**MINISTRIA E FINANCAVE**

**DHE EKONOMISË**

**DREJTORIA E APELIMIT TATIMOR**

Nr.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_prot. Tiranë, më\_\_\_\_.\_\_\_\_.2017

**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 protokolluar në Ministrinë e Financave, që i përket:

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

OBJEKTI: Ankim administrativ ndaj njoftim vlerësimit

Nga shqyrtimi paraprak, konstatohet se janë plotësuar kushtet e përcaktuara në nenet 106 dhe 107 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH” për marrjen në shqyrtim të ankimit, pasi:

• Akti administrativ i ankimuar është objekt ankimi

• Kërkesa për apelim është paraqitur brenda afatit 30 ditor

• Në lidhje me pagesën e detyrimit tatimor, konstatohet se tatimpaguesi ka paguar detyrimin tatimor të përcaktuar në njoftim vlerësimin e ankimuar

\* \* \*

Me njoftim vlerësimin e ankimuar, tatimpaguesi është njoftuar për gjobat për pagesë të vonuar në lidhje me uljen e tepricës kreditore të TVSH-së për periudhën 2014/01. Dënimi është bazuar në nenin 114 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”.

\* \* \*

Tatimpaguesi ankimon gjobat e përcaktuara në njoftim vlerësimin e ankimuar, duke parashtruar se ka qënë me tepricë kreditore në periudhën 2014/01. Ulja e tepricës kreditore nuk mund të konsiderohet si detyrim tatimor dhe nuk duhet të shoqërohet me gjoba, sipas shoqërisë.

\* \* \*

Drejtoria e Apelimit Tatimor, pasi shqyrtoi dokumentacionin bashkëlidhur kërkesës ankimore dhe pasi hulumtoi në dispozitat ligjore ku përcaktohet llogaritja e gjobave për pagesë të vonuar dhe kamatëvonesave në lidhje me to, vëren se:

Në datën 14.02.2014, shoqëria ka dorëzuar deklaratën e TVSH-së së periudhës 2014/01, me të dhënat fillestare, sipas së cilës shoqëria në këtë periudhë rezulton me TVSH kreditore në shumën 10.094.015 lekë. Në datën 19.01.2015, ndaj tatimpaguesit është bërë ndryshimi i deklaratës tatimore, duke vlerësuar tepricën kreditore në shumën 132.087.243 lekë. Në datën 02.12.2015, ndaj tatimpaguesit është bërë vlerësimi i fundit tatimor duke ndryshuar tepricën kreditore në vlerën 131.023.007 lekë. Pra, vlerësimi tatimor, i cili është shoqëruar me gjoba për pagesë të vonuar, ka rezultuar vetëm me ulje të tepricës kreditore.

Fillimisht, Drejtoria e Apelimit Tatimor e konsideron të nevojshme të theksojë dallimin midis të drejtës proceduriale dhe asaj materiale. Me të drejtë procedurale kuptohet sistemi i dispozitave juridike të cilat caktojnë të drejtat dhe detyrimet e organeve shtetërore në zbatimin e normave juridike materiale, në raste konkrete si dhe të drejtat dhe detyrimet e pjesëmarrësve të tjerë në procedurë. Ndërsa normat juridike materiale konsiderohen ato norma që vendosin rregulla për zhvillimin e marrëdhënieve juridike të subjekteve të së drejtës. Janë pikërisht këto norma që disiplinojnë veprimtaritë shoqërore si dhe organizojnë e rregullojnë mirëfunksionimin e shoqërisë.

Nga dallimi i mësipërm burojnë dhe një sërë dallimesh të tjera, të cilat shpesh bëhen shkak për moszbatimin e duhur në kohë të normave juridike, i cili është dhe problemi më thelbësor që lind nga moskuptimi i qartë i normave proceduriale nga ato materiale. Konkretisht, Ligji nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, edhe pse në thelb konsiderohet si një ligj procedurial, ai në përmbajtje ka dispozita jo vetëm proceduriale por dhe materiale. Konkretisht, nëse një tatimpagues ka kryer një shkelje në një periudhë të mëparshme, administrata tatimore nuk mund të zbatojë parimin e të drejtës proceduriale dhe të dënojë tatimpaguesin me ligjin që është në fuqi në momentin e konstatimit të shkeljes. Një interpretim i tillë do t’a vishte ligjin me fuqi prapavepruese, në kundërshtim me nenin 117, pika 1 të Kushtetutës, e cila përcakton se ligjet marrin fuqi juridike vetëm pasi botohen në Fletoren Zyrtare.

Sa më sipër, Drejtoria e Apelimit Tatimor thekson se zbatimi i normës materiale lidhet ngushtësisht me momentin kur ka ndodhur ngjarja dhe jo me momentin kur aplikohet vlerësimi apo dënimi. Pra, një vlerësim apo një dënim për një periudhë të mëparshme nuk mund të bazohet kurrsesi në dispozitat që janë në fuqi aktualisht, por vetëm në dispozitat që kanë qenë në fuqi në atë periudhë. Pikërisht, kjo është dhe arsyeja që në Udhëzimin nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, paragrafi 4 i nenit 133 të Udhëzimit 24, përcakton se “Për të gjitha shkeljet që ndodhin në periudhat pas hyrjes me fuqi të ligjit nr. 9920, date 19.05.2008 "Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë", i ndryshuar, pavarësisht nga momenti i konstatimit, do të aplikohen dënimet administrative në fuqi në momentin e kryerjes së shkeljes”.

Në paragrafët 1, 2 dhe 3 të nenit 133, udhëzimi rregullon vlerësimet dhe dënimet që duhet të zbatohen me hyrjen në fuqi të Ligjit 9920 dhe njëkohësisht me shfuqizimin e Ligjit nr. 8560, datë 22.12.1999 “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”. Këta tre paragrafë saktësojnë normat ligjore që duhet të zbatohen për vlerësimet dhe dënimet që kryhen pas hyrjes në fuqi të Ligjit 9920, për shkeljet që i përkasin periudhave para hyrjes në fuqi të ligjit. Ndërsa, paragrafi 4 i këtij neni rregullon dispozitat ligjore që duhet të zbatohen për vlerësimet dhe dënimet që kryhen pas hyrjes në fuqi të Ligjit 9920, për shkeljet që i përkasin periudhave pas hyrjes në fuqi të tij.

Sipas këtij udhëzimi, çdo shkelje që ka ndodhur pas hyrjes në fuqi të Ligjit 9920, duhet të dënohet me dispozitat ligjore që kanë qënë në fuqi në momentin e kryerjes së shkeljes dhe jo me dispozitat që janë në fuqi në momentin e konstatimit të shkeljes (vlerësimit tatimor). Në raste të tilla, administrata tatimore duhet të verifikojë normat juridike që kanë në fuqi në momentin e kryerjes së shkeljes (periudhës së vlerësuar) dhe jo të zbatojë dënimet sipas normave juridike që janë në fuqi në momentin e konstatimit të shkeljes (periudhës kur bëhet vlerësimi tatimor).

Dënimi për periudhën 2014/01 duhet të bazohet në nenin 114 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, siç ka qënë i formuluar në ato periudha. Konkretisht, në këto periudha kjo dispozitë ka qënë e formuluar si më poshtë:

Neni 114, pika 1 dhe 2

“*1. Tatimpaguesi, i cili nuk arrin që, brenda afatit të parashikuar në këtë ligj për pagesë, të paguajë shumën e detyrimit tatimor e të kontributit, detyrohet të paguajë një gjobë, të barabartë me 5 për qind të shumës së detyrimit të papaguar për secilin muaj apo pjesë të muajit, gjatë të cilit pagesa nuk është kryer. Në asnjë rast, shuma nuk mund të jetë më e madhe se 25 për qind e detyrimit të papaguar.*

*2. Për qëllime të këtij neni, shuma e papaguar e detyrimit tatimor ose kërkesës së pasaktë të rimbursimit është diferenca ndërmjet detyrimit tatimor, që duhet paguar, ose shumës së saktë të rimbursimit dhe shumës së tatimit të paguar apo rimbursimit të marrë në datën e caktuar*”

Ligji nr. 84/2014, datë 17.07.2014, i cili ka ndryshuar nenin 114 është botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 126, datë 11.08.2014 dhe ka hyrë në fuqi në datë 27.08.2014. Pra, ndryshimi ligjor i këtij neni është kryer pas periudhës së mësipërme, në të cilat ka ndodhur shkelja dhe rrjedhimisht, dispozitat që duhet të zbatohen për dënimin, janë dispozitat e sipërcituara.

Pika 2 e nenit 114 të Ligjit 9920 përkufizon qartësisht termin “shuma e papaguar e detyrimit tatimor”, e cila cilësohet si “*diferenca ndërmjet detyrimit tatimor, që duhet paguar... dhe shumës së tatimit të paguar... në datën e caktuar*”. Mbështetur në këto dispozita, Drejtoria e Apelimit Tatimor vlerëson se dënimi me gjobë në masën 5 % në muaj, aplikohet mbi shumën e papaguar të detyrimit tatimor, (diferenca midis pagesës së bërë prej tij me deklaratën tatimore fillestare dhe pagesën që duhej të bëhej sipas vlerësimit tatimor).

Në këto nene përcaktohet gjithashtu dhe termi “*kërkesa e pasaktë e rimbursimit”,* e cila cilësohet si *“...diferenca ndërmjet ... shumës së saktë të rimbursimit dhe shumës së ... rimbursimit të marrë në datën e caktuar*”. Në paragrafin 114.2 të Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008, të nxjerrë në zbatim të këtij Ligji përcaktohet sërish termi “kërkesa e pasaktë e rimbursimit”, ku citojmë “*Për qëllime të këtij neni ... shuma e pasaktë e rimbursimit të marrë tepër do të konsiderohet diferenca ndërmjet shumës së rimbursimit të marrë dhe shumës së rimbursimit që duhej të merrej bazuar në dokumentacionin, faktet dhe rrethanat konkrete të biznesit*”. Mbështetur në dispozitat e sipërcituara, dënimi me gjobë në masën 5 % në muaj, aplikohet mbi shumën e pasaktë të rimbursimit të marrë tepër, (diferenca midis shumës së rimbursimit që duhej të merrej dhe shumës së rimbursimit të marrë).

Pra, ndaj shoqërisë nuk mund të aplikohet dënimi në bazë të nenit 114 të Ligjit 9920 për vlerësimin e periudhave të mësipërme, pasi vlerësimi ka rezultuar me ulje të tepricës kreditore. Dënimi duhet të zbatohet vetëm mbi shumën që rezulton detyrim i papaguar apo rimbursim i marrë më tepër, dhe jo mbi uljen e tepricës kreditore.

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

**V E N D O S I**

* Pranimin e ankimit ndaj gjobave për pagesë të vonuar dhe kamatëvonesave për uljen e tepricës kreditore të TVSH-së dhe shfuqizimin e aktit administrativ, njoftim vlerësimit të ankimuar

Në zbatim të pikës 3 të nenit 109 të Ligjit nr. 9920 datë 19.05.2008, “Për Procedurat Tatimore në R.Sh”, organi i administratës tatimore që ka bërë vlerësimin tatimor e ka të detyrueshëm për zbatim vendimin e Drejtorisë së Apelimit Tatimor dhe nuk mund t’a apelojë atë.

**DREJTOR I APELIMIT TATIMOR**