**MINISTRIA E FINANCAVE DHE EKONOMISE**

**DREJTORIA E APELIMIT TATIMOR**

Nr. \_\_\_\_\_/ prot. Tiranë, më\_\_\_.\_\_\_.2022

**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, që i përket:

KËRKUES: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

OBJEKTI: Ankim ndaj njoftim vlerësimeve, ku janë përcaktuar detyrimet si më poshtë:

Njoftim vlerësimi

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Tatimi | Periudha | Detyrim | Kamatë-vonesa | Gjobë pagesë e vonuar | Gjobë për deklarim të pasaktë | Shuma |
| TVSH | 201912 | 455,000 | 56,814 | 99,645 | 355,355 | 966,814 |
| Gjobe inspektori |  |  |  |  | 50,000 | 50,000 |
| Gjobe inspektori |  |  |  |  | 50,000 | 50,000 |
| Shuma |  | 455,000 |  |  | 455,355 | 1,066,814 |

Njoftim vlerësimi i mësipërm është ankimuar pjesërisht nga tatimpaguesi, vetëm për detyrimet që lidhen me TVSH në vlerën 966.814 lekë, duke mos ankimuar gjobat e inspektorit të përcaktuara në këtë akt në vlerën 100.000 lekë.

Njoftim vlerësimi

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tatimi** | **Periudha** | **Detyrim** | **Kamatë-vonesa** | **Gjobë pagesë e vonuar** | **Gjobë për deklarim të pasaktë** | **Shuma** |
| Tatim i Thjeshtuar mbi Fitimin | 2019 | 186,209 | 22,425 | 40,780 | 186,209 | 435,623 |

Nga shqyrtimi paraprak i ankimit 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 Ministrit të Financave nr. 24, datë 02.09.2008 pika 106 e në vijim, pasi:

* Akti administrativ i ankimuar, është objekt apelimi, sipas pikes 1, neni 106 të ligjit të sipërcituar
* Ankimi është bërë në përputhje me afatin e përcaktuar në nenin 106 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”
* Lidhur me kërkesën ligjore të pagimit të detyrimit tatimor, konstatojmë se tatimpaguesi ka kryer pagesën dhe kompensimin e detyrimeve të përcaktuara në njoftim vlerësimin e ankimuar në përputhje me gërmën (a) të pikës 107.1 të Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”.

Drejtoria e Apelimit Tatimor pasi shqyrtoi me hollësi dhe objektivitet kërkesën për apelim të subjektit dhe argumentat e parashtruara në të, dokumentacionin e të gjithë procedurave dhe praktikës së mbajtur deri në nxjerrjen e aktit zyrtar, 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:

Nga kontrolli ka rezultuar se gjatë kryerjes së analizës së lëvizjes materjale për vitin 2019 kanë rezultuar diferenca materjale sa më poshtë:

Pasqyra e levizjes se amballazhit.

Per kryerjen e bilancit materjal ne natyre te amballazhit i referohemi gjendjeve te inventarit te vetedeklaruar nga shoqeria ne daten 01.07.2019, blerjeve per periudhen 01.07.2019-31.12.2019, shitjeve te realizuara per te njejten periudhe marre nga faturat tatimore te shitjeve si dhe gjendjeve te inventarit te dates 31.12.2019 deklaruar nga vete shoqeria, dhe kemi situaten si me poshte:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Emertimi | Njesia | Gjendje 01.07.2019 | Blere  01.07.19-31.12.19 | Shitur  01.07.19-31.12.19 | Mbushur me Mjalte  01.07.19-31.12.19 | Gjendja Kontabile 31.12.2019 | Gjendja Fizike 31.12.2019 | Dif. |
| Kavanoza 0.5 kg | Cope | 0 | 5,000 | 0 | 5,000 | 0 | 0 | 0 |
| Bidona 1 kg | Cope | 0 | 3,900 | 0 | 1,625 | 2,275 | 0 | 2,275 |

Ne baze te faturave tatimore te shitjes qe paraqiti subjekti, rezulton se shoqeria per periudhen 01.07.2019-31.12.2019 ka blere 5,000 cope kavanoza me kapacitet mbajtes 0.5 kg mjalte dhe 3900 bidona me kapacitet mbajtes 1 kg mjalte. Shoqeria per vitin 2019 deklaron se ka prodhuar 4125 kg mjalte te cilin e ka te amballazhuar ne kavanoza 0.5 kg dhe ne bidona 1 kg, pra rezulton se jane mbushur 5000 cope kavanoza me mjalte (5000\*0.5 =2500 kg mjalte), dhe diferenca midis 4125 kg mjalte te prodhuar dhe 2500 kg mjalte te amballazhuar ne kavanoza 0.5 kg, eshte amballazhuar ne bidona 1 kg, pra 1625 kg mjalte.

Pra siç shikojm nga tabela e mesiperme ne levizjen e amballazhit te marre ne analize per periudhen 01.07.2019-31.12.2019 rezultojne diferenca ne sasin e amballazhit midis gjendjes kontabile dhe asaj fizike ne daten 31.12.2019, diferenca keto te cilat konsiderohen shitje prodhimi “Mjalti” ne baze te kapacitetit mbajtes te amballazhit.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Emertimi | Njesia | Sasia | Kapaciteti mbajtes Mjalte (kg) |
| Bidona 1 kg | Cope | 2275 | 2275 |
| Totali |  |  | 2275 |

Pra siç shikojm si me siper rezultojne 2275 kg mjalte per rivlersim. Si çmim te shitjes do te marrim çmimin mesatar te shitjes te deklaruar nga shoqeria ne vitin 2020, i cili eshte 1000 leke per kg, shuma per rivlersim eshte 2,275,000 leke (2275 kg mjalte\*1000 leke/kg).

Per sa me siper ne baze te ligjit Nr.9920,date 19.05.2008 “*Per Proçedurat Tatimore ne Republiken e Shqiperise”,i ndryshuar,neni 124, pika 1, dhe Udhezimin Nr.24,date 02.09.2008 “Per Proçedurat Tatimore ne Republiken e Shqiperise; i ndryshuar, shoqeria detyrohet te paguaje si me poshte:*

Tvsh-e 2,275,000\*20% = 455,000 leke

Gjobe Tvsh-je 100% = 455,000 leke;

TFTH = 186,209 leke;

Gjobe TFTH 100% =186,209 leke;

Totali 1,282,418 leke.

Shoqeria deklaraten e tatim fitimit te thjeshtuar per vitin 2019 e ka dorezuar me te ardhura ne shumen 4,125,000 leke dhe shpenzime 2,675,820 leke. Ne baze te rivlersimit te mesiperm rubrika 8/9 (te ardhurat) do te ndryshoje dhe do te shkoje ne shumen 6,400,000 leke (4,125,000 +2,275,000). Efekti i TFTH do te jete; (6,400,000-2,675,820 =3,724,180 leke \* 5% = 186,209 leke.

\* \* \*

Tatimpaguesi ka kundërshtuar vlerësimin e kryer duke argumentuar se bidonat janë përdorur për të ushqyer bletët gjatë periudhës së dimrit, duke i prerë ata në mes ose duke ju hapur vrima në mynyrë që blerta të marrë ushqimin. Mesatarisht ne përdorim deri 30 bidona në ditë ose rreth 1200 bidona në muaj dhe rrjedhimisht sasia e bidonave të blerë është konsumuar për periudhën 3, 4 mujore të dimrit

Nga përllogaritja e inspektorit del që kemi prodhuar 6400 kg mjaltë me një mesatare prej 21-22 kg për koshere çka nuk është e vërtetë pasi rendimenti i një koshereje varijojnë nga 5 deri 15 kg në vitet më të mira. Pastaj jo të gjitha kosheret prodhojnë mjaltë.

Ambalazhi i marrë nga shoqëria nuk është detajuar në mallra për shitje pasi ne nuk tregtojmë produkte ambalazhi por nga ana jonë është trajtuar si shpenzim i periudhës.

\* \* \*

Drejtoria e Apelimit Tatimor, pas shqyrtimit të pretendimeve të shoqërisë, të dhënave në raportin e kontrollit dhe pasi hulumtoi në dispozitat ligjore ku mbështetet vlerësimi i kryer, e konsideron të nevojshme fillimisht të analizojë mënyrën e vlerësimit të kryer nga administrata tatimore, duke qënë se mënyra e vlerësimit përcakton dhe procedurën që duhet të ndiqet nga kjo administratë për këtë vlerësim.

Referuar nenit 68 të Ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, pika 4 dhe 5, administrata tatimore gëzon të drejtën e kryerjes së vlerësimit tatimor, në rastet kur “...*vëren se detyrimi tatimor, i dhënë në deklaratën tatimore, është i pasaktë ose tatimpaguesi nuk ka dorëzuar deklaratë tatimore apo nuk ka paguar detyrimin tatimor”.*

Kjo dispozitë i jep të drejtën administratës tatimore të kryejë vlerësim nëse konstaton që detyrimi tatimor i dhënë në deklaratën tatimore nga tatimpaguesi, është i pasaktë. Ky vlerësim bazohet në:

*“a) informacionin, që përmban deklarata tatimore e tatimpaguesit;*

*b) rezultatet e një kontrolli, në përputhje me kreun X të këtij ligji;*

*c) mënyrat alternative të vlerësimit, të parashikuara në nenin 72 të këtij ligji*”

Nga shqyrtimi i mënyrës së vlerësimit të kryer dhe fakteve të përdorura për këtë vlerësim, Drejtoria e Apelimit Tatimor çmon se vlerësimi i kryer nuk mund të konsiderohet tjetër përveç se vlerësim sipas metodave alternative. Diferenca inventariale e ambalazhit është gjykuar nga inspektori i kontrollit si fakt i mjaftueshëm për vërtetuar që deklarimet e shoqërisë në lidhje me sasitë e deklaruara të shitura të mjaltit janë të pasakta. Bazuar në këtë fakt, inspektori ka gjykuar që shoqërisë duhet t’i kryhet vlerësim tatimor alternativ (ndonëse në raportin e kontrollit nuk është trajtuar si i tillë), duke i konsideruar diferencat inventariale të ambalazhit edhe si diferencë e sasisë së mjaltit të shitur realisht nga shoqëria dhe të padeklaruar prej saj. Në vijim, për sasinë e mjaltit që mund të ambalazhohet nëpërmjet kavanozave të cilat nuk kanë qënë gjendje fizike, 2275 kg mjalt, janë rritur të ardhurat e shoqërisë, bazuar në çmimin mesatar të mjaltit, në vlerën 2.275.000 lekë.

Referuar të dhënave dhe procedurës të vlerësimit të kryer, Drejtoria e Apelimit Tatimor çmon se ky vlerësim është mbështetur në metodën alternative të vleresimit, konkretisht nenit 71, pika 1, gërma (b), ku citojmë “*Administrata tatimore ka të drejtë të përdorë mënyra alternative vlerësimi të detyrimit tatimor të tatimpaguesit dhe të nxjerrë një vlerësim, në rastet kur deklarata tatimore përmban të dhëna të pasakta ose të falsifikuara*”. Inspektori i kontrollit ka kryer vlerësimin tatimor pasi ka konstatuar se deklarata tatimore përmban të dhëna të pasakta (ka rezultuar diferencë në ambalazhin nëpërmjet të cilit shitet mjalti). Ky vlerësim është mbështetur në të dhënat që gjenden në dokumentacionin e tatimpaguesit, referuar nenit 72, pika 1, gërma (a), ku citojmë*“Mënyrat alternative të vlerësimit nuk kufizohen, por bazohen në... të dhëna të drejtpërdrejta, që gjenden në deklaratat tatimore ose në dokumentet apo në një informacion tjetër, dhënë nga tatimpaguesi”.*

Pra, vlerësimi tatimor konsiderohet sipas metodave alternative pasi mungesën e ambalazhit, inspektori i kontrollit e ka cilësuar automatikisht mjalt të shitur dhe të padeklaruar, duke rritur të ardhurat e shoqërisë në vlerën e mjaltit të vlerësuar si të shitur e padeklaruar. Ky vlerësim nuk mund të konsiderohet i bazuar në informacionin që përmban deklarata e tatimpaguesit (gërma (a) e pikës 5 të nenit 68 të Ligjit 9920/2008), as në rezultat e një kontrolli (gërma (b) e pikës 5 të nenit 68 të Ligjit 9920/2008). Inspektori i kontrollit ka vlerësuar të ardhurat e shoqërisë, duke gjykuar se shoqëria nuk ka deklaruar mjaltin e shitur realisht, bazuar në diferencat inventariale të amballazhit të mjaltit. Pra, nuk është konstatuar diferencë inventariale e mallit (mjalt), e cila do të cilësohej si një vlerësim i bazuar në rezultatet e kontrollit, por diferencë inventariale e amballazhit të mjaltit.

Në kushtet kur vlerësimi i kryer nga inspektori i kontrollit është vlerësim sipas metodave alternative të vlerësimit, DAT ndalet në dispozitat ligjore ku përcaktohet procedura që duhet të ndiqet nga administrata tatimore për kryerjen e këtij vlerësimi.

Për të kryer këtë vlerësim, referuar Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, paragrafi 71.2 është i domosdoshëm vendimi i drejtorit të DRT. Në këtë paragraf është përcaktuar se “*Aplikimi i metodave alternative të vlerësimit tatimor sipas gërmave b), c) dhe dh) të nenit 71 të Ligjit bëhet pasi është marrë nje vendim me shkrim nga drejtori i drejtorisë rajonale”*.

Pra, atributin për të vendosur për zbatimin e metodave alternative për vlerësimin tatimor e gëzon ekskluzivisht vetëm drejtori i Drejtorisë Rajonale Tatimore dhe jo inspektori i kontrollit. Për këtë arsye, Ministri i Financave i ka dhënë një rëndësi të veçantë procesit të vlerësimit sipas metodave alternative, duke përcaktuar që ky vlerësim mund të kryhet vetëm pasi të jetë marrë një vendim nga drejtori për kryerjen e këtij vlerësimi, i cili duhet të jetë një akt i posaçëm administrativ i nxjerrë nga prej tij dhe nuk mjafton vetëm nënshkrimi i njoftim vlerësimit për detyrimet tatimore apo i raportit të kontrollit nga ky i fundit.

Drejtoria e Apelimit Tatimor thekson se zbatimi i procedurave të përcaktuara në legjislacionin tatimor është një ndër elementët thelbësorë të aktit administrativ. Moszbatimi i saktë i procedurave passjell pavlefshmërinë e aktit dhe pasojave juridike që duhet të sjellë ky akt. Ndërsa, vlerësimi tatimor i trajtuar sa më sipër është kryer duke aplikuar metodat alternative, pa u marrë vendimi me shkrim nga drejtori i Drejtorisë Rajonale Tatimore, në kundërshtim me referencën e mësipërme ligjore dhe duke cënuar ligjshmërinë e aktit administrativ. Pra, administrata tatimore gëzon të drejtën e vlerësimit tatimor sipas metodave alternative, por në çdo rast këto vlerësime duhet të zbatojnë procedurat e përcaktuara në legjislacionin tatimor.

Drejtoria e Apelimit Tatimor sjell në vëmendje të administratës tatimore se propozimi që bëhet nga inspektori i kontrollit për rivlerësim sipas metodave alternative duhet patjetër të jetë i shoqëruar me analizën e kryerjes së këtij vlerësimi, ku përfshihet shkaku, çmimi i ri që propozohet, mënyra si është përllogaritur ky çmim, etj. Pikërisht, kjo është arsyeja që e drejta e vlerësimit sipas metodave alternative i është deleguar vetëm drejtorit të DRT-së, i cili është i vetmi person që gjykon dhe vlerëson nevojën, vlefshmërinë dhe ligjshmërinë e kryerjes së vlerësimit. Në këtë gjykim, drejtori i DRT-së verifikon saktësinë e mënyrave alternative të propozuara për vlerësim, shkaqet për vlerësim, mënyrën e përcaktimit të çmimit të ri si dhe shumë faktorë të tjerë, pjesë përbërëse të analizës.

DAT sjell në vëmendje të palëve se nëpërmjet këtij vendimi nuk është shqyrtuar në themel rregullshmëria dhe saktësia e vlerësimit të kryer, por vetëm aspekti procedurial për vlerësimin e kryer sipas metodave alternative.

Mbështetur në Udhëzimin nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, paragrafi 108.3.6 dhe 108.3.7, Drejtoria e Apelimit Tatimor, pasi konstaton se “*procedura nuk ka mbajtur parasysh rregullat procedurale që mund të kenë ndikuar aktin administrativ*”, anullon aktin administrativ dhe kërkon nga Drejtoria Rajonale Tatimore zgjidhjen e çështjes në vijim të arsyetimit të mësipërm. Konkretisht, Drejtoria Rajonale Tatimore duhet të plotësojë mangësitë proceduriale me vendimin e drejtorit të drejtorisë rajonale për vlerësimin sipas metodave alternative dhe më tej të vijojë me kryerjen e vlerësimit dhe njoftimin e tatimpaguesit për këtë vlerësim, nëse drejtori rajonal miraton vendimin për vlerësimin alternativ.

Sa më sipër, Drejtoria e Apelimit Tatimor, në zbatim të nenit 108, pika 3, të Ligjit Nr.9920 datë 19.05.2008, “Për Procedurat Tatimore në R.SH” dhe pikave 108.3.6 dhe 108.3.7 të Udhëzimit të Ministrit të Financave nr. 24 datë 02.09.2008, i nxjerrë në zbatim të këtij ligji,

**V E N D O S I**

**Ndryshimin e aktit administrativ**, njoftim vlerësimit, si më poshtë:

* **Lënien në fuqi të aktit administrativ**, njoftim vlerësimit për detyrimet si më poshtë:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Tatimi | Periudha | Detyrim | Kamatë-vonesa | Gjobë pagesë e vonuar | Gjobë për deklarim të pasaktë | Shuma |
| Gjobe inspektori |  |  |  |  | 50,000 | 50,000 |
| Gjobe inspektori |  |  |  |  | 50,000 | 50,000 |

* **Shfuqizimin e aktit administrativ**, njoftim vlerësimit për detyrimet si më poshtë:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Tatimi | Periudha | Detyrim | Kamatë-vonesa | Gjobë pagesë e vonuar | Gjobë për deklarim të pasaktë | Shuma |
| TVSH | 201912 | 455,000 | 56,814 | 99,645 | 355,355 | 966,814 |

*Drejtoria e Apelimit Tatimor, bazuar në Udhëzimin nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.Sh”, paragrafi 108.3.6 dhe 108.3.7, pas anullimit të njoftim vlerësimit të ankimuar, kërkon nga DRT zgjidhjen e çështjes referuar trajtimit në pjesën arsyetuese të vendimit, duke marrë më parë miratimin e vlerësimit nga drejtori rajonal.*

* **Shfuqizimin e aktit administrativ**, njoftim vlerësimit, për detyrimet si më poshtë:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tatimi** | **Periudha** | **Detyrim** | **Kamatë-vonesa** | **Gjobë pagesë e vonuar** | **Gjobë për deklarim të pasaktë** | **Shuma** |
| Tatim i Thjeshtuar mbi Fitimin | 2019 | 186,209 | 22,425 | 40,780 | 186,209 | 435,623 |

*Drejtoria e Apelimit Tatimor, bazuar në Udhëzimin nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.Sh”, paragrafi 108.3.6 dhe 108.3.7, pas anullimit të njoftim vlerësimit të ankimuar, kërkon nga DRT zgjidhjen e çështjes referuar trajtimit në pjesën arsyetuese të vendimit, duke marrë më parë miratimin e vlerësimit nga drejtori rajonal.*

Në zbatim të pikës 3 nenit 109 të Ligjit Nr.9920 datë 19.05.2008, “Procedurat Tatimore në R.Sh-se”, vendimi i Drejtorisë së Apelimit Tatimor është i detyrushëm për zbatim nga organi i administratës tatimore që ka bërë vlerësimin tatimor dhe nuk apelohet prej tij.

**DREJTOR I APELIMIT TATIMOR**