në shtetin kontraktues dhe atë vetëm deri në një lartësi ta caktuar të shumës së përgjithshme bruto të interesit.⁷⁹ METD më Austrinë ka paraparë që kjo përqindje nuk mund të jetë më e madhe se 10 %.⁸⁰

Me shtetin e Zvicrës është paraparë një përqindje prej 5 %.⁸¹ Edhe për interesin vlen kushti i njësisë së përhershme. Pra, kur përfituesi ligjor është rezident i një shteti kontraktues dhe përmes një njësie të përhershme ushtron biznes në shtetin tjetër që është vendi i burimit nga rrjedh interesi, dhe borxhi për të cilin duhet paguar interesi i përkasin më të vërtet kësaj njësie të përhershme, atëherë zbatohen dispozitat e tatimit të fitimit të biznesit.⁸²

Se cili shtet konsiderohet shteti ku është krijuar interesi, zakonisht rregullohet sipas parimit të “parimit dhe përjashtimit”.⁸³ Parimisht, shtet i burimit të interesit konsiderohet shteti ku ka rezidencën debitori i interesit.⁸⁴ Ndërkaq përjashtim bën rasti kur debitori i interesit ka një ë të

⁷⁶Neni 10. 5 METD Kosovë – Hungari.

⁷⁷Lang, Michael. Betriebsstättenvorbehalt und Ansässigkeitsstaat. Në: Paul Kirchhoff et.al.: Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag – Steuer – und Gesellschaftsrecht zeichnen Unternehmensfreiheit und Gemeinwohl. Köln: Otto Schmidt. F. 603.

⁷⁸Neni 11 i METD Kosovë – Austri.

⁷⁹Neni 11 i Model-Marrëveshja e OBZHE-së.

⁸⁰Neni 11 i METD Kosovë - Austri.

⁸¹Neni 11 i METD Kosovë – Zvicër.

⁸²Neni 11. 4. i Model-Marrëveshjes e OBZHE-së.

⁸³Komenti 26 i nenit 11 të Komentarit të Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

⁸⁴Neni 11. 5, fjalia parë i METD Kosovë – Slloveni, Kosovë – Shqipëri etj.

përhershme në shtetin tjetër dhe ajo ë ka krijuar borxhin për të cilin krijohet interesi, atëherë ndaj një rasti të tillë zbatohen dispozitat e fitimit të biznesit.⁸⁵

5.6. Të ardhurat nga Licencat

Fillimisht duhet sqaruar se çfarë nënkuptojnë METD-të me licenca. Me licenca nënkuptohen "pagesat e çdo lloji të pranuar si shpërblim për përdorimin ose, të drejtën e përdorimit të çdo të drejte autoriale për punime letrare, punë artistike ose shkencore, përfshirë filmat kinematografik, çdo patentë, markë tregtare, skicë ose model, plan, proces ose formulë sekrete, ose për informacione lidhur me eksperiencën industriale, tregtare apo shkencore"⁸⁶.

Për licencat vlen parimi se vend i tatuarjes është vendi ku ka rezidencën personi (qoftë ndërmarrje apo individ) që është përfitues i të ardhurave nga licencat⁸⁷. Mirëpo, sikurse për të ardhurat nga dividendat dhe interesin, edhe për licencat është paraparë një përjashtim në lidhje me shtetin që është përgjegjës për tatuarjen e të ardhurave të licencës. Përjashtimi konsiston në atë se nëse përfituesi i të ardhurave të licencës ka një njësi të përhershme në shtetin tjetër kontraktues dhe rezulton se licencat dhe të drejtat dhe asetet financiare për të cilat paguhen licencat i takojnë ose janë të lidhura efektivisht me njësinë e përhershme, atëherë zbatohen dispozitat që kanë të bëjnë me fitimin nga biznesi, apo varësisht nga marrëveshja edhe si e ardhur nga shërbimet personale të pavarura, siç është rasti me METD Kosovë – Turqi.⁸⁸

Edhe tek licencat janë paraparë rregulla në rast të shkeljes së parimit "dealing-at-arm's-length". Në rast se ndërmjet përfituesit dhe debitorit të licencës ose ndërmjet tyre dhe një personi të tretë ekziston një marrëdhënie e veçantë, si rezultat i së cilës licencat tejkalojnë shumën, krahasuar me shërbimin themelor, për të cilin debitori dhe përfituesi ligjor do ishin pajtuar pa këto marrëdhënie, do të tatohet vetëm shumta e licencës që vërtetë paraqet shumën për licencën, ndërkaq shumta tjetër i nënshtrohet tatuarjes sipas legjislacionit të shtetit, varësisht se çfarë lloji të ardhurash vlerësohen ato.⁸⁹ Ky rregull është paraparë me qëllim që të shmangien transferime të mundshme të fitimeve nga njëri shtet në tjetrin, nën petkun e të ardhurave të licencës.⁹⁰

⁸⁵Neni 11. 5, fjalia dytë i METD Kosovë – Slloveni, Kosovë – Shqipëri etj.

⁸⁶Neni 12 i METD Austri, Neni 12 i METD Kosovë – Shqipëri.

⁸⁷Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal. F. 16.

⁸⁸Neni 12. 3 METD Kosovë – Shqipëri, Kosovë – Turqi..

⁸⁹Rek, Robert et al. 2008. Internationales Steuerrecht in der Praxis. Wiesbaden: Gabler. F. 162.

⁹⁰Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer. F. 185.

5.6. Të ardhurat nga fitimi i tjetërsimit të pasurisë/kapitalit

Një tjetër fushë e rëndësishme për bizneset është se si do të vepohet me të ardhurat që krijohen nga tjetërsimi i pasurisë/kapitalit. Përgjithësisht të ardhurat nga fitimi i tjetërsimit të pasurisë janë të grupuara në pesë grupe: Të ardhurat nga tjetërsimi i pasurisë së paluajtshme, pasurisë së luajtshme, tjetërsimi i anijeve dhe mjeteve fluturake, tjetërsimi i aksioneve nga shitja e pasurisë së paluajtshme vlera e së cilës është mbi 50 e pasurisë së paluajtshme që gjendet në shtetin tjetër kontraktues si dhe tjetërsimi i pasurisë që nuk është përfshirë në katër grupet e mëparshme.

Në lidhje me të ardhurat nga tjetërsimi i pasurisë së paluajtshme, kur tjetërsuesi është rezident në një shtet tjetër ndërkaq pasuria e paluajtshme gjendet në shtetin tjetër kontraktues, do të taten në shtetin ku është vendosur pasuria e paluajtshme.⁹¹

Të Ardhurat nga tjetërsimi i pasurisë së luajtshme që është pasuri e një njësie të përhershme përfshirë edhe vet tjetërsimin e njësisë së përhershme nga ndërmarrja (e vendosur në shtetin tjetër kontraktues) mund të taten nga shteti ku ka rezidencën njësia e përhershme.⁹² Këtu pra zbatohet parimi i rezidencës së njësisë së përhershme.

Të ardhurat nga tjetërsimi i pasurisë së anijeve dhe mjeteve fluturake që përdorën për transport ndërkombëtar dhe i pasurisë së luajtshme që shërben për funksionimin e anijeve dhe mjeteve fluturake mund të taten vetëm në shtetin ku është rezident menaxhimi efektiv i ndërmarrjes.⁹³

Fitimet që një rezident i një shteti realizon nga tjetërsimi i aksioneve që gjenerojnë më shumë se 50 % të vlerës së tyre direkt ose tërthorazi nga pasuria që gjendet në shtetin tjetër kontraktues, mund të taten në shtetin ku gjendet ajo pasuri.⁹⁴

Dhe në fund, për të gjitha tjetërsimet e pasurive/kapitalit që nuk janë të përfshirë në katër grupet e lartshënuara, të ardhurat e tilla mund të taten vetëm nga shteti ku tjetërsuesi i pasurisë është rezident.⁹⁵

Fitimet e realizuara nga një rezident i një shteti nga tjetërsimi i aksioneve që gjenerohen me më shumë se 50 për qind të vlerës së tyre drejtpërdrejt ose tërthorazi nga pasuria e paluajtshme që gjendet në shtetin tjetër kontraktues, mund të taten në atë shtet tjetër

⁹¹Neni 13.1. i METD Kosovë – Maqedoni.

⁹²Neni 13.2. i METD Kosovë – Shqipëri.

⁹³Neni 13.3. i METD Kosovë – Austri.

⁹⁴Neni 13.4. i METD Kosovë – Austri.

⁹⁵Neni 13.4. i METD Kosovë – Maqedoni.

6. Metodatat për eliminimin e tatimit të dyfishtë

Në të drejtën ndërkombëtare tatimore, pjesë integrale e së cilës janë marrëveshjet për eliminimin e tatimit të dyfishtë, dallohen dy metoda për eliminimin e tatimit të dyfishtë:

1. Metoda e lirimit;
2. Metoda e kreditimit.

6.1. Metoda e lirimit si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë

Metoda e lirimit është një ndër dy metodat kryesore për eliminimin e tatimit të dyfishtë, e cila është parashikuar edhe në model-marrëveshjen e OBZHE-së.⁹⁶ Metoda e lirimit parasheh që shteti i vendbanimit të tatimpaguesit të mos mbledh tatimet mbi të ardhurat personale të cilat tatimpaguesi i ka krijuar në një shtet tjetër, pra tatimet mbledhen vetëm nga shteti ku tatimpaguesi ka krijuar të ardhurat.⁹⁷ Mirëpo, sot shumica e shteteve zbatojnë metodën e lirimit me disa kufizime, gjegjësisht zbatojnë të ashtuquajturën “përjashtim me progresivitet” (ang. Exemption ëith progression). Kur shtetet zbatojnë lirimin me progresivitet, ata nuk mbledhin të ardhurat me burim në vendin tjetër, por lartësia e të ardhurave përlllogaritet në përqindjen që duhet të paguaj tatimpaguesi.

Shembull: Kosova dhe Shteti A kanë lidhur një METD, ku kanë përcaktuar se për të ardhurat personale nga paga do të zbatohet lirimi progresiv i tatimit të dyfishtë. Personi me vendbanim/rezidencë në Kosovë ka të ardhura personale nga paga prej 10,000.00 EUR në vit, por vetëm 3,000.00 EUR ka të realizuara në Kosovë, ndërkaq 7.000 EUR në vendin A. Bazuar në metodën e lirimi progresiv, Administrata Tatimore e Kosovës nuk mund të mbledh tatimin për 7,000.00 EUR, pasi të njëjtat kanë burimin e të ardhurave në shtetin A. Mirëpo, ndonëse shuma prej 7,000.00 EUR nuk tatóhet, e njëjta llogaritet së bashku me shumën që ka burimin në Kosovë (3,000.00 EUR) dhe kështu përcaktohet norma e tatimit sipas nenit 6 të Ligjit Nr. 05/L-028 për Tatimin në të Ardhurat Personale. Kështu, norma tatimore dhe lartësia e tatimit përcaktohet duke marrë për bazë shumën 10,000.00 EUR, e cila zbatohet ndaj të ardhurave prej 3,000.00. Duke u bazuar në këtë, tatimpaguesi për shumën 3000 EUR nuk duhet të

⁹⁶Neni 23 A i Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

⁹⁷Blau, Nadine. 2014. Anrechnung ausländischer Steuern im deutschen und internationalen Steuerrecht: Analyse mit Rechtsvergleich. Disertacion i PhD-së. Universiteti i Hamburgut. d-nb.info/1069376841/34 (shikuar më: 02. 04. 2019). F. 22.

paguaj 4 % tatim⁹⁸ (pra 120 EUR tatim), por 10 %⁹⁹ (300 EUR tatim). Tatimpaguesi me vendbanim/rezidencë në Kosovë ka të ardhura personale nga paga prej 10,000.00 EUR në vit, por vetëm 3,000.00 EUR ka të realizuara në Kosovë, ndërkaq 7.000 EUR në vendin A.

6.2. Metoda e kreditimit si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë

Metoda e dytë e cila zbatohet në shumë marrëveshje për eliminimin e tatimit të dyfishtë është edhe metoda e kreditimit, e cila është parashikuar edhe në model-marrëveshjen e OBZHE-së.¹⁰⁰ Tek metoda e kreditimit parashihet që shteti ku tatimpaguesi ka vendbanimin/rezidencën e tij mund të tatimohet për të hyrat me burim në një vend tjetër, por gjatë caktimit të normës së tatimit dhe rrjedhimisht lartësisë së tatimit që duhet paguar, ky shtet duhet të kreditoj tatimin e paguar në vendin e burimit ku janë krijuar të ardhurat.¹⁰¹

Shembull: Kosova dhe Shteti A kanë lidhur një METD, ku kanë përcaktuar se për të ardhurat personale nga paga do të zbatohet metoda e kreditimit. Tatimpaguesi me vendbanim/rezidencë në Kosovë ka të ardhura personale nga paga prej 10,000.00 EUR në vit, por vetëm 3,000.00 EUR ka të realizuara në Kosovë, ndërkaq 7,000.00 EUR në vendin A. Në vendin A, tatimpaguesi për shumën prej 7,000.00 EUR ka paguar 550.00 EUR tatim. Sipas kësaj metode, në Kosovë për të hyrat prej 10,000.00 EUR duhet paguar tatim në lartësi prej 10 %, pra 1,000.00. Pasi në shtetin A veçse janë paguar 550.00 EUR, Administrata Tatimore e Kosovës mund të mbledh tatimin deri në lartësinë prej 1,000.00 EUR, por duke kredituar tatimin e paguar prej 550.00 EUR. Në fund tatimpaguesi duhet të paguaj vetëm 450.00 EUR tatim në Kosovë.

6.3. Metodatat që përdor Kosova në METD

Vendet e ndryshme përdorin metoda të ndryshme për të tatuar të ardhurat të cilat mund të tatohen edhe në vendin e rezidencës, por edhe në vendin e burimit të së ardhurës. Kryesisht vendet përdorin metodën e kreditimit, si një metodë e cila mundëson tatuarjen e një personi, por pa e dëmtuar atë financiarisht. Kështu për shembull, në METD Austria ka shfrytëzuar të

⁹⁸Norma tatimore prej 4 % zbatohet ndaj të hyrave personale vjetore mbi 5400 EUR. Shih neni 6.2 i Ligjit Nr. 05/L-028 për Tatimin në të Ardhurat Personale.

⁹⁹Norma tatimore prej 10 % zbatohet ndaj të hyrave personale vjetore mbi 5400 EUR. Shih neni 6.4 i Ligjit Nr. 05/L-028 për Tatimin në të Ardhurat Personale.

¹⁰⁰Neni 23 B i Model-Marrëveshjes së OBZHE-së.

¹⁰¹Për më shumë rreth kësaj metode shih: Blau, Nadine. 2014. Anrechnung ausländischer Steuern im deutschen und internationalen Steuerrecht: Analyse mit Rechtsvergleich. Disertacion i PhD-së. Universiteti i Hamburgut. dnb.info/1069376841/34 (shikuar më: 02. 04. 2019). F. 22-26.

dyja metodat për eliminimin e dyfishtë. Përderisa në të ardhurat nga fitimi i biznesit shfrytëzohet metoda e lirimit me progresivitet, në të gjitha çështjet tjera shfrytëzohet metoda e kreditimit.¹⁰²

Kosova shfrytëzon kryesisht metodën e kreditimit, si metodë për eliminimin e tatimit të dyfishtë. Por në lidhje me të ardhurat të cilat nuk taten në Kosovë, por janë të tatueshme në një shtet tjetër kontraktues, atëherë gjatë llogaritjes së shumës së tatimit mund të marrë të ardhurat nga kapitali i përjashtuar.¹⁰³

¹⁰²Neni 23. 1. a) dhe b) i METD Kosovë – Austri.

¹⁰³Neni 22.2 METD Kosovë - Kroaci.

Literatura

Akte ligjore

1. Kushtetuta e Republikës së Kosovës
2. Ligji Nr. 05/L-029 për të Tatimin në të Ardhurat e Korporatave
3. Ligji Nr. 06/L-016 për Shoqëri Tregtare
4. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë– Austri
5. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit Të Dyfishtë Kosovë – EBA
6. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë– Finlandë
7. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Gjermani
8. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Hungari
9. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Kroaci
10. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Maqedoni
11. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë - Mbretëri e Bashkuar e Britanisë së Madhe dhe Irlandës Veriore
12. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Slloveni
13. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Shqipëri
14. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Turqi
15. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë Kosovë – Zvicër
16. Model – Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë së OBZHE-së

Libra, artikuj dhe burime të tjera

17. Administrata Tatimore e Kosovës. Marrëveshja për Eliminimin e Tatimit të Dyfishtë. E qasshme në: atk-ks.org/wp-content/uploads/2017/12/Marrveshja-per-eliminimin-e-tatimit-te-dyfisht_Shqip.pdf
18. Blau, Nadine. 2014. Anrechnung ausländischer Steuern im deutschen und internationalen Steuerrecht: Analyse mit Rechtsvergleich. Disertacion i PhD-së.

Universität i Hamburgut.

19. Brähler, Gernot. 2014. Internationales Steuerrecht. Wiesbaden: Gabler Springer.
20. Cooperation EAC-Germany. The Double Taxation Avoidance Agreement of the East African Community Handbook. E qasshme në: eacgermany.org/wp-content/uploads/2014/12/EAC_DTAMannual_screen.pdf.
21. Friedlander, Lara et. al. Policy Forum: The History of Tax Provisions – And why it is important to know about it. 2006. Canadian Tax Journal. Vëllimi 54, Nr. 4.
22. Holmes, Kevin. International Tax Policy and Double Tax Treaties: On Introduction to Principles and Application. 2007. Amsterdam: IBFD Publications.
23. Lang, Michael. Betriebsstättenvorbehalt und Ansässigkeitsstaat. Në: Paul Kirchhoff et.al.: Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag – Steuer – und Gesellschaftsrecht zëichen Unternehmensfreiheit und Gemeinöohl. Köln: Otto Schmidt.
24. Latinda dhe Fundaciones. 2013. Double Taxation Agreements in Latin Amerika: Analysis of the Links among Taxes, Trade and Responsible Finance. Buenos Aires. E qasshme në: eurodad.org/files/pdf/524d3b7c8e8ed.pdf.
25. Ministria e Financave të Republikës Federale të Gjermanisë. Doppelbesteuerungsabkommen und andere Abkommen im Steuerbereich. E wasshme në: bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html.
26. Moscogiuri, Francesco. 2016. The application of “Tie-breaker rules” for the Tax Residence of Individuals. Universita Commerciale Luigi Bocconi. E qasshme në: academia.edu/31503595/_The_application_of_Tie-breaker_rules_for_the_Tax_Residence_of_Individuals_.
27. OBZHE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. E qasshme në: oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419.
28. Peci, Bedri. Shkenca mbi Financat dhe e drejta financiare. 2017. Prishtinë: Universiteti i Prishtinës “Hasan Prishtina”.
29. Peter Huba. 2013. Ad Alta: Journal for Interdisciplinary Research. Vëllimi 03.
30. Quak, Evert-jan et.al.. 2018. K4D: Helpdesk Report. Double Taxation Agreements and Developing Countries. E qasshme në: assets.publishing.service.gov.uk/media/5b3b610040f0b645fd592202/Double-Taxation-Treaties_and_Developing_Countries.pdf.

31. Rek, Robert et al. 2008. Internationales Steuerrecht in der Praxis. Wiesbaden: Gabler.
32. Republika e Shqipërisë-Ministria e Financave. 2004. Udhëzim për Marrëveshjet Bilaterale për Shmangien e Taksimit të Dyfishtë dhe Parandalimin e Evazionit Fiskal.
33. US Department of the Treasury. United States Model Income Tax Convention. E qasshme në: [treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf](https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/documents/treaty-us%20model-2016.pdf).
34. Weber-Fas, Rudolf. 1982. Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht: Zur Rechtsnatur, Geschichte, Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Tübingen: J.C.B Mohrbeck.