

VENDIM
Nr.4, datë 30.5.2011

NË EMËR TË REPUBLIKËS

Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë, të përbëra nga:

Shpresa Beçaj	Kryesuese
Gani Dizdari	Anëtar
Ardian Dvorani	Anëtar
Besnik Imeraj	Anëtar
Fatos Lulo	Anëtar
Ardian Nuni	Anëtar
Evelina Qirjako	Anëtare
Guxim Zenelaj	Anëtar
Majlinda Andrea	Anëtare
Medi Bici	Anëtar
Andi Çeliku	Anëtar
Aleksandër Muskaj	Anëtar,

në seancën gjyqësore të datës 30.5.2011, me pjesëmarrjen e sekretares gjyqësore Brunilda Ago, morën në shqyrtim çështjen civile nr.31001-00012-00-2011, me palë:

PADITËS: Shoqëria tregëtare “Fisheku” sh.a. (në mungesë).

TË PADITUR: 1. Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve të Mëdhenj, Tiranë, përfaqësuar në gjyq nga juristja Ogerta Hoxha dhe avokati i shtetit Abaz Deda.

2. Drejtoria e Apelimit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, përfaqësuar në gjyq nga avokati i shtetit Abaz Deda.

ME OBJEKT: Shfuqizimi i aktit administrativ “Njoftim-vlerësimi” për detyrimet nr.23702/5 prot., datë 26.11.2009.

Shfuqizimi i vendimit nr.1113, datë 10.3.2010, i Drejtorisë së Apelimit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve Tiranë.

ME BAZË LIGJORE: Nenet 31, 32/1, shkronja “a”, 324 të Kodit të Procedurës Civile.

Ligji nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Nenet 116, 118 e vijues të Kodit të Procedurave Administrative.

Kolegji Civil i Gjykatës së Lartë, me vendimin nr.2, datë 25.1.2011 ka vendosur: Kalimin e çështjes për gjykim në Kolegjet e Bashkuara, për unifikimin e praktikës gjyqësore.

KOLEGJET E BASHKUARA TË GJYKATËS SË LARTË,

pasi dëgjuan relatimin e gjyqtarëve Aleksandër Muskaj dhe Ardian Nuni, përfaqësuesen e palës së paditur juristen Ogerta Hoxha, e cila kërkoi lënien në fuqi të vendimit nr.8115, datë 1.11.2010, të Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë, avokatin e shtetit Abaz Deda, i cili kërkoi lënien në fuqi të vendimit nr.8115, datë 1.11.2010, të Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë, si dhe pasi shqyrtuan dhe diskutuan çështjen në tërësi, në mungesë të palës paditëse,

VËREJNË:

1. Kolegji Civil i Gjykatës së Lartë, me vendimin nr.2, datë 25.1.2011 ka vendosur kalimin e çështjes për gjykim në Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë, për unifikim të praktikës gjyqësore, për t’u dhënë përgjigje këtyre pyetjeve:

a) A janë kamatëvonesat pjesë e detyrimit tatimor, në kuptim të pikës 1 të nenit 107 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”?

b) Nëse kamatëvonesat janë pjesë e detyrimit tatimor, duhet të jenë të përcaktuara në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore, apo tatimpaguesi duhet t’i llogarisë vetë ato dhe t’i paguajë, pavarësisht nëse njoftim-vlerësimi tatimor i përmban si detyrim apo jo?

A. Në lidhje me faktet

2. Pala paditëse, shoqëria tregtare “Fisheku” sh.a., është shoqëri anonime, me seli në Tiranë dhe ushtron aktivitet tregtar, me objekt “shitje me shumicë të karburanteve”. Shoqëria është regjistruar në regjistrin e shoqërive tregtare, pranë Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë, me vendimin nr.22035, datë 29.9.1999.

3. Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve të Mëdhenj, e thirrur në gjykim në cilësinë e palës së paditur, gjatë kontrollit të ushtruar në dokumentacionin e shoqërisë ka konstatuar dhe ka njoftuar palën paditëse, për detyrime të papaguara.

Me njoftim-vlerësimin për detyrimet nr.23702/5 prot., datë 26.11.2009, pala paditëse është detyruar të paguajë shumën 5.449.872 lekë, si detyrim që buron nga tatimi, kamatëvonesat dhe gjobat, të krijuara gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar për vitet 2008 dhe 2009.

4. Pala paditëse e ka kundërshtuar njoftim-vlerësimin nr.23702/5, datë 26.11.2009, përpara Drejtorisë së Apelit Tatimor, Tiranë.

Drejtorja e Apelit Tatimor, Tiranë, me njoftimin nr.15200/1 prot., datë 11.1.2010, ka kërkuar nga pala paditëse plotësimin e dokumentacionit, që i bashkëlidhë ankimit administrativ, brenda 15 ditëve.

Pas plotësimit të dokumentacionit të vlerësuar prej saj, pala paditëse ka paraqitur përsëri ankimin administrativ, kundër njoftim-vlerësimit, datë 26.11.2009.

Drejtorja e Apelit Tatimor Tiranë me vendimin nr.1113, datë 10.3.2010, ka vendosur *“refuzimin e ankimit, për shkak se e konsideron ankimin të papranueshëm, pasi nuk është kryer pagesa e detyrimit tatimor (kamatëvonesat), në shumën 149.835 lekë”*.

5. Pala paditëse i është drejtuar gjykatës dhe ka kërkuar “shfuqizimin e aktit administrativ njoftim-vlerësimit për detyrimet, nr.23702/5 prot., datë 26.11.2009”, të nxjerrë nga Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve të Mëdhenj, si dhe të vendimit nr.1113, datë 10.3.2010 të Drejtorisë së Apelit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve Tiranë.

B. Procedurat gjyqësore

6. Në seancën gjyqësore të datës 22.10.2010, Drejtoria Rajonale Tatimore e Tatimpaguesve të Mëdhenj, Tiranë, duke pretenduar se nga ana e palës paditëse nuk është konsumuar rekursi administrativ (ankimi i palës paditëse nuk është shqyrtuar nga Drejtoria e Apelit Tatimor, për shkak të mosparapagimit të detyrimit), ka kërkuar nxjerrjen e çështjes jashtë juridiksionit gjyqësor.

7. Gjykata e Shkallës së Parë Tiranë, me vendim të ndërmjetëm nr.8115, datë 01.11.2010, ka vendosur: *“Të nxjerrë jashtë juridiksionit gjyqësor çështjen civile me nr.8139 Akti, me palë paditëse Shoqëria “Fisheku” sh.a., Tiranë dhe të paditur Drejtoria Rajonale e Tatim Paguesve të Mëdhenj Tiranë, DAT pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve me objekt: Shfuqizimin e aktit administrativ, njoftim-vlerësimin për detyrimet nr.23703/5 prot., datë 26.11.2009 dhe vendimit nr.1113, datë 10.3.2010, i Drejtorisë së Apelit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve ...”*.

Gjykata e Shkallës së Parë Tiranë është bazuar në nenin 59 të Kodit të Procedurës Civile. Në vendimin e saj i është referuar nenit 107 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, si dhe udhëzimit nr.24, datë 2.9.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën Shqipërisë”.

Gjykata, duke cituar vendimin nr.3, datë 10.1.2008 të Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë, ka përsëritur se: *“...nëse gjykatës i rezulton se ankimi administrativ është paraqitur jashtë afatit dhe/ose mungojnë dokumentet shoqëruese, sipas nenit 55 të ligjit dhe, është shkak i mosshqyrtimit në themel të ankimit, nga organi administrativ, gjykata vendos konform neneve 36*

e 59 të Kodit të Procedurës Civile, nxjerrjen e çështjes jashtë juridiksionit gjyqësor...”.

8. Kundër vendimit ka bërë ankim të veçantë shoqëria “Fisheku” sh.a., duke kërkuar prishjen e vendimit nr.8115, datë 1.11.2010 të Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë dhe kthimin e çështjes për vazhdimin e gjykimit.

Pala e paditur në ankimin e paraqitur ka pretenduar këto shkaqe:

“Shoqëria Anonime “Fisheku” i ka paguar të gjitha detyrimet që rrjedhin nga njoftim-vlerësimi i kundërshtuar gjyqësisht.

Neni 107 i ligjit nr.9920, datë 19.5.2008, si dhe udhëzimi i Ministrisë së Financave nuk parashikojnë të bëhet parapagim për interesat apo kamatëvonesat, pasi ligji përcakton qartë se parapaguhet vetëm detyrimi.

Njoftim-vlerësimi nuk përmban asnjë detyrim në lidhje me interesat apo kamatëvonesat.

Gjykata Kushtetuese ka konsoliduar praktikën në lidhje me kushtëzimet e vendosura nga administrata publike, të cilat përbëjnë një kufizim joproporcional, ndërhyrje të pajustificuar, në të drejtën kushtetuese për një proces të rregullt ligjor.

Kjo gjykatë e konsideron të tepërt dhe jo në proporcion të drejtë me parimin e “interesit publik”, kushtëzimet e natyrës pasurore (gjoha, interesa), të cilat cenojnë drejtpërdrejtë aksesin në gjykatë të subjekteve tatimore (vendimi nr.18 datë 23.4.2008).

Edhe legjislacioni i vjetër tatimor, tashmë i ndryshuar, ligji 8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” parashikonte se: “Para se të paraqiten për apelim në shkallët e apelit administrativ, tatimpaguesit janë të detyruar të parapagujnë detyrimin tatimor, pa përfshirë interesat dhe gjokat që lidhen me këtë detyrim”.

Për sa sipër humbet kuptimin interpretimi i palës së paditur dhe i gjykatës, i bazuar në nenin 6 “Detyrimi tatimor” pika 3 e ligjit të sipërcituar.”

C. Vlerësimi i Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë

9. Vlerësimi ligjor i rrethanave të faktit, nga ana e Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë, do të shërbejë jo vetëm për vlerësimin e zgjidhjes së çështjes konkrete, por edhe për unifikimin e qëndrimeve në zbatimin në praktikë të ligjit.

10. Objekti i padisë në gjykim është kundërshtimi i njoftim-vlerësimit tatimor nr.23703/5 prot., datë 26.11.2009 dhe i vendimit nr.1113, datë 10.3.2010, i Drejtorisë së Apelit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve Tiranë.

11. Kundërshtimi i aktit administrativ, njoftim-vlerësimi tatimor, është parashikuar në kreun XIII të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Në nenin 106 të ligjit është parashikuar se cilat akte përbëjnë objekt të kundërshtimit administrativ, forma e ankimit, organi të cilit i drejtohet ankimi, si edhe afati, brenda të cilit duhet të paraqitet ankimi:

“1. Tatimpaguesi mund të ankimojë kundër çdo njoftim-vlerësimi, çdo vendimi që ndikon në detyrimin e tij tatimor, çdo kërkesë për rimbursim ose lehtësim tatimor, ose çdo akti ekzekutiv të posaçëm tatimor, në lidhje me tatimpaguesin.

2. Ankimi bëhet me shkrim dhe në formën e parashikuar në zbatim të këtij ligji, me udhëzim të Ministrit të Financave.

3. Tatimpaguesi e dorëzon ankimin në Drejtorinë e Apelit Tatimor brenda 30 ditëve kalendarike, nga data kur vlerësimi ose vendimi i administratës tatimore është marrë, ose vlerësohet të jetë marrë nga tatimpaguesi.”

Ndërsa, në nenin 107 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, ligjvënësi ka parashikuar pagesën e detyrueshme të detyrimit tatimor, detyrim i cili është objekt i ankimit:

“ 1. Tatimpaguesi, i cili kërkon të ankimojë, sipas pikës 1 të nenit 106 të këtij ligji, duhet që, bashkë me ankesën, të paguajë shumën e plotë të detyrimit tatimor, të përcaktuar në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore.

2. Shuma e pagueshme, sipas pikës 1 të këtij neni, përjashton të gjitha gjokat e përfshira në vlerësimin tatimor të ankimit.

3. Ankimi merret në shqyrtim vetëm kur tatimpaguesi ka paguar detyrimin tatimor, që është subjekt i ankimit.

4. Akti administrativ, i lëshuar nga administrata tatimore dhe për të cilin nuk është ankimuar në rrugë administrative, nuk mund të ankimohet në rrugë gjyqësore.”

12. Nenet 106 dhe 107 të ligjit material, nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, kushtëzojnë subjektin tatimpagues për vënien në lëvizje të procesit të ankimit kundër aktit administrativ.

Në rastin e kundërshtimit të njoftim-vlerësimit tatimor, subjekti tatimpagues duhet të **paguajë të plotë shumën e detyrimit tatimor, të përcaktuar në njoftim-vlerësimin tatimor.**

Dispozita materiale përmban njëkohësisht edhe ndalimin e organit administrativ të shqyrtojë ankimin në rastet kur, nuk është përmbushur detyrimi i përcaktuar në dy paragrafët e mësipërm, të po kësaj dispozite.

13. Me “detyrim tatimor”, ligji nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, në nenin 6/3 nënkupton **“tatimin, kamatëvonesat, si dhe gjrobat, për rastet e parashikuara nga ky ligj”.**

Dallohet qartësia në ligj që, **për t’u marrë në shqyrtim ankimi detyrimisht duhet që të parapaguhet, sipas aktit administrativ njoftim-vlerësimit, detyrimi tatimor, i cili duhet të ketë të përfshirë tatimin dhe kamatëvonesat.**

Gjrobat, megjithëse konsiderohen sipas nenit të cituar, si pjesë e detyrimit tatimor, nuk përfshihen, si pjesë e parapagimit të detyrimit, si një kusht i domosdoshëm, për të marrë në shqyrtim ankimin administrativ.

Përfshirjen e gjobave nga detyrimi tatimor, i cili duhet të paguhet përpara fillimit të ankimit administrativ e ka parashikuar, jo vetëm pika 2, e nenit 107 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Udhëzimi nr.24, datë 2.9.2008 i Ministrit të Financave ka parashikuar që:

“Shuma e detyrimit për t’u paguar përfshin vetëm shumën e tatimit dhe interesin, nëse ka, në aktin administrativ që ankimohet, që është i pagueshëm në momentin e ankimit, duke përfshirë gjrobat e përfshira në aktin administrativ objekt ankimi.”

Gjithashtu, përjashtimi nga pagimi i gjobave si pjesë përbërëse e detyrimit tatimor është realizuar edhe nga vendimi nr.16, datë 25.7.2008 i Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë, e cila e konsideron në kundërshtim me Kushtetutën, detyrimin e biznesit të parapaguajë, si pjesë të detyrimit tatimor edhe gjobën.

14. Zhvillimet e legjislacionit tatimor në Republikën e Shqipërisë kanë ruajtur të njëjtat karakteristika në lidhje me përkufizimin e detyrimit tatimor apo në lidhje me institutin e parapagimit të detyrimit, si kusht për realizimin e ankimit administrativ.

Edhe në vlerësimin e çështjes nga pikëpamja historike, rezulton koherenca me ligjin e mëparshëm, nr.8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore”. Ligjvënësi ka parashikuar si kusht, për paraqitjen e ankimit administrativ, parapagimin e detyrimeve tatimore, të përcaktuara në njoftim-vlerësimin e nxjerrë nga organi administrativ, përkatësisht organi tatimor.

Në harmoni edhe me ligje të tjera materiale tatimore, ndër të cilat ligji nr.8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat” (nenet 30 dhe 36 të tij), apo dhe të ligjit nr.8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” (nenet 21 dhe 36) dallohet parashikimi i ndalimit të shqyrtimit të ankimit administrativ, pa parapagimin e detyrimit tatimor.

15. Legjislacioni tatimor në Republikën e Shqipërisë, duke qenë instrument i politikës ekonomike e sociale të shtetit, është ndërtuar në përputhje me kërkesat e nenit 155 të Kushtetutës së Republikës, sipas të cilit:

“Taksat, tatimet dhe detyrimet financiare kombëtare e vendore, lehtësimi ose përjashtimi prej tyre i kategorive të caktuara të paguesve, si dhe mënyra e mbledhjes së tyre caktohen me ligj”.

Qëllimi i vendosjes së këtyre rregullave është garantimi i mbledhjes së tatimeve dhe shmangia e fenomenit negativ të mospagimit të tyre, me rrjedhoja për ekonominë e vendit.

16. Tatimet dhe taksat janë pjesë e sistemit financiar të shtetit. Buxheti i Shtetit krijohet nga të ardhurat e mbledhura prej taksave, tatimeve dhe detyrimeve të tjera financiare, si dhe prej të ardhurave të tjera të ligjshme (neni 157 i Kushtetutës). Qëllimi i sistemit tatimor është mirëqenia e përgjithshme, që do të thotë e individëve dhe e komunitetit në përgjithësi, si dhe përmbushja e objektivave sociale të shtetit.

Nenet 155 dhe 157 të Kushtetutës sigurojnë qëndrueshmërinë e sistemit buxhetor, duke përcaktuar burimet e krijimit të të ardhurave të buxhetit të shtetit, midis të tjerave, nëpërmjet detyrimit kushtetues, për të paguar detyrimet tatimore.

Taksat dhe tatimet nuk janë detyrime të negociueshme dhe mbledhen nga organet tatimore me mënyrat e përcaktuara me ligj. Marrëdhëniet e tatim-taksave janë marrëdhënie ligjore detyrimi ndërmjet shtetit dhe tatimpaguesve dhe si të tilla, ato mund të përcaktohen vetëm me ligj.

17. Pagesa e një sasie të caktuar të hollash, e barasvlefshme me masën e detyrimit tatimor, gjobave dhe interesave, është një shumë e cila merret nga pasuria e tatimpaguesit, rrjedhojë e detyrimit, që tatimpaguesit i buron nga ligji, për pagimin e detyrimeve financiare. Detyrimi për pagimin e tatimeve dhe taksave, apo detyrimeve të tjera financiare, është detyrim i parashikuar nga neni 155 i Kushtetutës, i disiplinuar në ligje dhe akte të tjera nënligjore.

18. Vendosja e parakushtit të pagimit të detyrimit tatimor, përpara fillimit të procedurave të ankimit, nga pikëpamja formale, duket si një kufizim i së drejtës për t'iu drejtuar gjykatës, e parashikuar në nenin 42 të Kushtetutës, si dhe në nenin 17 të Konventës europiane për të drejtat e njeriut.

E drejta për ankim efektiv nuk përjashton mundësinë e kufizimit të saj, mjafton që të konkurrojnë kushtet e parashikuara në nenin 17 të Kushtetutës. Në këtë kontekst, Kolegjet e Bashkuara gjejnë se ky kufizim i përcaktuar me ligj, nuk cenon thelbin e së drejtës, është në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar dhe nuk tejkalon kufizimet e parashikuara në Konventën europiane “Për mbrojtjen e të drejtave të njeriut dhe lirive themelore”. Kufizimi i të drejtës së ankimit për rastet e përmbushjes së detyrimeve fiskale i shërben interesit publik, në përputhje me politikat e shtetit që, kanë të bëjnë me grumbullimin e të ardhurave të ligjshme për shtetin.

19. Në vijim, duket dhe është pretenduar kontradiktë midis bazës ligjore të funksionimit të veprimtarisë administrative mbi taksat e tatimet, me nenin 41 të Kushtetutës së Republikës.

Neni 41 i Kushtetutës së Republikës garanton të drejtën e pronës private dhe njëkohësisht përcakton kriteret për shpronësimin apo kufizimin me ligj, të ushtrimit të kësaj të drejte.

20. I njëjti dyshim vërehet dhe në pajtueshmërinë e këtij legjislacioni, me nenin 1 të Protokollit nr.1, të Konventës europiane “Për mbrojtjen e të drejtave të njeriut dhe lirive themelore”, i cili garanton në substancë të drejtën e pronës. Në esencë ky nen mbron gëzimin e qetë të pronës, vendos kushte për privimin nga pasuria, si dhe u njeh shteteve të drejtën, midis të tjerave, të kontrollojnë përdorimin e pasurive në pajtim me interesin e përgjithshëm.

Në kundërshtim me dyshimet e krijuara, është pikërisht protokollin nr.1 i Konventës europiane “Për mbrojtjen e të drejtave të njeriut dhe lirive themelore”, që krijon mundësi për shtetet, në zbatim të parimit të ligjshmërisë, të kenë në fuqi ligje, për të siguruar pagesën e taksave, kontributeve të tjera, ose të gjobave.

21. Në ligjin nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” është parashikuar koncepti “detyrim tatimor”, njëkohësisht është realizuar edhe mundësia e ankimit administrativ.

Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë, pasi analizuan pajtueshmërinë e legjislacionit material të tatim-taksave, me Kushtetutën e Republikës dhe aktet juridike ndërkombëtare, pas analizës dhe interpretimit të normave të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, arrin në vlerësimin unifikues se:

“Tatimi i papaguar dhe kamatëvonesat e krijuara janë pjesë dhe përbëjnë detyrimin tatimor, i cili duhet të paguhet përpara fillimit të procedurave të ankimit administrativ. Mospagimi i tyre përpara paraqitjes së ankimit administrativ, kundër njoftim-vlerësimit,

passjell mosshqyrtimin e kërkesës ankimore”.

22. Sipas nenit 76 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, kur tatimpaguesi nuk paguan detyrimin tatimor brenda afateve të përcaktuara në ligje të veçanta, ai është i detyruar që për periudhën nga afati ligjor deri në datën e pagesës, të paguajë kamatëvonesë.

Masa e kamatëvonesës është 120 për qind e shkallës së interesit ndërbankar të Bankës së Shqipërisë, që përcaktohet çdo tremujor, në bazë të shkallës mesatare të tremujorit paraardhës.

23. Gjithashtu, nëse një rimbursim, i cili duhej kryer nga administrata tatimore, sipas nenit 75 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, nuk kryhet brenda 30 ditëve kalendarike, administrata tatimore paguan kamatëvonesë për shumën e paguar më tepër:

a) kur një shumë e paguar më tepër kreditohet kundrejt një detyrimi tatimor tjetër, kamatëvonesa paguhet, duke filluar nga data e pagesës më tepër, deri në afatin e pagesës së tatimit, kundrejt të cilit bëhet kreditimi;

b) kur një shumë e paguar më tepër rimbursohet, kamatëvonesa paguhet për periudhën nga 30 ditë, pas bërjes së pagesës më tepër, deri në kryerjen e rimbursimit.

24. Kamatëvonesat konsiderohen pjesë e pandarë e detyrimit tatimor të tatimpaguesit. Ato duhet të paguhen në çdo rrethanë dhe nuk mund të hiqen nga administrata tatimore, as të ankimohen, me përjashtim të rasteve kur ka gabime në llogaritje ose kur detyrimi tatimor, për të cilin zbatohen, ndryshon. Kamatëvonesat mbledhen duke respektuar të gjitha procedurat e mbledhjes së tatimeve të papaguara.

25. Përveç kësaj, pagimi i detyrimeve paraqitet si një interes publik për të siguruar që autoriteti financiar tatimor të ushtrojë aktivitet normal, të saktë dhe të përshtatshëm me interesin publik, për qëllime të realizimit të tatim-taksave edhe më tej, të vlerësimit tatimor. Kjo veprimtari është e siguruar nga disa kushte të përcaktuara me ligjet tatimore, dhe është e lidhur me kërcënimin e kamatëvonesave apo gjobave financiare, për rastet e shmangieve nga pagimi i detyrimeve, apo mospagimi në kohë i detyrimeve.

26. Njoftim-vlerësimi tatimor, përfshirë detyrimin e papaguar, kamatëvonesat dhe gjobat, nuk duhet konsideruar vetëm si kërkesë apo urdhërim shlyerje e detyrimit të parashikuar tatimor, nga ana e tatimpaguesit, por edhe si objektivi më i rëndësishëm i masave, në lidhje me pagimin e detyrimeve.

Në mënyrë më të posaçme, objektivi i njoftim-vlerësimit tatimor është që të ushtrojë presion mbi tatimpaguesit për të përmbushur detyrimet e tyre dhe për të ndëshkuar shkeljet që kanë shkaktuar mospërmbushjen e detyrimit.

Në këtë mënyrë, kamatëvonesat dhe gjobat janë **“sanksione parandaluese edhe ndëshkuese”**. (shih “Ozturk kundër Gjermanisë” i datës 21 shkurt 1984, seria A Nr 73, f. 18, § 50).

27. Detyrimi tatimor, në veçanti për kamatëvonesat, rezulton të jetë detyrim progresiv. Llogaritja ditë pas dite e tij, nga organi tatimor, do të shkaktonte konfuzion, për rrjedhojë do të rrezikonte seriozisht ekzekutimin e plotë dhe të saktë të detyrimit.

Praktikat e administratës tatimore kanë njohur disa mënyra të vjeljes së detyrimeve që përmbajnë kamatëvonesa, të gjitha me synimin që përmbushja e detyrimit tatimor të jetë sa më efektive për palët, subjektin tatimpagues dhe shtetin.

Mënyrat e pagesës së detyrimit tatimor që përmban kamatëvonesa, janë rregulluar me akte nënligjore dhe kanë funksionuar në përgjithësi në bazë të praktikave të paqëndrueshme dhe konfliktuale.

Shkak i paqëndrueshmërisë dhe konfliktualitetit ka qenë natyra e detyrimit që përmban kamatëvonesa dhe pas kësaj sjellja administrative e palëve, rrjedhojë e vlerësimeve dhe vullneteve të ndryshme ndaj ekzistencës dhe përmbushjes së detyrimit.

28. Paqartësitë në kuptimin dhe zbatimin e ligjit, në lidhje me ekzekutimin vullnetar apo të detyrueshëm të detyrimit tatimor, janë përcjellë dhe në organet administrative të apelimit, si edhe në ato gjyqësore, duke shkaktuar qëndrime të ndryshme.

29. Është pranuar ndërkohë, nga vullneti dhe sjellja e palëve, subjektet tatimpaguese dhe shteti, parashikimi në ligj dhe në akte të tjera nënligjore, që kamatëvonesat lindin në çastin që duhej të ekzekutohej detyrimi në të holla dhe përfundojnë në çastin e përmbushjes së plotë të tij.

30. Në një marrëdhënie midis subjekteve debitor-kreditor, krijimi, zhvillimi apo ndërprerja e kamatëvonesave varet vetëm nga vullneti dhe sjellja e debitorit për të përmbushur në kohë detyrimin.

Rrjedhë e akteve ligjore dhe nënligjore, si dhe e aktivitetit dhe dokumentacionit financiar pranë administratës tatimore, jo vetëm prezumohet, por edhe është njohur dhe realizuar në fakt mundësia e subjektit tatimpagues, për të ardhur në dijeni, në çdo kohë, të vlerës së detyrimit tatimor në përgjithësi, si dhe të kamatëvonesave në veçanti.

31. Përcaktimi përfundimtar i kamatëvonesave, në aktin e njoftim-vlerësimit të detyrimit tatimor është i pamundur, për shkak të natyrës së tyre vazhduese. Sipas standardeve të kontabilitetit i vetmi moment në të cilin përlllogaritet në mënyrë përfundimtare dhe maturohet interesi, kamatëvonesa, është kur paguhet detyrimi.

Në rrethanat kur detyrimi tatimor në përgjithësi është i panegociueshëm, kur ai është i përcaktueshëm në çdo kohë nga subjekti tatimpagues, Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë arrijnë në vlerësimin unifikues se:

“llogaritja dhe pagimi i kamatëvonesave është detyrim vazhdues i subjektit tatimpagues, deri në çastin e përmbushjes së plotë të detyrimit kryesor.”

D. Në lidhje me zgjidhjen e çështjes

32. Pala paditëse “Fisheku” sh.a. ka pretenduar gjatë gjykimit në Gjykatën e Shkallës së Parë Tiranë dhe gjatë gjykimit të çështjes në Gjykatën e Lartë, se ka përmbushur detyrimin ligjor, duke parapaguar shumën e plotë të detyrimit tatimor, të përcaktuar në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore.

Nga pala e paditur është prapësuar se pala paditëse nuk e ka përmbushur plotësisht detyrimin ligjor, nuk ka paguar kamatëvonesat, të cilat janë pjesë e detyrimit tatimor. Të paditurit kanë përdorur si bazë ligjore të prapësimit të tyre pikën 3 të nenit 6 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”:

“Detyrimi tatimor për tatimin, kamatëvonesat, si dhe gjobat, për rastet e parashikuara nga ky ligj”.

Paditësit kanë pranuar faktin që nuk janë paguar kamatëvonesat, me justifikimin që në aktin e njoftuar nga pala e paditur, në pjesën e kamatëvonesave nuk ishte përcaktuar si detyrim.

33. Pala paditëse “Fisheku” sh.a. përpara së t’i drejtohej me ankim administrativ Drejtorisë së Apelit Tatimor, Tiranë, *“...duhet që, bashkë me ankesën, të paguajë shumën e plotë të detyrimit tatimor, të përcaktuar në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore...”*, duke u përjashtuar të gjitha gjobat e përfshira në vlerësimin tatimor të ankimuar, në zbatim të pikës 2 të nenit 107 të ligjit nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Jo vetëm kaq por, në pikën 4 të po kësaj dispozite, është përcaktuar se: *“...Akti administrativ, i lëshuar nga administrata tatimore dhe për të cilin nuk është shqyrtuar nga organi administrativ, nuk mund të ankimohet në rrugë gjyqësore.”*

Kërkuesi, para se t’i referohej rrugës gjyqësore për kundërshtimin e akteve të vlerësimit tatimor, nuk ka paguar tërësisht detyrimin, kusht ky për të realizuar ankimin administrativ e atë gjyqësor.

34. Nisur nga rrethanat e faktit të treguara, arritjet e Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë në unifikimin e praktikës gjyqësore, vendimi i ndërmjetëm nr.8115, datë 1.11.2010, i Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë, me të cilin është vendosur: *“Nxjerrja jashtë juridiksionit gjyqësor e çështjes civile me nr.8139 Akti, me palë paditëse Shoqëria “Fisheku” sh.a., Tiranë dhe*

të paditur Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve të Mëdhenj Tiranë”, gjendet i drejtë, i bazuar në fakt dhe në ligj, dhe do të lihet në fuqi.

35. Pretendimet e parashtruara në ankimin e palës paditëse, pasi u verifikuan nga Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë gjenden të pabazuara në ligj.

36. Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë vërejnë se shkak material i ankimit administrativ dhe kërkesëpadisë së palës paditëse është vendimi i administratës tatimore njoftim-vlerësimi, nëpërmjet të cilit janë vendosur e njoftuar detyrimet tatimore për paditësin.

Kolegjet pajtohen me jurisprudencën e Gjykatës Europiane të të Drejtave të Njeriut, sipas së cilës organet tatimore janë organe administrative dhe veprimtaria e tyre, apo aktet që ato nxjerrin, nuk mund të konsiderohen të mjaftueshme për t’u përfshirë në kriteret dhe kushtet e nenit 6§1 të Konventës europiane “Për mbrojtjen e të drejtave të njeriut dhe lirive themelore”.

“Gjykata çmon që Shtetet Kontraktuese duhet të jenë të lira për t’u dhënë autoriteteve tatimore fuqinë të vendosin ndëshkime të tilla si vlerësime në lidhje me taksat, edhe kur ato arrijnë në sasi të mëdha. Ky sistem nuk është në mospërputhje me nenin 6§1, me kusht që tatimpaguesi mund të kundërshtojë çdo lloj vendimi rreth tij, përpara një trupi gjyqësor që ka juridiksion të plotë, duke përfshirë fuqinë për të anuluar në çdo aspekt, të faktit dhe të ligjit, vendimin e kundërshtuar.”

(“Bendenoun kundër Francës” - 24 shkurt 1994, fq 19-20, § 46 dhe “Umlauft pushtet v. Austria e 23 tetor 1995, Seria A nr.328-B, fq 39-40, § § 37-39.)

37. Gjykata Europiane e të Drejtave të Njeriut ka përkrahur në mënyrë të vendosur që, në përgjithësi, kundërvajtjet dhe mosmarrëveshjet civile të natyrës fiskale janë jashtë fushëveprimit të **“të drejtave dhe detyrimeve të një natyre civile”** të parashikuar nga neni 6 i Konventës, pavarësisht nga efektet financiare, që ato prodhojnë për tatimpaguesin. *(Ferrazzini kundër Italisë, [GC], n.44759/98, publikuar në ECHR 2001- VII).*

GJEDNJ-ja në vazhdimësi ka përkufizuar konceptin “akuzë penale” në terma të kufizuar dhe të pavarur, me shtrirje brenda situatave juridike të karakterizuara nga tre kriteret: **i)** kualifikimi ligjor i marrëdhënies apo normës juridike, **ii)** natyra e kundërligjshmërisë dhe **iii)** lloji e rëndësia e dënimit. *(shih, ndër vendime të tjera, “Ozturk kundër Gjermanisë”, gjykim i cituar më sipër, §26 dhe “Lauko e Kadubec kundër Sllovakia” 2 shtator 1998, “Reports of Judgements and Decisions” 1998 – VI, pp. 2492 e 2518.)*

38. Marrëdhënia juridike që është bërë shkak për nisjen e procesit gjyqësor midis palëve, nuk është e karakterit penal. Ajo rregullohet nga ligje të ndryshme tatimore. Gjithashtu, janë të përcaktuara dhe organet tatimore dhe administrative, rregullat që duhet të ndiqen në ecurinë dhe rregullimin e këtyre marrëdhënieve. Përfundimisht nuk mund të thuhet që veprimtaria e administratës tatimore, akt vlerësimi tatimor, përfshirë dhe elemente të tilla, si kamatëvonesa apo gjoba, janë të parashikuara dhe gjejnë rregullim nga legjislacioni “penal”.

Është e nevojshme që të vlerësohet dhe prania e dy kriterëve të tjera, “natyra e kundërligjshmërisë dhe lloji e rëndësia e dënimit”. Këto kriteret janë kriteret alternative dhe jo kumulative. Kjo do të thotë që, për zbatimin e nenit 6 të Konventës është e mjaftueshme të dallohet nëse vepra është e natyrës penale në këndvështrimin e Konventës, ose për nga natyra dhe shkalla e ashpërsisë, në përgjithësi i përket sferës penale.

Përsa i përket natyrës së sjelljes të paditësit, gjykata vëren se administrata tatimore ka konstatuar detyrime tatimore të papaguara, detyrime të cilat rezultojnë të vendosura në përputhje me ligjin nr.9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të cilit i nënshtrohen të gjithë personat përgjegjës për të paguar tatime.

39. Referimi në rekurs, tek vendimet nr.18, datë 23.4.2010 dhe nr.16, datë 25.7.2008 të Gjykatës Kushtetuese është i gabuar.

Në vendimin nr.16, datë 25.7.2008 Gjykata Kushtetuese ka arritur në përfundimin se: ... *“parapagimi i gjobës, si parakusht për të ngritur padi në gjykatë, është një barrë e tepruar që nuk diktohet nga nevoja e efektivitetit të masave administrative, siç është ajo e vjeljes së gjobave. Për pasojë, duke qenë e tillë, masa e parapagimit të gjobës, si parakusht për realizimin e të*

drejtës për t'iu drejtuar gjykatës për kundërshtimin e kësaj mase administrative, përbën një ndërhyrje të palejueshme në të drejtën kushtetuese për një proces të rregullt ligjor, të parashikuar në nenin 42 të Kushtetutës”.

Ndërkohë, në çështjen konkrete, “si parakusht për realizimin e së drejtës për t'iu drejtuar gjykatës” nuk ka qenë pagimi i gjobës, por pagimi i kamatëvonesave si pjesë e detyrimit tatimor.

40. Në çështjen “Janosevic kundër Suedisë” (vendimi i datës 23 korrik 2002, nr.34619/97.) GJEDNJ-ja ka ritheksuar se: “Neni 6 § 1 i Konventës parashikon “të drejtën për një proces gjyqësor”, - ku “aksesi në gjykatë” përbën një ndër elementet themelore “të së drejtës, për një gjykim të drejtë. Kjo e drejtë nuk është absolute, por mund të jetë objekt i kufizimeve. Sidoqoftë, këto kufizime nuk duhet të prekin thelbin e së drejtës. Përveç kësaj, kufizimet nuk do të konsiderohen në përputhje me nenin 6 § 1 në qoftë se nuk ndjekin një qëllim të ligjshëm ose, nëse nuk ekziston një marrëdhënie e arsyeshme e proporcionalitetit midis mjeteve të përdorura dhe qëllimit të ndjekur.” (shih, ndër vendimet e tjera, vendimi Deweer v. Belgjikë 27 shkurt 1980, Seria A nr 35, fq 24-25, § § 48-49, dhe Ishull - Mouhoub kundër Francës të datës 28 tetor 1998, Raportet 1998 - VIII, p.3227, § 52).

41. Në çështjen konkrete, njoftim-vlerësimi, detyrimi tatimor dhe kamatëvonesat, si akte të nxjerra nga administrata tatimore, në bazë të ligjit justifikojnë ndërhyrjen, duke e konsideruar kufizimin në proporcionalitet, me qëllimin për vjeljen e tatim-taksave. Gjykata, përkundër mungesës së vullnetit të paditësve, për të respektuar detyrimet ligjore, nuk gjen asnjë arsye të veçantë, që do t'i mundësonte paditësve aksesin e drejtpërdrejtë në gjykatë.

“Vetëm nëse ka arsye të veçanta, ankesa mund të referohet drejtpërdrejtë në gjykatë. Në një rast normal, rishikimi nga autoriteti tatimor është një kusht për shqyrtimin e ankimit nga Gjykata.” (Janosevic kundër Suedisë).

42. Rezulton që gjykata e shkallës së parë të ketë respektuar parimet e së drejtës, duke u bazuar, veç të tjerave dhe në vlerësimet unifikuese të vendimit nr.3, datë 10.1.2008 të Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë, vendim që i ka paraprirë përfundimeve të Gjykatës Kushtetuese, pikërisht në vendimin të cilit i referohen ankuesit:

“Kushti i proporcionalitetit të ndërhyrjes, me gjendjen që e ka diktuar atë (ndërhyrjen), imponon ligjëvënësin të aplikojë mjete të tilla ligjore, të cilat duhet të jenë efektive, d.m.th. të zgjedhura në mënyrë të tillë që të jenë të përshtatshme për realizimin e synimeve që ndiqen.” (vendim nr.16, datë 25.7.2008 i Gjykatës Kushtetuese)

43. “Gjykata e nxjerr çështjen jashtë juridiksionit gjyqësor vetëm kur paditësi, për faj të tij, nuk e ka paraqitur ankimin administrativ në afat ose nuk ka kompletuar dokumentet shoqëruese sipas ligjit (megjithëse organi administrativ e ka vënë në dijeni për të metat e ankimit. (vendim nr.3, datë 10.1.2008, të Kolegjeve të Bashkuara të Gjykatës së Lartë).

PËR KËTO ARSYE,

Kolegjet e Bashkuara të Gjykatës së Lartë, në bazë të nenit 17 të ligjit nr.8588, datë 15.3.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës së Lartë të Republikës së Shqipërisë”, si dhe neneve 59, 481 të Kodit të Procedurës Civile,

VENDOSËN:

Lënien në fuqi të vendimit nr.8115, datë 1.11.2010, të Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë.

Ky vendim është unifikues dhe dërgohet për botim në Fletoren Zyrtare.

Anëtarë: Shpresa Beçaj (kryesuese), Aleksandër Muskaj, Ardian Nuni, Evelina Qirjako, Ardian Dvorani, Gani Dizdari, Majlinda Andrea, Fatos Lulo, Besnik Imeraj, Guxim Zenelaj, Andi Çeliku, Medi Bici.