**MINISTRIA E FINANCAVE DHE EKONOMISË**

**DREJTORIA E APELIMIT TATIMOR**

Nr. \_\_\_\_ / prot. Tiranë, më\_\_\_.\_\_\_.2021

**V E N D I M**

Drejtoria e Apelimit Tatimor, në zbatim të kreut XIII të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, mori në shqyrtim kërkesën ankimore, që i përket:

KËRKUES: \_\_\_\_\_\_\_\_

OBJEKTI: Ankim ndaj mosrimbursimit të TVSH-së

Tatimpaguesi ka ankimuar mosrimbursimin e TVSH-së sipas Raport Kontrollit.

Nga shqyrtimi paraprak i kërkesës për apelim, konstatojmë se janë plotësuar kërkesat ligjore për marrjen në shqyrtim, kërkesa këto të përcaktuara në pikat 1, 2 dhe 3 të nenit 106, neni 107 dhe Udhëzimin e MF nr. 24, datë 02.09.2008 pika 106 e në vijim, pasi:

* Akti administrativ i ankimuar plotëson kushtet për t’u bërë objekt ankimi pranë kësaj drejtorie, referuar Ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar, neni 106, pika 1 dhe Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 (24/2008) në zbatim të ligjit, paragrafi 106.1.2 gërma (c), ku përcaktohet *“Shembuj të vendimeve administrative që mund të ankimohen lidhur me tatimpaguesin dhe detyrimin e tij tatimor përfshijnë...: c) çdo akt që ndikon kërkesën e tij për rimbursim* dhe paragrafit 75/1, pika 2.7, ku citojmë: “*Në raste të refuzimit ose të mosmiratimit të një kërkese për rimbursim, plotësisht ose pjesërisht, për arsye që kanë të bëjnë me rezultatet e kontrollit ose me shkelje të tjera ligjore, personi i tatueshëm ndaj çdo refuzimi ose mosmiratimi për rimbursim, ka të drejtë të apelojë në përputhje me dispozitat e ligjit nr. 9920, datë 19.5.2008, "Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë", të ndryshuar”.*
* Kërkesa për apelim është paraqitur brenda afatit të përcaktuar në nenin 106, pika 3 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSH". Akti administrativ ku është përcaktuar mosrimbursimi i TVSH-së mban datën 05.10.2021, është marrë në dorëzim nga tatimpaguesi në datë 06.10.2021, referuar fotokopjes së zafit bashkëlidhur kërkesës ankimore RR650399879AA, ndërsa ankimi është dorëzuar në shërbimin postar në datën 05.11.2021

Me shkresën e protokolluar në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, shoqëria ka kërkuar rimbursimin e TVSH kreditore. Në zbatim të pikës 75/1 të Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, të ndryshuar, dhe Rregullores së Rimbursimit të TVSH-së nr. 29097/14 prot, datë 23.10.2015, pika 10, me Njoftim Kontrolli është kontrolluar tatimpaguesi sipas kërkesës së bërë. Periudha e krijimit të TVSH-së kreditore është 2018/11-2020/11.

Nga kontrolli është arritur në konkluzion se kërkesa për rimbursim bërë nga shoqeria rezulton se është në përputhje me Nenin 77 “Rimbursimi i TVSH-së”, Pika 1 dhe Pika 3 e Ligjit nr. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i ndryshuar, si dhe shoqëria kategorizohet në bazë të VKM Nr. 953, datë 29.12.2014, Për dispozitat zbatuese të Ligjit Nr. 92/2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i ndryshuar, Neni 10 “Përcaktimi i kategorisë së eksportuesve për qëllim të rimbursimit të TVSH-së”, pika 1 shkronja (b) Kanë aktivitet eksportues mbi 1 vit. Në bazë të legjislacionit të mësipërm shoqerisë shuma e kërkuar prej saj nuk i miratohet per rimbursim me arsyetimin e meposhtem:

Gjendja kreditore vjen si rezultat i shtimit të inventarit fizik të mallrave për rishitje, nga analiza e kryer e artikujve kryesorë me peshë specifike më të madhe në qarkullim është gaz ftohës sipas kodeve. Shoqëria ka patur gjëndje në magazinë në fillim të periudhës së kontrolluar 2018/11, 22.866 copë bombula gazi ftohës,, ka blerë 35.836 copë për periudhën e kontrolluar (2018/11-2020/11) dhe ka shitur 21.395 copë bombula. Gjendje në fund të periudhës janë 37.307 copë bombula. Subjekti blen te njejtat artikuj te cilet i ka gjendje qe nga fillimi i periudhes se kontrolluar, eshte strategji e subjektit ne lidhje me studimet e tregut qe ben me prioritet stokun qe krijon, por qe nuk e justifikon kerkimin te TVSH-se se inventarit stok.

Subjekti ka gjëndje në magazinë artikuj të cilët kanë periudhë të gjatë në inventar, artikuj të cilët kanë një afat skadimi apo zhvlerësimi nga qëndrimi në magazinë dhe që kanë peshë specifike në tvsh-në kreditore në blerjet e subjektit, arsyetim që e bën subjektin me risk në lidhje me shitjen e këtyre produkteve në periudhat në vijim. Sipas këtyre argumentave shoqërisë nuk i miratohet kërkesa për rimbursim në lidhje me inventarin gjëndje në magazine.

\* \* \*

Shoqëria ka kundershtuar Raportin e Kontrollit tatimor duke arsyetuar se është një interpretim i gabuar i inspektorëve të kontrollit që nëse kjo gjendje TVSH-je e kërkuar për rimbursim vjen nga gjendja e inventarit.

Sipas shoqërisë, baza ligjore për kundërshtimin tonë është neni 77 i ligjit 92/2014 datë 24.04.2014 “Për TVSH” në të cilin është përcaktuar se: “RIMBURSIMI Neni 77 Rimbursimi i TVSH-së pika 1 dhe 3:

*1. Një person i tatueshëm kërkon rimbursim të tepricës së kreditimit tatimor të TVSH-se nëse: personi i tatueshëm ka mbartur tepricën e TVSH-së së zbritshme për 3 muaj radhazi, sipas pikave 2 dhe 3, të nenit 76, të këtij ligji; dhe b) TVSH-ja e kërkuar për t’u rimbursuar tejkalon shumën prej 400 000 (katërqind mijë) lekësh.*

*…*

*3. Eksportuesit kanë të drejtë të kërkojnë rimbursim kur teprica e tyre tejkalon shumën 400 000 (katërqind mijë) lekë. Këshilli i Ministrave përcakton kategorinë e eksportuesve, sipas këtij neni.*

Aktiviteti që shoqëria kryen është kryesisht vetëm në importimin dhe tregëtimin e materialeve elektroshtëpiake dhe kryesisht ato frigoriferike, gjëndja dhe shtimi i inventarit fizik për periudhën e kontrolluar nuk qëndron, pasi vlera e inventarit ka qëndruar pothuajse e njëjtë. Shoqëria furnizohet me artikullin “Gaz Ftohës”dhe ka gjëndje në momentin e kontrollit në shumën 37.307 copë bombula, për arsyen e vetëme se ky artikull është artikull që tregtohet më shumë dhe që qarkullon e kërkohet më shumë. Për gjendjen e mallrave dhe materialeve që shoqëria administron, janë mallra që skanë afat skadence dhe asnjëherë nuk humbasin vlefshmërinë e tyre,ato janë pjesë këmbimi që përdorën për riparime të ndryshme.Edhe nëse shoqëria do të nxirrte një pjesë prej tyre jashtë përdorimit, tvsh-ja e tyre do të njihej nëse shoqëria do të respektonte kërkesat e Ligjit 92/2014 dhe Udhëzimit nr.6, datë 30.01.2015, neni 58, pika 1. Mbi bazën e ligjeve të cituara më sipër kërkojmë shfuqizimin e vendimit të kontrollit tatimor për të mos njohur si të rimbursushme TVSH-në e kreditushme dhe rimbursimi të miratohet.

\* \* \*

Drejtoria e Apelimit Tatimor, pas shqyrtimit të pretendimeve të shoqërisë, dokumentacionit bashkëlidhur ankimit dhe pasi hulumtoi në dispozitat ligjore ku është parashikuar e drejta e tatimpaguesit për zbritjen dhe më tej rimbursimin e TVSH-së së paguar, vlerëson se:

Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është një tatim i cili vendoset në çdo fazë të procesit të prodhimit dhe shpërndarjes. Ky tatim mbartet te konsumatori përfundimtar, por furnizuesit e mallrave ose shërbimeve janë të detyruar ta paguajnë atë në organet tatimore dhe çdo furnizues kërkon pagesën e TVSH nga klientët e tij. Ky përkufizim është materializuar në pikën 2 të nenit 1 të Ligjit 92/2014 “Për TVSH-në në RSH”, përcaktohet se *“TVSH-ja është një tatim i përgjithshëm mbi konsumin e mallrave dhe shërbimeve, proporcional me çmimin e tyre, që i ngarkohet në çdo fazë të prodhimit dhe procesit të shpërndarjes çmimit pa tatimin.*

*TVSH-ja zbatohet si një tatim në përqindje mbi çmimin e mallrave dhe shërbimeve dhe bëhet e kërkueshme për t’u paguar pas zbritjes së TVSH-së që rëndon drejtpërdrejt elementet e kostos së mallrave dhe të shërbimeve*”.

Në konceptin e TVSH-së, mënyra e mbartjes së tatimit te konsumatori përfundimtar zbatohet sipas një skeme zinxhir, ku furnizuesi i mallit pasi deklaron TVSH-në e shitjeve, pakëson nga kjo TVSH, tatimin e paguar për blerjen e atyre furnizimeve që i kanë shërbyer furnizimeve të tatueshme, duke paguar në këtë mënyrë diferencën e TVSH-së. Kjo skemë është konkretizuar në pikën 1 të nenit 76 të Ligjit 92/2014, ku përcaktohet se “*Personi i tatueshëm e kryen zbritjen që ushtrohet, sipas përcaktimit të nenit 75, të këtij ligji, duke zbritur nga shuma e TVSH-së së llogaritur mbi vlerën totale të tatueshme të të gjitha furnizimeve të tatueshme të kryera gjatë një periudhe tatimore shumën e TVSH-së, për të cilën ka lindur e drejta e zbritjes, gjatë së njëjtës periudhë tatimore*”.

Këto karakteristika i japin Tatimit mbi Vlerën e Shtuar një ndër cilësitë më kryesore të tij, Neutralitetin. Parimi i Neutralitetit nënkupton se biznesi nuk duhet të përballojë vetë barrën e tatimit (përveç rasteve specifike përjashtimore), pasi pagesa e TVSH-së kryhet nga konsumatori final, ndërsa subjekti shërben si një agjent i mbajtjes dhe derdhjes së këtij tatimi në buxhetin e shtetit.

Në përputhje me këtë skemë, e drejta e rimbursimit buron nga e drejta e tatimpaguesit për kreditimin e TVSH-së së paguar në blerjet e kryera prej tij. Kjo e drejtë dhe procedurat e imtësishme të rimbursimit janë mishëruar në një sërë aktesh ligjore dhe nënligjore që formësojnë legjislacionin tatimor. Ligji nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, i ndryshuar në nenin 75 të tij përcakton të drejtën e tatimpaguesit për rimbursimin e tatimeve të paguara tepër ose përdorimin e tyre për detyrimet e tjera tatimore. Ndërsa neni 75/1 përcakton hapat konkretë që duhet të ndjekë tatimpaguesi dhe administrata tatimore për kryerjen e këtij rimbursimi apo kompensimi, specifikisht për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar.

Ligji nr. 92/2014 datë 24.07.2014 në nenin 77 “Rimbursimi i TVSH-së”, përcakton kushtet, afatet dhe procedurat për rimbursimin e TVSH-së. Pika 1 e këtij neni përcakton se “*Një person i tatueshëm kërkon rimbursim të tepricës së kreditimit tatimor të TVSH-se nëse:*

*a) personi i tatueshëm ka mbartur tepricën e TVSH-së së zbritshme për 3 muaj radhazi, sipas pikave 2 dhe 3, të nenit 76, të këtij ligji; dhe*

*b) TVSH-ja e kërkuar për t’u rimbursuar tejkalon shumën prej 400 000 (katërqind mijë) lekësh”*

Neni 76 “*Mënyra e ushtrimit të së drejtës së zbritjes”* pika 2 dhe 3 të Ligjit nr.92/2014, përcakton*: “2. Në qoftë se për një periudhë tatimore vlera e TVSH- së së zbritshme e kalon atë të TVSH-së së llogaritur për t’u paguar, atëherë teprica e TVSH-së mbartet për t’u zbritur në periudhën pasardhëse.*

*3. Teprica e TVSH-së, e mbartur për t’u zbritur në periudhën pasardhëse, rimbursohet sipas kritereve të përcaktuara në nenin 77, të këtij ligji*”.

Referuar dispozitës së sipërcituar, e drejta e rimbursimit është në vijim të së drejtës për të kredituar TVSH-në e paguar në blerjet e kryera gjatë një periudhe tatimore. Pra, nëse në një periudhë tatimore (muaj kalendarik) TVSH e zbritshme e kalon atë të llogaritur për t’u paguar, atëherë është kjo tepricë TVSH-je e cila do të mbartet në periudhat pasardhëse dhe do të rimbursohet sipas kritereve të përcaktuara në nenin 77 të ligjit të TVSH-së.

Në vijim të arsyetimit të mësipërm, DAT thekson se Ligji 92/2014 “Për TVSH-në në RSH”, në nenin 77, pika 4 përcakton se *“...Administrata tatimore, para se të procedojë një kërkesë për rimbursim të TVSH-së për një person të tatueshëm, ka të drejtë ta detyrojë atë person të provojë që qëllimi i veprimtarisë ekonomike është realizimi i transaksioneve të tatueshme, që i japin të drejtën e zbritjes së TVSH-së”.* Ky nen nuk nënkupton që administrata tatimore ka të drejtë të refuzojë rimbursimin e TVSH-së kreditore për vlerën që i përket TVSH-së së mallrave gjendje. Qëllimi i kësaj dispozite lidhet kryesisht me rastet kur rimbursimi i TVSH-së ndodh përpara fillimit të aktivitetit të tatimpaguesit dhe për këtë shkak, ky i fundit duhet të provojë që veprimtaria e tij do të realizojë transaksione të tatueshme. Ashtu si u theksua më lart, e drejta e rimbursimit lidhet ngushtësisht dhe rrjedh nga e drejta e zbritjes së TVSH-së, e cila përfitohet nëse furnizimet e marra përdoren për të realizuar transaksione të tatueshme. Kjo është arsyeja që në raste të veçanta, tatimpaguesit duhet të vërtetojnë qëllimin e veprimtarisë së tyre ekonomike, përpara rimbursimit. Por, ky kufizim nuk duhet të zbatohet në çdo rast dhe për çdo gjendje inventari, duke argumentuar se inspektorët nuk mund të gjykojnë mbi shitjet e ardhshme të këtyre mallrave.

DAT thekson se Ligji 92/2014, në nenin 9 dhe në Seksionin 5 të kreut IX ka parashikuar rastet e rregullimit të TVSH-së. Udhëzimi nr. 6, datë 30.01.2015, nxjerrë për zbatim të Ligjit, në mënyrë të detajuar ka përcaktuar procedurat që ndiqen në rast se mallrat nuk përdoren për qëllime të transaksioneve të tatueshme, duke evidentuar detyrimin për rikthimin e TVSH-së së paguar qoftë në formën e rregullimit të saj, qoftë në formën e trajtimit si furnizim kundrejt pagesës.

Për këtë shkak, në kushtet kur ligjvënësi ka përcaktuar format dhe mënyrat për të ruajtur TVSH-në e zbritur dhe të rimbursuar, duke kërkuar rikthimin e saj nga tatimpaguesi nëse malli nuk përdoret për qëllime të transaksioneve të tatueshme, administrata tatimore nuk duhet të mohojë të drejtën e tatimpaguesit për të rimbursuar TVSH-në kreditore për të njëjtën vlerë me TVSH-në që i përket gjendjes së mallit.

Në përfundim të arsyetimit, DAT sjell në vëmendje shkresën nr. 3048 prot, datë 12.02.2018 të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, me lëndë “Urdhëresë për rregullshmërinë dhe zbatimin e kërkesave ligjore në kontrollet tatimore për rimbursimin e TVSH-së”. Në pikën 1 të kësaj urdhërese DPT shprehet si më poshtë:

“*Në përfundim të këtyre kontrolleve është arritur në konkluzionin se teprica kreditore e TVSH-së së kërkuar për rimbursim nga tatimpaguesit për periudhën e kontrolluar është e kreditueshme, por jo e rimbursueshme.*

*Intepretimi i mësipërm është i gabuar dhe i pabazuar në referenca ligjore. Ligji 92/2014 “Për TVSH-në”dhe Udhëzimi i Ministrit të Financave në zbatim të tij shprehin qartë se shuma e TVSH-së për blerjet apo importet që i shërbejnë zhvillimit të aktivitetit të tatueshëm është e kreditueshme dhe për pasojë është e rimbursueshme. Kurse në rastet kur blerjet dhe importet nuk i kanë shëërbyer aktivitetit të tatueshëm, TVSH e këtyre blerjeve dhe importeve nuk është e kreditueshme dhe për pasojë as e rimbursueshme. Nëse jemi në këto kushte, bëhen rivlerësimet përkatëse duke korrigjuar në ulje tepricën kreditore të TVSH-së së pasqyruar në deklaratën/deklaratat mujore të TVSH-së. Mënyra e vetme për të pasqyruar rezultatet e një kontrolli tatimor në situatën tatimore të një tatimpaguesi është korrigjimi i deklaratës/deklaratave të tij. Deklarata mujore e TVSH-së siç dihet nuk ka rubrikë rimbursimi që të mund të korrigjohet, por ka vetëm rubrika kreditimit të cilat mund të korrigjohen në ulje ose në rritje.*

*Intepretimi dhe trajtimi nga inspektorët e kontrollit, të shprehura në raportet e kontrollit se TVSH-ja është njohur si e kreditueshme, por jo si e rimbursueshme, nuk janë qëndrime të sakta dhe të mbështetura në ligj.*

*TVSH është e kreditueshme ose e pakreditueshme dhe nëse është e pakreditueshme është dhe e parimbursueshme*”.

Sa më sipër, Drejtoria e Apelimit Tatimor pranon ankimin e tatimpaguesit ndaj mosrimbursimit të TVSH-së kreditore, por duke sjellë në vëmendje se deri në nxjerrjen e vendimit, vlera e TVSH-së së kërkuar për rimbursim nuk është sa është kërkuar fillimisht nga tatimpaguesi, pasi një pjesë

është përdorur automatikisht nga administrata tatimore për të kompensuar detyrimet tatimore që janë krijuar nga deklaratat e TVSH-së së periudhave vijuese dhe për këtë vlerë nuk pranohet kërkesa e tatimpaguesit për rimbursim.

Sa më sipër**,** Drejtoria e Apelimit Tatimor, në zbatim të nenit 108, pika 3 gërma (c), të Ligjit nr. 9920 datë 19.05.2008, “Për Procedurat Tatimore në R.SH” dhe pikës 108.3.3 gërma (ç), të Udhëzimit të Ministrisë së Financave nr.24 datë 02.09.2008, i nxjerrë në zbatim të këtij ligji,

**V E N D O S I :**

* **Pranimin e ankimit** të tatimpaguesit ndaj mosrimbursimit të TVSH-së kreditore në vlerën \_\_\_\_\_ lekë
* **Rrëzimin e ankimit** të tatimpaguesit ndaj mosrimbursimit të TVSH-së kreditore në vlerën \_\_\_\_ lekë, pasi nuk ekziston më si tepricë kreditore e TVSH-së

Në zbatim të pikave 2 dhe 3 të nenit 109 të Ligjit nr. 9920 datë 19.05.2008, “Për Procedurat Tatimore në R.Sh”, tatimpaguesi mund t’a kundërshtojë vendimin e Drejtorisë së Apelimit Tatimor në gjykatë brenda 30 ditëve kalendarike nga data e marrjes dijeni për këtë vendim, ndërsa organi i administratës tatimore që ka bërë vlerësimin tatimor e ka të detyrueshëm për zbatim këtë vendim.

**DREJTOR I APELIMIT TATIMOR**