 **MINISTRIA E FINANCAVEDHE 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 kërkesat ankimore që i përkasin:

KËRKUES: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

OBJEKTI: 1. Ankim ndaj projekt-raport kontrollit

2. Ankim ndaj njoftim vlerësimit, ku janë përcaktuar detyrimet si më poshtë:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Tatimi** | **Periudha** | **Detyrim** | **Kamatëvonesë**  | **Gjobë** | **Gjobë** |
| 1 | TVSH  | 2020/02 | 500.469 | 16.865 | 61.558 | 100.094 |
| 2 | TVSH  | 2020/03 | 1.805.204 | 60.833 | 222.040 | 361.041 |
| 3 | TVSH  | 2019/12 | 2.669.034 | 129.869 | 474.020 | 533.809 |
| **Shuma** | **4.974.707** | **207.567** | **757.618** | **994.944** |
| **Totali**  | **6.934.836** |

3. Rimbursimin e TVSH-së

Fillimisht, DAT bën me dije se në Udhëzimin nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, pika 106.1.7 përcakton se “*Tatimpaguesi mund të apelojë dy vendime apo akte në të njëjtin apelim kur ato plotësojnë kërkesat për apelim në bazë të këtij Udhëzimi. Gjatë procedurës së ankimit, Drejtoria e Apelimit Tatimor ka të drejtë të grupojë së bashku disa ankime me kusht që kjo gjë të çojë në uljen e kostos dhe rritjen e efektivitetit të procedurës së ankimit*”. Bazuar në këtë paragraf, dy ankimet e tatimpaguesit ndaj akteve administrative të sipërpërmendura, te protokolluar veçmas në DAT, janë shqyrtuar të grupuara së bashku dhe për to është nxjerrë një vendim.

**I**

**Në lidhje me ankimin ndaj projekt raport kontrollit**

Drejtoria e Apelimit Tatimor e konsideron të nevojshme të sqarojë fillimisht tatimpaguesin se ky organ shqyrton vlefshmërinë dhe ligjshmërinë e akteve administrative të administratës tatimore, por objekti i veprimtarisë së saj dhe aktet që mund të ankimohen pranë saj janë të kufizuara sipas nenit 106 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSH" dhe Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008, nxjerrë në zbatim të tij.

Pika 1 e nenit 106 përcakton në mënyrë konkrete aktet që mund të bëhen objekt ankimi pranë kësaj drejtorie, ku citojmë "*Tatimpaguesi mund të ankimojë kundër çdo njoftim vlerësimi, çdo vendimi që ndikon në detyrimin e tij tatimor, çdo kërkese për rimbursim ose lehtësim tatimor, ose çdo akti ekzekutiv të posaçëm tatimor, në lidhje me tatimpaguesin*".

Paragrafi 106.1.1 i Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 "Për Procedurat Tatimore në RSH" përcakton se:

"*Sipas nenit 106 të Ligjit te Procedurave Tatimore, tatimpaguesi mund të ankimojë kundër:*

*a) çdo akti administrativ te administratës tatimore,*

*b) i cili ka të bëjë me tatimpaguesin, dhe*

*c) ndikon ne detyrimin e tij tatimor.*

*Këto tre kërkesa duhet të plotësohen detyrimisht te gjitha*"

Referuar procedurës së përcaktuar në nenet 106 dhe 107 të Ligjit 9920/2008, ankimi i tatimpaguesit duhet të plotësojë detyrimisht 3 kushte, për t'u marrë në shqyrtim nga Drejtoria e Apelimit Tatimor:

* Ankimi duhet të bëhet ndaj një akti administrativ të administratës tatimore që ndikon në detyrimet tatimore të tatimpaguesit
* Ankimi duhet bëhet brenda afatit 30 ditor nga data kur akti është marrë apo vlerësohet të jetë marrë nga tatimpaguesi
* Tatimpaguesi duhet të paguajë detyrimin tatimor të përcaktuar në atë akt (duke përjashtuar gjobat dhe kamatëvonesat)

Një ndër parakushtet për marrjen në shqyrtim të ankimit, është që akti administrativ duhet të ndikojë në detyrimin tatimor të tatimpaguesit. Projekt raport kontrolli nuk është akti përfundimtar i kontrollit të kryer dhe nuk ndikon në detyrimet tatimore të tatimpaguesit. Nga vetë emërtimi i tij, është e qartë se projekt raport kontrolli është akti fillestar që pasqyron rezultatet e kontrollit të kryer, i cili mund të ndryshohet nëse kundërshtimet e tatimpaguesit vlerësohen të ligjshme nga inspektorët e kontrollit. Ndaj këtij akti tatimpaguesi gëzon të drejtën e kundërshtimit pranë Drejtorisë Rajonale Tatimore, në përputhje me pikën 4 të nenit 83 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, ku përcaktohet se “*Tatimpaguesi ka të drejtë t’i kundërshtojë rezultatet e kontrollit tatimor brenda 15 ditëve kalendarike pas datës, kur vlerësohet se raporti është marrë nga tatimpaguesi*”.

Akti administrativ që përcakton detyrimin tatimor është njoftim vlerësimi, i cili nxirret në përfundim të procedurës së kontrollit dhe bazuar në raport kontrollin përfundimtar, pasi janë shqyrtuar kundërshtimet e tatimpaguesit ndaj projekt raport kontrollit.

Sa më sipër, DAT refuzon ankimin e tatimpaguesit ndaj projekt raport kontrollit pasi ky akt nuk mund të bëhet objekt ankimi pranë saj, por pranë drejtorisë rajonale tatimore.

**II**

**Në lidhje me ankimin ndaj njoftim vlerësimit**

Nga shqyrtimi paraprak i kërkesës ankimore, është konstatuar mungesa e dokumentacionit të përcaktuar në Udhëzimin nr. 24 të Ministrit të Financave, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.SH.”, pika 106.2.4, gërma (dh). Bazuar në pikën 106.2.5 të Udhëzimit nr. 24 të Ministrit të Financave, datë 02.09.2008 “Për Proçedurat Tatimore në R.SH.”, DAT ka kërkuar nga tatimpaguesi plotësimin e ankimit me raport kontrollin përfundimtar mbi bazën e të cili është nxjerrë njoftim vlerësimi. Tatimpaguesi ka dërguar raportin përfundimtar të kontrollit, faturat e TVSH-së së blerjes, lejet e ndërtimit dhe akt kolaudimin nga Bashkia.

Në vijim të shqyrtimit paraprak të kërkesës për apelim, konstatohet se janë plotësuar kërkesat ligjore për marrjen në shqyrtim, kërkesa këto të përcaktuara në nenet 106 dhe 107 të Ligjit 9920/2008, pasi:

* Akti administrativ ankimuar është objekt ankimi, sipas pikës 1 të nenit 106
* Kërkesa për apelim është paraqitur brenda afatit 30 ditor të përcaktuar në ligj.
* Lidhur me kërkesën ligjore të pagimit të detyrimit tatimor, konstatojmë se detyrimet e përcaktuara në njoftim vlerësimin e ankimuar janë kompensuar automatikisht nga administrata tatimore brenda afatit të ankimit

Drejtoria e Apelimit Tatimor pasi shqyrtoi me hollësi dhe objektivitet kërkesen për apelim të subjektit dhe argumentat e parashtruara në të, dokumentacionin e të gjithë procedurave dhe praktikës së kontrollit të ushtruar në subjekt deri në nxjerrjen e aktit zyrtar për detyrimet, në respektim të kërkesave të Nenit 108 “Kompetencat për shqyrtimin e Ankimit Tatimor” të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.Sh”, konstaton se:

Në zbatim të programit të kontrollit është kryer kontrolli i dokumentacionit të blerjeve të realizuara nga shoqëria për periudhën dhjetor 2019, ku është konstatuar se në blerjet brenda vendit janë përfshirë faturat e lëshuara nga furnitorët vendas ku janë pasqyruar blerje AQT, në vlerën e tatueshme 13.345.170 lekë dhe TVSH në vlerën 2.669.034 lekë.

Nga kontrolli për periudhën janar – mars 2020, është konstatuar se në blerjet brenda vendit janë përfshirë faturat e lëshuara nga furnitorët vendas ku janë pasqyruar blerje AQT, në vlerën e tatueshme 11.528.365 lekë dhe TVSH në vlerën 2.305.673 lekë.

Referuar të dhënave të aktit të konstatimit të mbajtur nga inxhinieri i DRT rezulton se sipas dokumentacionit tekniko-ligjor të paraqitur nga vetë subjekti “A.H”, pronësia mbi truallin është e znj. E.H. dhe z. A.H. Sipas lejes së ndërtimit, zhvillues (investitor) është z. A.H dhe kontratat për ndërtimin dhe mbikqyrjen e punimeve janë lidhur nga ana e z. A.H, si qytetar. Pra, pronësia mbi objektin i takon z. AH (si qytetar), kurse pagesat për kryerjen e punimeve janë bërë nga subjekti person fizik “AH”.

Sa më sipër, inxhinieri ka arritur në konkluzionin se subjekti ka kryer investim personal dhe jo në emër të subjektit, në kundërshtim me nenin 20, pika 8, gërma (d) të Udhëzimit nr. 6, datë 30.01.2015 “Për TVSH në RSH”. Për punimet e ndërtimit, tatimpaguesi nuk i njihet e drejta e zbritjes së TVSH-së në vlerën 4.974.707 lekë, sipas neneve 69-70 të Ligjit 92/2014 “Për TVSH në RSH” dhe gjithashtu dënohet me gjobë në vlerën 994.944 lekë, bazuar në pikën 3 të nenit 115 të Ligjit 9920/2008.

 **\* \* \***

Tatimpaguesi ankimon vlerësimin e kryer, duke parashtruar se në kuptim të Ligjit 9901 “Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare”, pika 3, personi fizik, i cili ushtron veprimtari bujqësore, blegtorale, pyjore e të ngjashme, vlerësohet tregtar, nëse veprimtaria e tij përqendrohet kryesisht në përpunimin dhe shitjen e produkteve bujqësore, blegtorale, pyjore (agrobiznes).

Pika 6. Tregtari është i detyruar të ndjekë parimet e ndershmërisë profesionale, të zbatueshme në mjedisin tregtar, ku ai vepron. Tregtari, për detyrimet që rrjedhin nga veprimtaritë e ushtruara, përgjigjet personalisht me të gjithë pasurinë e të drejtat e tij të tashme dhe të ardhshme, përfshirë pasuritë e luajtshme e të paluajtshme, pronësitë industriale e intelektuale, kreditë ndaj të tretëve e çdo të drejtë apo pasuri tjetër, vlera e të cilave mund të shprehet në para. Dhe si i tillë, AH nuk është i kufizuar me pasuritë e tij dhe familjare për të kryer investime për efektin tregtar.

Tatimpaguesi pretendon se nuk po kërkon TVSH të zbritshme për tokën familjare, ndarje pasurie në kuptim dhe interpretim të Kodit Civil apo lejes së ndërtimit si dokument shpenzimi financiar për transaksionet e kryera me Bashkinë por TVSH e aktit të qëndrueshëm të krijuar mbi këtë tokë familjare dhe të kryera me fatura tatimore me TVSH konform Ligjit nr. 8402 “Për Kontrollin dhe displinimin e punimeve të ndërtimit”. Tatimpaguesi parashtron se inspektori ka keqinterpretuar nenin 20, pika 8, gërma (d) të Udhëzimit nr. 6, datë 30.01.2015 “Për TVSH në RSH”, pasi ky nen shpreh se zbatuesit nuk i njihet TVSH e zbritshme për punimet jashtë volumit apo jashtë datës së lejes së ndërtimit dhe nga ana tjetër investitorit nuk i lejohet të zbresë TVSH e zbritshme. Por, në rastin e tij, tatimpaguesi pretendon se shprehet qartë në dokumentacion se punimet në objekt janë konform ligjeve përkatëse dhe datave të lejuara. Ky nen nuk shprehet në asnjë pikë se është shkelje pronësia e tokës për investim si qytetar, bashkëpronar me familjarët apo person fizik tregtar.

Në përfundim, tatimpaguesi kërkon njohjen e AQT si investim tregtar, shfuqizimin e njoftim vlerësimit dhe rimbursimin e TVSH-së.

 \* \* \*

Drejtoria e Apelimit Tatimor, pas shqyrtimit të të dhënave në raportin e kontrollit, pretendimeve të tatimpaguesit në ankim dhe legjislacionit tatimor ku përcaktohet e drejta e zbritjes së TVSH-së për furnizimet e marra në ndërtim, vlerëson se:

E drejta e tatimpaguesit për të zbritur TVSH-në lidhet ngushtësisht me tatueshmërinë e transaksionit për të cilin është përdorur malli apo shërbimi i furnizuar. Neni 69 i Ligjit 92/2014, në pikën 1 pasqyron këtë parim, ku citojmë:

 “*Personi i tatueshëm gëzon të drejtën që të zbresë nga TVSH-ja e llogaritur për transaksionet e tatueshme shumat e mëposhtme të TVSH-së, në masën që furnizimet e mallrave dhe shërbimeve të marra përdoren nga personi i tatueshëm në funksion të këtyre transaksioneve të tatueshme:*

*a)TVSH-në e paguar apo për t’u paguar në Republikën e Shqipërisë për furnizimet e mallrave dhe shërbimeve që i janë furnizuar ose do t’i furnizohen këtij nga ana e një tjetër personi të tatueshëm...”.*

E drejta për të zbritur TVSH-në e paguar nga tatimi i llogaritur për të paguar, e vesh Tatimin mbi Vlerën e Shtuar me Parimin e Neutralitetit, i cili 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. Por, është pikërisht ky parim që bën të detyrueshme hartimin e disa dispozitave kufizuese për të drejtën e zbritjes së TVSH-së, të cilat lidhen ngushtësisht me ligjshmërinë e veprimeve për të cilat janë kryer furnizimet ku është zbritur TVSH. Udhëzimi nr. 6, datë 30.01.2015 “Për tatimin mbi vlerën e shtuar në Republikën e Shqipërisë”, në nenet 52 – 56 përcakton parimet e përgjithshme të zbritshmërisë së TVSH-së, transaksionet që mundësojnë zbritjen e TVSH-së, momentin e lindjes së të drejtës së zbritjes së TVSH-së, kriteret për ushtrimin e së drejtës së zbritjes së TVSH-së dhe kufizime të zbritjes së TVSH për disa furnizime apo situata të parregullta.

Në vijim të arsyetimit të mësipërm dhe parimit të neutralitetit, ligjshmëria e zbritjes së TVSH-së nuk mund të kuptohet e shkëputur nga ligjshmëria e veprimeve të kryera nga tatimpaguesi, për të cilat kërkohet zbritja e TVSH-së. Pra, nëse furnizimet e kryera për të cilat kërkohet zbritja e TVSH-së nuk janë në përputhje me legjislacionin përkatës të fushës ku ushtrohet veprimtaria, tatimpaguesi nuk gëzon të drejtën e zbritjes së TVSH.

Ky parim gjendet i materializuar në Udhëzimin nr. 6, i cili në nenin 20, pika 8, gërma (b) përcakton se “*Në çdo rast përsa i përket ndërtimit por edhe çdo fushe tjetër të veprimtarisë, rregullat për qëllime të TVSH-së, si në këtë rast, përcaktohen për të rregulluar dhe sqaruar zbatimin e tatimit për një veprimtari të kryer bazuar në legjislacionin e fushës ku ushtrohet veprimtaria (p.sh. ndërtim, bankë, tregti, hidrokarbure) duke siguruar në çdo moment që çdo operacion, transaksion, furnizim, është kryer në përputhje me lejet, licencat, kërkesat, kriteret, etj.), të kërkuara sipas legjislacionit të fushës”.*

Përsa i përket zbritjes së TVSH-së së paguar gjatë procesit të ndërtimit, lidhja midis ligjshmërisë së veprimeve të kryera nga tatimpaguesi dhe zbritjes së TVSH-së është sanksionuar konkretisht në Udhëzimin nr. 6, i cili në nenin 20 “Punimet e ndërtimit, kryerja e procesit të ndërtimit, si dhe të mirëmbajtjes”, pika 8 “Rregulla të përgjithshme”, gërma (d), përcakton se:

“*Për çdo punim në ndërtim të kryer në shkelje të lejes përkatëse të ndërtimit të lëshuar nga autoritetet e fushës, ose çdo punim të kryer përpara se leja përkatëse e kërkuar nga legjislacioni i fushës, të jetë lëshuar, personi i tatueshëm ndërtues është i detyruar të paguajë TVSH për pjesën e punimeve të kryera, por ndërkohë atij nuk i lejohet të zbresë TVSH-në për blerjet e kryera që i korrespondojnë situacioneve (pjesës së punimeve) në fjalë, përsa për kryerjen e punimeve nuk janë respektuar kërkesat dhe dispozitat ligjore të fushës përkatëse. Nga ana tjetër investitorit të objektit, nëse e ka zbritur TVSH-në e punimeve të kryera prej personit të tatueshëm ndërtues, nuk i lejohet të zbresë TVSH-në përkatëse të punimeve të ndërtimit të kryera në kushtet e shkeljes*”.

Referuar kësaj dispozite, çdo punim i cili është kryer në shkelje të lejes së ndërtimit apo është kryer përpara lëshimit të lejes, nuk gëzon të drejtën e zbritjes së TVSH-së, pavarësisht se fatura tatimore formalisht mund të jetë lëshuar në përputhje me legjislacionin tatimor nga furnizuesi i shërbimit.

Ligji nr. 107/2014 “Për Planifikimin dhe Zhvillimin e Territorit”, në nenin 3, pika 21 përcakton se *“Ndërtim/punim pa leje” janë ato procese dhe/ose objekte ndërtimore të kryera në mungesë të lejes së ndërtimit, deklaratës paraprake për kryerjen e punimeve ose të kryera në kushtet e një lejeje të shfuqizuar”.*

Nga verifikimi i dokumentacionit bashkëlidhur kërkesës ankimore, konstatohet se:

* Referuar Lejes fillestare të ndërtimit kjo leje i është lëshuar zhvilluesit AH me NID dhe jo personit fizik me NIPT.
* Referuar lejes së ndërtimit për ndryshim projekti gjatë zbatimit, konstatohet se në cilësinë e zhvilluesit (investitorit) është individi dhe jo personi fizik
* Kontrata e sipërmarrjes me sipërmarrësin e punimeve, rezulton se është lidhur nga AH në cilësinë e individit dhe jo në cilësinë e personit fizik, duke qënë se si palë është identifikuar AH me numër personal

Pra, leja e ndërtimit (në cilësinë e investitorit) është lëshuar në emër të individit AH me NID dhe jo personit fizik AH me NIPT.

DAT e konsideron të nevojshme të sjellë në vëmendje se Ligji nr. 8438, datë 28.12.1998 “Për Tatimin mbi të Ardhurat”, në përkufizimet e bëra në nenin 2, pika 1, ka dalluar qartësisht personin fizik nga individi për qëllime tatimore. Sipas këtyre përkufizimeve, “individi” është person fizik jotregtar sipas Kodit Civil, ndërsa “personi fizik” është personi fizik tregtar.

Pavarësisht se personi fizik tregtar nuk ka personalitet të ndryshëm nga individi, për qëllime tatimore personi fizik tregtar dhe individi trajtohen si dy persona të ndryshëm.

Në përfundim të arsyetimit, Drejtoria e Apelimit Tatimor e konsideron të drejtë vlerësimin e kryer duke theksuar se personi fizik nuk rezulton si investitor në lejen e ndërtimit (investitor është individi). Për këtë shkak, tatimpaguesi nuk gëzon të drejtën e zbritjes së TVSH për punimet e ndërtimit të përcaktuar në lejet e ndërtimit.

Gjithashtu, DAT vlerëson se gjoba është mbështetur saktë në pikën 3 të nenit 115 të Ligjit 9920/2008, ku përcaktohet se *“Deklarim i pasaktë konsiderohet edhe rasti kur, si rezultat i një kontrolli tatimor, bëhet rivlerësim në ulje i tepricës kreditore të tatimpaguesit. Në këtë rast tatimpaguesi penalizohet me gjobë 20 % të diferencës ndërmjet tepricës kreditore të deklaruar me tepricën kreditore që duhej deklaruar”.*

**III**

**Në llidhje me kërkesën e tatimpaguesit për rimbursimin e TVSH-së**

DAT sjell në vëmendje se referuar pikës 3 të nenit 76 të Ligjit 92/2014 “Për TVSH në RSH”, *“Teprica e TVSH-së, e mbartur për t’u zbritur në periudhën pasardhëse, rimbursohet sipas kritereve të përcaktuara në nenin 77, të këtij ligji”*. Në vijim të rrëzimit të ankimit për njohjen e zbritjes së TVSH-së sipas gërmës A të pikës 2 të pjesës arsyetuese të vendimit, DAT rrëzon dhe ankimin ndaj mosrimbursimit të TVSH-së, pasi kjo TVSH nuk është njohur e zbritshme nga administrata tatimore.

Sa më sipër**,** Drejtoria e Apelimit Tatimor, në zbatim të nenit 108, pika 3, gërma (a), të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008, “Për Procedurat Tatimore në RSH” dhe pikës 108.3.3, gërmat (a) dhe (b) 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 :**

* **Refuzimin e ankimit** ndaj projekt-raport kontrollit, pasi ky akt nuk mund të bëhet objekt ankimi pranë Drejtorisë së Apelimit Tatimor
* **Lënien në fuqi të aktit administrativ,** njoftim vlerësimit ku janë përcaktuar detyrimet si më poshtë:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.** | **Tatimi** | **Periudha** | **Detyrim** | **Kamatëvonesë**  | **Gjobë** | **Gjobë** |
| 1 | TVSH  | 2020/02 | 500.469 | 16.865 | 61.558 | 100.094 |
| 2 | TVSH  | 2020/03 | 1.805.204 | 60.833 | 222.040 | 361.041 |
| 3 | TVSH  | 2019/12 | 2.669.034 | 129.869 | 474.020 | 533.809 |

* **Rrëzimin e kërkesës** për rimbursimin e TVSH-së

Bazuar në pikën 2 të nenit 109 të Ligjit nr. 9920, datë 19.5.2008 “Per Procedurat Tatimore në RSH”, tatimpaguesi mund ta kundërshtojë vendimin e drejtorisë së apelimit tatimor në gjykatë, brenda 30 ditëve kalendarike nga data e marrjes dijeni për këtë vendim.

**DREJTOR I APELIMIT TATIMOR**