

VENDIM
Nr. 39, datë 30.6.2014

NË EMËR TË REPUBLIKËS SË SHQIPËRISË

Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, e përbërë nga:

Bashkim Dedja	kryetar i Gjykatës Kushtetuese		
Vladimir Kristo	anëtar i	“	“
Sokol Berberi	anëtar i	“	“
Altina Xhoxhaj	anëtare e	“	“
Fatmir Hoxha	anëtar i	“	“
Gani Dizdari	anëtar i	“	“
Besnik Imeraj	anëtar i	“	“
Fatos Lulo	anëtar i	“	“
Vitore Tusha	anëtare e	“	“

me sekretare Blerina Basha (Çinari), në datën 13.11.2013 mori në shqyrtim, në seancë plenare me dyer të hapura, çështjen nr. 45/17 Akti, që i përket:

KËRKUESE: Gjykata e Apelit Tiranë

SUBJEKTE TË INTERESUAR: Kuvendi i Shqipërisë, përfaqësuar nga znj. Arjeta Çefa dhe z. Bledar Miloti, Këshilli i Ministrave, në mungesë,

Ministria e Financave, përfaqësuar nga znj.Arminde Murrizi, znj.Saida Turubani, znj. Isida Koka dhe z. Gentian Çeçe, me autorizim.

OBJEKTI: Shfuqizimi si i papajtueshëm me Kushtetutën i nenit 109/3 të ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”

BAZA LIGJORE:Nenet 134/1, shkronja “d” dhe 145/2 të Kushtetutës së Republikës të Shqipërisë; neni 68 i ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”.

GJYKATA KUSHTETUESE,

pasi dëgjoi relatoren e çështjes, Vitore Tusha, mori në shqyrtim kërkesën e Gjykatës së Apelit Tiranë, që kërkoj pranimin e kërkesës, dhe prapësimet e subjekteve të interesuar, Kuvendi i Shqipërisë dhe Ministria e Financave, që kërkuar rrëzimin e kërkesës dhe, pasi bisedoi çështjen në tërësi,

VËREN:

I

1. Drejtoria Rajonale Tatimore Tiranë (në vijim “DRT”), në vitin 2010, ka ushtruar kontroll tatimor në veprimtarinë e subjektit tatimpagues “Grupi Industrial Albanez” sh.p.k. (në vijim “subjekti tatimpagues”), person juridik që ka për objekt të veprimtarisë blerjen, shitjen, shkëmbimin e pasurive të paluajtshme, marrjen dhe dhënien me qira e nënqira të pasurive të paluajtshme, marrjen përsipër, mbajtjen dhe administrimin e pjesëmarrjeve në shoqëri të tjera, etj. Kontrolli ka pasur për objekt vetëdeklarimet, llogaritjen dhe derdhjen e detyrimeve për TVSH-në, sigurimet shoqërore, etj. për periudhën kohore janar 2006 - dhjetor 2009.

2. Me aktin nr. 6501/8, datë 4.6.2010 “Njoftim vlerësimi për detyrimet” DRT - ja i ka komunikuar subjektit tatimpagues detyrimet përkatëse, ku renditen detyrimi për uljen e gjendjes kreditore për TVSH-në për periudhat shtator-dhjetor 2009 për shkak të kreditimit të gabuar të TVSH-së, si dhe një gjobë në shumën 50 000 lekë për mosmbajtje të saktë të dokumentacionit.

3. Subjekti tatimpagues ka ushtruar ankim kundër aktit “Njoftim vlerësimi për detyrimet” pranë Drejtorisë së Apelit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve (në vijim “DAT”), e cila me vendimin nr. 10225, datë 5.11.2010 ka vendosur: “Shfuqizimin e aktit administrativ, objekt ankimi “Njoftim vlerësimi tatimor për detyrimet” nr. 6501/8, datë 4.6.2010 për uljen e gjendjes kreditore të TVSh-së për periudhat 2009/09 për shumën 5.546.443 lekë; 2009/10 për shumën 3.881.942 lekë; 2009/11 për shumën 8.276.337 lekë; 2009/12 për shumën 12.553.615 lekë. Lënien në fuqi të aktit administrativ objekt ankimi për gjobën për kontabilitetin për vitin 2009 në shumën 50.000 lekë”.

4. Kundër vendimit të DAT ka ushtruar ankim DRT, e cila i është drejtuar Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Tiranë me kërkesë padi me objekt “Anulimin e pjesshëm të vendimit nr. 10225, datë 5.11.2010 të Drejtorisë së Apelimit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve për pikat 1, 2, 3,4 të këtij vendimi”. Sipas argumenteve të parashtruara nga DRT-ja në kërkesë padi, subjekti tatimpagues ka kredituar padrejtësisht TVSH në blerje në shumën 30.249.637 lekë, në kundërshtim me parashikimet e nenit 33, pika 2 të ligjit nr. 7928, datë 27.4.1995 “Për TVSH”, që përcakton: “kreditimi i tatimit nuk lejohet në asnjë rrethanë për shpenzime që nuk janë tërësisht vetëm për qëllime të veprimtarisë ekonomike”. Në këtë proces gjyqësor subjekti tatimpagues ka ndërhyrë me cilësinë e personit të tretë, duke bashkuar interesat me palën e paditur, DAT.

5. Gjykata e Rrethit Gjyqësor Tiranë, me vendimin nr. 6877, datë 2.7.2012 ka vendosur pranimin e kërkesë - padisë, duke anuluar pjesërisht vendimin nr. 10225, datë 5.11.2010 të Drejtorisë së Apelimit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, duke arsyetuar se: “G.I.A, përveç këtij investimi në infrastrukturë është pajisur edhe me leje shesh ndërtimi dhe leje ndërtimi nga KKRT-ja e Komunës Kashar edhe për objekte tregtare, pjesë e studimit urbanistik të zonës në përfundim të qytetit të Tiranës. Nëse objekti (rrugë) do të ishte në funksion vetëm të veprimtarisë ekonomike të G.I.A, atëherë Komuna Kashar nuk do të merrte përsipër pagimin e detyrimeve tatimore për llogari të këtij objekti (pika 4/3 e marrëveshjes midis palëve)”

6. Kundër vendimit të mësipërm, subjekti tatimpagues G.I.A, ka ushtruar ankim në Gjykatën e Apelit Tiranë, duke kërkuar ndryshimin e vendimit dhe rrëzimin e padisë. Po ashtu, apeluasi, ka kërkuar pezullimin e procesit gjyqësor dhe referimin e çështjes në Gjykatën Kushtetuese, kërkesë e cila gjendet e administruar në dosjen gjyqësore.

II

7. **Kërkuesi**, Gjykata e Apelit Tiranë, me vendimin e ndërmjetëm nr. 1909 regj, datë 11.1.2013, bazuar në nenin 145 të Kushtetutës, ka vendosur pezullimin e gjykimit të çështjes civile dhe i është drejtuar Gjykatës Kushtetuese me kërkesë për shfuqizimin si të papajtueshëm me Kushtetutën të nenit 109/3 të ligjit nr. 9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në RSH”, duke parashtruar, në mënyrë të përmblodhur, se:

7.1 Neni 109/3 i ligjit, i cili lejon që organi më i ulët të ankimojë gjyqësisht vendimet e një organi tjetër shtetëror, me hierarki më të lartë administrative, bie ndesh me nenin 42 të Kushtetutës dhe nenin 6/1 të Konventës Evropiane për të Drejtat e Njeriut, pasi cenon thelbin e të drejtës për t’iu drejtuar gjykatës për mbrojtjen e një interesi të ligjshëm të cenuar nga administrata publike. E drejta e ankimit, në rrugë gjyqësore, të akteve administrative është tagër absolut i individit të cenuar nga një akt i paligjshëm dhe i padrejtë i administratës publike.

7.2 Rregullimi ligjor i parashikuar në nenin 109/3 është një anomali që nuk konstatohet në fusha të tjera të së drejtës administrative, që suprimon tërësisht mundësinë e subjektit të interesuar për të vepruar gjyqësisht, pasi e drejta për t’ju drejtuar gjykatës transferohet nga pala private tek organi shtetëror që ka nxjerrë aktin. Në këtë kuptim, pala private e ka të pamundur të rivendosë interesat e shkelura, të cilat përbëjnë thelbin e mosmarrëveshjes civile dhe një gjendje e tillë mund të zgjasë për një afat të pacaktuar.

7.3 Drejtoria e Apelimit Tatimor nuk duhet ngatërruar me një organ *quasi* gjyqësor, pasi nuk ka në përbërje të saj funksionarë të emëruar nga legjislativi, me mandat dhe të palëvizshëm nga funksioni që ata kryejnë. Përkundrazi, Drejtori i Drejtorisë së Apelimit është nomenklaturë e Ministrisë së Financave dhe, në këtë kuptim, vendimet e tij lehtësisht mund të shfuqizohen nga Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve ose Ministri i Financave. Pavarësisht pavarësisë të DAT në vendimmarrje, kjo nuk do të thotë se vendimet e saj kanë vlerën e vendimeve gjyqësore dhe, si të tilla, duhet të ankimohen detyrimisht në gjykatë.

7.4 Rregullimet ligjore të parashikuara në nenet 109 dhe 110 të ligjit bien ndesh edhe me parimin e proporcionalitetit, pasi interesi publik, i cili përbën dhe *ratio legis* për kontrollin paraprak administrativ, nuk ekziston më në momentin që një organ shtetëror ankimon vendimin e marrë nga një organ tjetër shtetëror. Në këtë kuptim, ankimi ndaj vendimit të DAT cenon rëndë një interes të ndryshëm publik siç është ai i sanksionuar në parimin e efikasitetit dhe të miradministrimit të administratës publike, në kuptim të nenit 16 të KPA-së.

7.5 Nisur nga fakti se DAT është një organ i administratës qendrore tatimore, që shqyrton ankimin kundrejt vendimeve të organeve periferike, konstatohet lehtësisht se kemi të bëjmë me një organ epror kundrejt një organi vartës. Për rrjedhojë, parashikimi ligjor vjen në kundërshtim me natyrën hierarkike të organizmit të pushtetit ekzekutiv, duke cenuar për rrjedhojë shtetin e së drejtës. Po ashtu, normat ligjore, të miratuara me shumicë të thjeshtë, nuk respektojnë parimet e sanksionuara në ligje të përforcuara si Kodi i Procedurës Civile (nenet 324-325), ligji nr. 49/2012 “Për organizimin dhe funksionimin e gjykatave administrative dhe zgjidhjen

e mosmarrëveshjeve administrative” dhe Kodi i Procedurave Administrative (nenet 10, 18, 121, 124), duke cenuar, për rrjedhojë, parimin e hierarkisë së akteve normative, në kuptim të nenit 116 të Kushtetutës.

8. Subjektet e interesuara kanë paraqitur me shkrim prapësimet e mëposhtme:

A. Ministria e Financave

8.1 Vendimi i Drejtorisë së Apelit Tatimor, bazuar në elementët e parashikuar në nenin 109/3, të tillë si përmbajtja, arsyetimi, e drejta për t’u ankuar, është një akt administrativ. Si i tillë, në kuptim të nenit 137/1 të KPA-së, ky vendim mund të ankimohet nga *çdo palë e interesuar*. Ligjvënësi, në referim të nenit 4 të KPA-së, e ka përcaktuar termin “palë e interesuar” si çdo person fizik ose juridik ose autoritet shtetëror, të drejtat ose kompetencat e të cilit ka të ngjarë të preken gjatë procedurës administrative. Në këtë kuptim, Drejtoria Rajonale Tatimore ka të drejtë të paraqesë ankim kundër aktit administrativ, vendimit të Drejtorisë së Apelit Tatimor, brenda afateve dhe kushteve të përcaktuara nga legjislacioni në fuqi.

8.2 Pretendimi mbi cenimin e të drejtës së aksesit, është i pabazuar pasi kjo e drejtë nuk është absolute, për më tepër kur natyra e detyrimeve është e tillë që kërkon balancimin e të drejtës së shtetasit për akses efektiv në gjykatë, nga njëra anë dhe interesit të shtetit për të vjelë në mënyrë efektive detyrimet. Subjekti tatimpagues, në çdo rast, ka të drejtë të marrë pjesë në procesin gjyqësor dhe të parashtrijë argumente ligjore, ashtu siç ka ndodhur edhe në rastin konkret.

8.3 Drejtoria e Apelit Tatimor, pavarësisht se është strukturë në përbërje të administratës tatimore, ajo është e pavarur në vendimmarrjen e saj. Në këtë kuptim është i pabazuar pretendimi se në rast konflikti midis dy strukturave të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, vendimet përkatëse mund t’i shfuqizojë apo lërë në fuqi Ministri i Financave pa qenë e nevojshme që çështja të paraqitet në gjykatë.

8.4 Ligji parashikon hallkën tatimore, pra organin administrativ, ku duhet të kalojë procesi i ankimit përpara se çështja të kalojë në gjykatë dhe, po ashtu, vetë ligji parashikon nëse organi epror ka kompetencë për ta shfuqizuar një akt të strukturës së tij vartëse apo kjo vendimmarrje është e pavarur dhe mund të ankimohet vetëm në gjykatë.

8.5 Edhe në referim të praktikës unifikuese të Gjykatës së Lartë (vendimet nr. 3/2008 dhe nr. 1/2010) arrihet në përfundimin se “... *ndërsa ndjekja e rrugës administrative i shërben uniformitetit të veprimtarisë administrative dhe sigurisë juridike...në çdo rast pavarësisht nëse parashikohet apo jo shprehimisht në ligjin e posaçëm, pas dhënies së vendimit nga organi a organet administrative të ngarkuara nga ligji, pala që kishte ushtruar ankimin administrativ, ka të drejtën t’i drejtohet rrugës gjyqësore për zgjidhjen e mosmarrëveshjes administrative...*”, “janë gjykatat e zakonshme ato që shqyrtojnë zbatueshmërinë e parimeve të procesit të rregullt ligjor nga ana e administratës shtetërore, si në nxjerrjen e aktit administrativ ashtu dhe gjatë procedurës së kundërshtimit të këtij akti në rrugë administrative e të kundërshtuar në një gjykim individual...”

8.6 Po ashtu, në referim të neneve 1 dhe 2 të ligjit nr. 49/2012 “Për organizimin dhe funksionimin e gjykatave administrative dhe gjykimin e mosmarrëveshjeve administrative” parashikohet se “*padia ndaj veprimit administrativ mund të ngrihet pas shterimit të ankimit administrativ*”, duke përjashtuar nga ky rregull rastet “... (b) *kur ligji parashikon shprehimisht të drejtën për t’u ankuar ndaj aktit administrativ drejtpërdrejt në gjykatë*” siç është edhe rasti konkret.

B. Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve:

8.7 Drejtoria Rajonale Tatimore është një strukturë administrative me personalitet juridik të mëvetëm, e angazhuar drejtpërdrejt në administrimin dhe vjeljen e detyrimeve tatimore të tatimpaguesve të regjistruar pranë saj. Kurse Drejtoria e Apelit Tatimor, në referim të nenit 18 të ligjit 9920/2008, është në përbërje të administratës tatimore qendrore, por në asnjë rast nuk është strukturë eprore e Drejtorisë Rajonale Tatimore. DAT-i është organ i pavarur në vendimmarrje, drejtori i së cilës emërohet nga Ministri i Financave. Objekt shqyrtimi nga DAT, në referim të nenit 108/3 të ligjit, është ligjshmëria e çdo detyrimi tatimor apo vendimi që ndikon në detyrimet tatimore të tatimpaguesit.

8.8 Anulimi i një detyrimi tatimor të përlogaritur prej DRT-së nga një strukturë vendimmarrëse si DAT-i, cenon interesin e ligjshëm të DTR-së, që në asnjë rast dhe për asnjë arsye nuk mund të jetë i paankimueshëm. Ndërhyrja e organeve eprore si Drejtoria e Përgjithshme të Tatimeve apo Ministri i Financave nuk mund të angazhohen në zgjidhjen e konfliktit, pasi kjo do të cenonte pavarësinë e vendimmarrjes së DAT-it.

III

Vlerësimi i Gjykatës Kushtetuese

A. Mbi legjitimitimin e kërkuës¹

9. Çështjen e legjitimitimit (*locus standi*) Gjykata e ka vlerësuar si një ndër aspektet kryesore që lidhen me inicimin e një procesi kushtetues. Kërkesa për kontroll incidental, që përbën mjetin e aksesit të gjykatës së juridiksionit të zakonshëm në gjykimin kushtetues, rregullohet nga neni 145/2 i Kushtetutës sipas të cilit, kur gjyqtarët çmojnë se ligjet vijnë në kundërshtim me Kushtetutën nuk i zbatojnë ato, por pezullojnë gjykimin dhe ia dërgojnë çështjen kësaj Gjykate, për t'u shprehur në lidhje me kushtetutshmërinë e tij.

10. Përmbajtja e dispozitës kushtetuese është konkretizuar nga neni 68 i ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, i cili përcakton disa kushte, të cilat duhet të respektohen nga gjykata referuese për të iniciuar gjykimin incidental: së pari, gjatë një procesi gjyqësor ajo duhet të përcaktojë/identifikojë ligjin që zbatohet për zgjidhjen e çështjes konkrete (lidhjen e drejtpërdrejtë); së dyti, duhet të parashtrojë arsye serioze për jokushtetutshmërinë e ligjit ose dispozitave të tij duke referuar në normat ose parimet konkrete të Kushtetutës. Para marrjes së vendimit të pezullimit të çështjes, gjykata referuese duhet të konkludojë se gjykimi që ka nisur nuk mund të përfundojë pa i dhënë përgjigje çështjes së kushtetutshmërisë së ligjit nga ana e Gjykatës Kushtetuese. Në të kundërt, nëse gjykata referuese çmon se një ligj nuk do të zbatohet nga ana e saj për zgjidhjen e çështjes, edhe pse sipas saj vlerësohet si jokushtetues, ajo duhet të vazhdojë me gjykimin e çështjes (*shih vendimet nr. 7, datë 27.2.2013; nr. 6, datë 17.2.2012; nr. 30, datë 17.6.2010; nr. 13, datë 4.5.2009 të Gjykatës Kushtetuese*).

11. Në rastin konkret, Gjykata çmon se gjykata referuese i ka plotësuar kërkesat si më sipër, duke identifikuar ligjin e zbatueshëm, lidhjen e drejtpërdrejtë midis dispozitës ligjore që kundërshtohet dhe zgjidhjes së mosmarrëveshjes së themelit si dhe duke parashtuar arsyet për jokushtetutshmërinë e ligjit, referuar në normat dhe parimet konkrete të Kushtetutës. Rrjedhimisht, gjykata referuese legjitimohet t'i drejtohet Gjykatës në lidhje me kërkimin për kontroll incidental të dispozitës ligjore, objekt shqyrtimi.

B. Për pretendimin e cenimit të së drejtës së aksesit në gjykatë, në kuptim të nenit 42 të Kushtetutës

12. Gjykata referuese ka pretenduar se neni 109/3 i ligjit nr. 9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në RSH” (në vijim “ligji nr. 9920/2008”), që parashikon se: “*Administrata tatimore, e cila ka nxjerrë vendimin administrativ, objekt ankimi, mund ta apelojë vendimin e drejtorisë së apelimit tatimor brenda 30 ditëve kalendarike nga marrja dijeni*”, cenon thelbin e të drejtës për t'iu drejtuar gjykatës për mbrojtjen e një interesi të ligjshëm të cenuar nga administrata publike. Sipas kërkuës, e drejta e ankimit, në rrugë gjyqësore, të akteve administrative është tagër absolut i individit të cenuar nga një akt i paligjshëm dhe i padrejtë i administratës publike, por parashikimi ligjor i nenit 109/3 e suprimon tërësisht të drejtën për t'iu drejtuar gjykatës, pasi kjo e drejtë transferohet, për një afat të pacaktuar, nga pala private tek organi shtetëror që ka nxjerrë aktin. Gjithashtu, gjykata referuese ka pretenduar se kompetenca e DAT për të shqyrtuar ankimin kundrejt vendimeve të Drejtorisë Rajonale Tatimore, konfirmon raportin e varësisë hierarkike midis një organi epror kundrejt një organi vartës. Për rrjedhojë, parashikimi ligjor vjen në kundërshtim me natyrën hierarkie të organizmit të pushtetit ekzekutiv dhe cenon rëndë parimin e efijencës dhe të miradministrimit të administratës publike.

13. Gjykata, duke iu referuar parashkrimeve të gjykatës referuese, paraprakisht, konstaton se mungojnë argumentet mbi kushtet dhe kriteret që duhet të plotësojnë dy organe të administratës publike për të vlerësuar ekzistencën e varësisë hierarkike midis tyre. Po ashtu, në kërkesë nuk evidentohen argumente në lidhje me faktin se në çfarë mënyre dhe në çfarë mase kjo varësi hierarkike midis DAT dhe DRT ndikon në cenimin e të drejtës së subjektit tatimpagues për t'iu drejtuar gjykatës për rivendosjen e të drejtave të pretenduara si të cenuara.

14. Gjykata konstaton se Kodi i Procedurave Administrative (në vijim “KPA”) parashikon detyrimin që ka administrata publike që në ushtrimin e veprimtarisë së saj të zbatojë krahas parimit të ligjshmërisë (neni 9) edhe parimet e mbrojtjes së interesit publik dhe të të drejtave kushtetuese e ligjore të personave privatë (neni 10), trajtimin e tyre në respekt të parimit të barazisë (neni 11), me drejtësi e paanësi (neni 12), me përgjegjshmëri (neni 14), efijencë e deburokratizim (neni 15), etj. Për të siguruar mbrojtjen e interesit publik dhe të drejtat kushtetuese e ligjore të personave privatë, veprimtaria e administratës publike, i nënshtrohet dy formave të kontrollit: kontrollit të brendshëm administrativ dhe kontrollit gjyqësor. Sipas KPA-së, çdo palë e interesuar ka të drejtë të ankohet kundër një akti administrativ ose kundër refuzimit për nxjerrjen e tij (neni 137/1). Në kuptim të këtij Kodi, statusin e palës së interesuar e gëzon çdo person fizik, juridik ose autoritet

¹ Gjyqtaret V.Tusha dh A.Xhoxhaj votuan kundër legjitimitimit të gjykatës referuese

shtetëror, të drejtat ose kompetencat e ligjshme të të cilit, qofshin këto individuale ose të përbashkëta, kanë të ngjarë të preken gjatë procedurës administrative (neni 4). Në parim, palët e interesuara mund t'i drejtohen gjykatës vetëm pasi të kenë ezauruar rekursin administrativ (neni 137/3).

15. Nisur nga karakteristikat e çështjes konkrete, Gjykata vëren se objektivi i kontrollit tatimor është sigurimi i plotësimit të detyrimeve tatimore nga ana e tatimpaguesve në përputhje me legjislacionin tatimor në fuqi, nëpërmjet zbulimit dhe parandalimit të shmangieve tatimore dhe evazionit fiskal. Kontrollat kryhen nga administrata tatimore qendrore dhe urdhërohen nga drejtori i drejtorisë rajonale të tatimeve apo drejtuesit e njësive të ngjashme me të. Zgjedhja e tatimpaguesve, që kontrollohen, bëhet në bazë të analizës së vlerësimit të riskut, të kryer nga administrata tatimore, për të identifikuar tatimpaguesin, i cili ka më shumë rrezik për ta shkelur legjislacionin tatimor. Procedurat për kryerjen e kontroleve tatimore dhe llojet e kontroleve tatimore miratohen nga Ministri i Financave, me propozimin e Drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve (neni 80).

16. Në përmbushjen e objektivave të mësipërm kuadri ligjor ka bërë të mundur ngritjen dhe funksionimin e administratës tatimore të organizuar në nivel qendror dhe vendor. Administrata tatimore qendrore, si një institucion qendror në varësi të Ministrit të Financave, përfshin Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, drejtoritë rajonale dhe njësitë e tjera të saj, kurse administrata tatimore vendore, përfshin zyrat tatimore, nën autoritetin e qeverisjes vendore (neni 13). Administrata tatimore qendrore është e organizuar në drejtori, ku përfshihet edhe Drejtoria e Apelimit Tatimor, e parashikuar si strukturë e veçantë, e pavarur në vendimmarrje, Drejtori i së cilës emërohet nga Ministri i Financave (neni 18).

17. Gjykata konstaton se ligji nr. 9920/2008 parashikon të drejtën e çdo tatimpaguesi që të paraqesë ankim 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 të (neni 106/1). Në funksion të ushtrimit efektiv të kësaj të drejte, Drejtoria e Apelimit Tatimor është pajisur nga ligji me kompetencën për shqyrtimin e ankimit tatimor dhe marrjen e vendimit në bazë të provave dhe të argumenteve të paraqitura nga tatimpaguesi dhe administrata tatimore. Në përfundim të procedimit administrativ, DAT-i ka të drejtë të vendosë: a) lënien në fuqi të aktit objekt ankimi dhe rrëzimin e ankimit; b) shfuqizimin/revokimin e aktit, objekt ankimi; c) ndryshimin e aktit, objekt ankimi, duke e pranuar pjesërisht ankimin (neni 108, pikat 1-3).

18. Përveç sa më sipër, neni 109 i ligjit parashikon edhe të drejtën e kundërshtimit në gjykatë të vendimit të DAT-it si nga ana e tatimpaguesit (pika 2), ashtu edhe nga administrata tatimore (pika 3), e cila ka nxjerrë vendimin administrativ, objekt ankimi. Afati i parashikuar për të dy subjektet është i njëjtë, brenda 30 ditëve kalendarike nga data e marrjes dijeni për këtë vendim. Në këtë kuptim, Gjykata vlerëson se pajisja e DAT-it me kompetencën për të shqyrtuar ligjshmërinë e vendimmarrjes së DRT-së në raste individuale është shprehje e kontrollit të brendshëm të cilit i nënshtrohet veprimtaria e DRT-së dhe aktet që ajo nxjerr si shprehje e vullnetit të pushtetit që kësaj të fundit i është besuar nga ligji.

19. Në jurisprudencën kushtetuese, Gjykata është shprehur në mënyrë të vazhdueshme se administrimi i mirë i drejtësisë fillon me garancinë që një individ të ketë akses në gjykatë për t'i siguruar atij të gjitha aspektet e një forme gjyqësore të shqyrtimit të çështjes. E drejta për t'iu drejtuar gjykatës është një nga aspektet e të drejtës për gjykim, e sanksionuar në nenin 42 të Kushtetutës. Aksesin në gjykatë duhet të jetë substantiv dhe jo thjesht formal. Mohimi i të drejtës për t'iu drejtuar gjykatës dhe për të marrë një përgjigje përfundimtare prej saj për pretendimet e ngritura, përbën cenim të së drejtës themelore për një proces të rregullt ligjor. Aksesin në gjykatë është, para së gjithash, një kusht kryesor për të realizuar mbrojtjen e të drejtave të tjera (*shih vendimet nr. 7, datë 27.02.2013; nr. 14, datë 26.03.2012; nr. 4, datë 23.2.2011; nr. 14, datë 3.6.2009; nr. 7 datë 11.3.2008 të Gjykatës Kushtetuese*).

20. E drejta e ankimit gjyqësor të vendimeve të organeve të administratës publike duhet konsideruar si një e drejtë themelore autonome dhe si element i procesit të rregullt ligjor, parashikuar nga neni 42/1 i Kushtetutës. E drejta për t'iu drejtuar gjykatës është një e drejtë themelore e njeriut dhe nënkupton mundësinë e individit për të kundërshtuar gjyqësisht një akt si dhe ekzistencën e një organi të caktuar me ligj, të pavarur dhe të paanshëm, për shqyrtimin e ankimit. Pra, në vetvete ky nen sanksionon jo vetëm të drejtën e individit për t'iu drejtuar gjykatës por edhe detyrimin e shtetit që t'ia garantojë atij këtë akses. Gjithashtu, e drejta për t'iu drejtuar gjykatës, e parë nga këndvështrimi i nenit 42/2 të Kushtetutës, i cili siguron zbatimin efektiv të një procesi të rregullt ligjor, ka për qëllim t'u garantojë palëve në proces të drejtën për t'u dëgjuar dhe për t'i vendosur ato në çdo rast në pozita të barabarta para gjykatës (*shih vendimet nr. 15, datë 17.4.2003; nr. 9, datë 2.4.2003; nr. 17, datë 18.7.2005 të Gjykatës Kushtetuese*).

21. Duke iu rikthyer çështjes objekt gjykimi, Gjykata konstaton se DRT-ja, duke pretenduar se vendimi i DAT

është “i pambështetur në ligj dhe në prova dhe kundërshton për arsyet që kanë të bëjnë me uljen e gjendjes kreditore”, e ka kundërshtuar atë në Gjykatën e Rrethit Gjyqësor Tiranë. Kjo e fundit, duke interpretuar përmbajtjen e nenit 109, pika 3 e ka legjitimuar palën paditëse në ngritjen e padisë, si një e drejtë që i paditësit i buron nga ligji. Për sa i përket thelbit të konfliktit, gjykata, pasi ka marrë në analizë kuptimin e nenit 33 të ligjit nr. 7928, datë 27.4.1995 “Për TVSH” i ndryshuar, ka arritur në përfundimin se tatimpaguesi është kredituar gabim, duke vendosur, për rrjedhojë, “pranimin e kërkesë padisë të DRT dhe anulimin e pjesshëm të vendimit të DAT”. Në këtë proces gjyqësor subjekti tatimpagues ka marrë pjesë me cilësinë e personit të tretë. Kundër vendimit të mësipërm, subjekti tatimpagues ka paraqitur ankim në Gjykatën e Apelit Tiranë, e cila duke vënë në dyshim legjitimitimin e DRT-së për të vënë në lëvizje procesin gjyqësor, ka vendosur pezullimin e çështjes dhe dërgimin e saj në Gjykatën Kushtetuese.

22. Gjykata vlerëson se nëse ligjvënësi do të kishte pasur qëllim vendosjen e DRT-së në varësi hierarkike të DAT-it do të kishte parashikuar elementet kryesore që e drejta administrative ka evidentuar për varësinë hierarkike administrative, siç është elementi i llogaridhënies, pra detyrimin e DRT-së të japë informacion dhe të shpjegojë qëndrimin e saj në veprimtarinë e kontrollit. Edhe për sa i përket raportit midis Drejtorisë së Apelit dhe Ministrisë të Financave, ky i fundit edhe pse ka kompetencë të emërojë Drejtorin e DAT, nuk ka forcë vendimmarrëse për të shfuqizuar vendimet e DAT. Në mungesë të këtyre karakteristikave, Gjykata vlerëson se pajisja e DAT nga ligji, midis të tjerash, edhe me kompetencën e shfuqizimit/revokimit të akteve të DRT, nuk është shprehje e varësisë hierarkike midis këtyre organeve, por përfaqëson mekanizmin kontrollues të ushtrimit të veprimtarisë kontrolluese të DRT-së në pajtueshmëri me ligjin.

23. Në këtë kuptim, Gjykata vlerëson se pretendimi i gjykatës referuese për cenimin e të drejtës së aksesit në gjykatë është i pabazuar.

C. Për pretendimin e cenimit të nenit 118 të Kushtetutës

24. Kërkuesit kanë pretenduar gjithashtu se parashikimi ligjor vjen në kundërshtim me parimin e hierarkisë së akteve normative, në kuptim të nenit 116 të Kushtetutës, pasi nuk respekton parimet e sanksionuara në ligje të përforcuara si Kodi i Procedurës Civile (nenet 324-325), ligji nr. 49/2012 “Për organizimin dhe funksionimin e gjykatave administrative dhe zgjidhjen e mosmarrëveshjeve administrative” dhe Kodi i Procedurave Administrative (nenet 10, 18, 121, 124).

25. Në bazë të nenit 145 të Kushtetutës, gjyqtarët i nënshtrohen Kushtetutës dhe ligjeve, duke respektuar hierarkinë e burimeve të së drejtës. Bazuar në nenin 116 të Kushtetutës, marrëdhëniet midis normave juridike bazohen në raportin e mbi/nënvendosjes së tyre. Rendi juridik nuk është një radhitje e barasvlershme normash, por një sistem hierarkik, i cili përbëhet nga nivele të ndryshme vlershmërie dhe në secilin prej këtyre niveleve qëndron një normë ose grup normash, duke përfutur kështu edhe fuqinë e caktuar juridike. Kjo piramidë aktesh normative ka në majë të saj Kushtetutën, e cila shërben si burim për aktet e tjera juridike. Respektimi i hierarkisë së akteve normative është një detyrim që rrjedh nga parimi i shtetit të së drejtës dhe i koherencës në sistemin ligjor (*shih vendimin nr. 2, datë 3.2.2010 të Gjykatës Kushtetuese*).

26. Gjykata, ashtu sikundër është shprehur edhe më parë gjatë jurisprudencës së saj, vlerëson se nuk është detyrë e saj shqyrtimi i përplasjeve dhe papajtueshmërive mes dy ligjeve të ndryshme apo ligjeve dhe kodeve. Në juridiksionin e Gjykatës hyjnë papajtueshmëria e ligjeve apo kodeve me Kushtetutën. Mënyra e të kuptuarit, e të zbatuarit të ligjit dhe e harmonizimit ndërmjet dispozitave të tij me ligje të tjera nuk janë çështje që i përkasin kontrollit kushtetues dhe për rrjedhojë, nuk janë objekt shqyrtimi nga Gjykata Kushtetuese (*shih vendimet nr. 11, datë 27.5.2004; nr. 35, datë 10.10.2007 të Gjykatës Kushtetuese*). Për rrjedhojë, Gjykata rikonfirmon qëndrimin e saj se një çështje nuk hyn në sferën e kontrollit kushtetues nëse kërkon vlerësime lidhur me vendosjen respektive hierarkike të normave në konflikt, të cilat si të tilla hyjnë në sferën e kompetencës së gjykatës referuese.

Në përfundim, Gjykata vlerëson se neni 109/3 i ligjit nr. 9920/2008 nuk cenon të drejtën e aksesit në gjykatë, në kuptim të nenit 42 të Kushtetutës dhe nuk bie ndesh me standardet e përcaktuara në nenin 118 të Kushtetutës. Për pasojë, kërkesa e gjykatës referuese është e pabazuar dhe duhet rrëzuar.

PËR KËTO ARSYE,

Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, në mbështetje të nenit 145/2 të Kushtetutës dhe nenit 72 të ligjit nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, me shumicë votash,

VENDOSI:

Rrëzimin e kërkesës.

Ky vendim është përfundimtar, i formës së prerë dhe hyn në fuqi ditën e botimit në Fletoren Zyrtare.

Anëtarë pro: Bashkim Dedja (kryetar), Sokol Berberi, Fatmir Hoxha, Altina Xhoxhaj, Vitore Tusha,
Anëtarë kundër: Vladimir Kristo, Fatos Lulo, Gani Dizdari, Besnik Imeraj

MENDIM PAKICE

1. Gjykata Kushtetuese (Gjykata) ka vendosur rrëzimin e kërkesës së Gjykatës së Apelit Tiranë lidhur me antikushtetushmërinë e nenit 109/3 të ligjit nr. 9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”. Shumica, duke iu referuar parashtrimeve të gjykatës referuese, paraprakisht, ka konstatuar se mungojnë argumentet mbi kushtet dhe kriteret që duhet të plotësojnë dy organe të administratës publike për të vlerësuar ekzistencën e varësisë hierarkike midis tyre (*shih paragrafin 13 të vendimit*).

2. Shumica, gjithashtu, ka arritur në përfundimin se Drejtoria Rajonale Tatimore dhe Drejtoria e Apelit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve nuk qëndrojnë në raport varësie hierarkike ndërmjet tyre, pasi ligjvënësi nuk ka parashikuar elementet kryesore që e drejta administrative ka evidentuar për varësinë hierarkike administrative, siç është elementi i llogaridhënies, pra detyrimin e Drejtorisë Rajonale Tatimore të japë informacion dhe të shpjegojë qëndrimin e saj në veprimtarinë e kontrollit. Në mungesë të këtyre karakteristikave, sipas shumicës, pajisja e Drejtorisë së Apelit Tatimor nga ligji, midis të tjerash, edhe me kompetencën e shfuqizimit/revokimit të akteve të Drejtorisë Rajonale Tatimore, nuk është shprehje e varësisë hierarkike midis këtyre organeve, por përfaqëson mekanizmin kontrollues të ushtrimit të veprimtarisë të Drejtorisë Rajonale Tatimore në pajtueshmëri me ligjin (*shih paragrafin 22 të vendimit*).

3. Përpjekjet e shumicës për të argumentuar arsyet e rrëzimit të kërkesës, i gjej të sforcuara dhe kontradiktore. Ndryshe nga shumica mendoj se Gjykata duhet të kishte vendosur pranimin e saj.

4. Pretendimet e gjykatës referuese, në thelb, kanë të bëjnë me raportin që ekziston ndërmjet dy organeve, Drejtorisë Rajonale Tatimore dhe Drejtorisë së Apelit Tatimor. Shumica, edhe pse evidenton një prej elementëve të raportit të hierarkisë administrative, kur vlerëson se pajisja e kësaj të fundit me kompetencën për të shqyrtuar ligjshmërinë e vendimmarrjes së Drejtorisë Rajonale Tatimore është shprehje e kontrollit të brendshëm të cilit i nënshtrohet veprimtaria e Drejtorisë Rajonale dhe aktet që ajo nxjerr, si shprehje e vullnetit të pushtetit që kësaj të fundit i është besuar nga ligji (*shih paragrafin 18 të vendimit*), nuk pranon se ndërmjet këtyre organeve ekziston një raport hierarkie.

5. Nga një shqyrtim i ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, vërehet se ligjvënësi i ka përfshirë këto dy organe brenda të njëjtës strukturë të administratës tatimore, asaj të administratës tatimore qendrore (shih nenet 13, 14 dhe 18 të ligjit). Më konkretisht, Administrata tatimore qendrore, si një institucion qendror në varësi të Ministrit të Financave, përfshin Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, drejtorinë rajonale dhe njësitë e tjera të saj (neni 13/1/a). Administrata tatimore qendrore është e organizuar në drejtori, ku përfshihet edhe Drejtoria e Apelit Tatimor, e parashikuar si strukturë e veçantë, e pavarur në vendimmarrje, Drejtori i së cilës emërohet nga Ministri i Financave (neni 18).

6. Organ drejtues i administratës tatimore qendrore është Drejtori i Përgjithshëm, i cili emërohet nga Kryeministri, me propozimin e Ministrit të Financave (neni 17). Pra si drejtoria rajonale, si Drejtoria e Apelit Tatimor kanë të njëjtin organ epror. Është ky organ që zbaton, sipas ligjit, edhe procedurën disiplinore. Kështu neni 22 i ligjit de quo parashikon se Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve shqyrton rastet e shkeljeve, të evidentuara nga nëpunësit dhe punonjësit e tjerë të administratës tatimore qendrore dhe miraton masat disiplinore, në cilësinë e eprorit direkt.

7. Për sa i përket Ministrit të Financave, ai jo vetëm emëron Drejtorin e Drejtorisë së Apeliteve Tatimore dhe propozon Drejtorin e Përgjithshëm të Tatimeve, sikurse u përmend më lart, por ligji i atribuon një sërë kompetencash edhe në lidhje me miratimin e procedurave për kryerjen e kontrolleve tatimore dhe llojet e kontrolleve tatimore (neni 80).

8. Gjithashtu, Drejtoria e Apelit Tatimor është pajisur nga ligji me kompetencën e kontrollit edhe të akteve të drejtorive rajonale nëpërmjet shqyrtimit të ankimit tatimor të tatimpaguesit. Në përfundim të procedimit administrativ, ajo ka të drejtë të vendosë: a) lënien në fuqi të aktit objekt ankimi dhe rrëzimin e ankimit; b) shfuqizimin/revokimin e aktit, objekt ankimi; c) ndryshimin e aktit, objekt ankimi, duke e pranuar

pjesërisht ankimin (neni 108, pikat 1-3).

9. Nisur nga këto të dhëna çmoj se është *non sens* që Drejtoria Rajonale Tatimore të konsiderohet jashtë një raporti varësie hierarkike nga Drejtoria e Apelimit Tatimor. Këto dy organe nuk janë të pajisur me personalitet juridik të veçantë apo nuk janë konsideruar nga ligjvënësi si ente autonome, secili me kompetencat e saj, por gjenden të përfshira brenda administratës tatimore qendrore, e cila është në varësi të Ministrit të Financave. Ky i fundit emëron Drejtorin e Drejtorisë së Apelimit Tatimor. Pavarësisht mungesës së specifikimeve ligjore mbi të drejtën e Ministrit të Financave për t'i kërkuar llogari Drejtorisë së Apelimit Tatimor, kjo e drejtë nënkuptohet nga kompetencat e lartpërmendura që ligji në fjalë i ka dhënë Ministrit të Financave. Llogaridhënia është një tjetër element që evidenton ekzistencën e varësisë hierarkike ndërmjet këtyre organeve si dhe varësinë e tyre hierarkike nga Ministri i Financave.

10. Për më tepër aktet e drejtorisë rajonale, sikurse u përmend, janë objekt kontrolli nga Drejtoria e Apelimit Tatimor. Sipas mendimit tim, në bazë të kësaj kompetence, akti i Drejtorisë së Apelimit Tatimor zëvendëson atë të drejtorisë rajonale. Pra, ky pushtet i garanton Drejtorisë së Apelimit Tatimor të anulojë apo reformojë vendimet e Drejtorisë Rajonale Tatimore duke i dhënë vendimeve të saj një forcë detyruese.

11. Kriteret e lartpërmendura të llogaridhënies, pushtetit të reformimit të vendimeve, apo qoftë edhe të marrjes së masave disiplinore (në kompetencë të organit epror Drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve) mendoj se përmbushin elementët që karakterizojnë marrëdhënien hierarkike midis organeve në fjalë. Për më tepër vlerësoj se ato nuk lejojnë që Drejtoria e Apelimit Tatimor të konsiderohet si një strukturë e pavarur, sikurse argumenton shumica.

12. Në këto kushte, është i papranueshëm, nga pikëpamja kushtetuese, ankimi administrativ gjyqësor i një organi të administratës (drejtorisë rajonale) ndaj vendimeve të një organi të administratës në shkallë hierarkie më të lartë, pasi kundërshtimi në gjykatë i tyre, në rastin konkret, të akteve të Drejtorisë së Apelimit Tatimor nga ana e drejtorisë rajonale, do të transformohej në një mjet për të zgjidhur konfliktet ndërmjet organeve të administratës tatimore, duke cenuar në mënyrë të njëanshme interesat e të tretëve (subjekteve tatimpaguese). Konfliktet midis organeve administrative në shkallë hierarkike mund dhe duhet të zgjidhen nga organi që qëndron më lart në piramidën hierarkike, në rastin konkret nga Ministri i Financave dhe jo nga gjykata.

13. Në çështje të ngjashme, Këshilli i Shtetit i Republikës së Italisë² ka vlerësuar se përjashtohet nga e drejta për të kundërshtuar në rrugë gjyqësore vendimin e pranimit të ankimit të bërë në rrugë administrative, organi që ka nxjerrë aktin administrativ, për shkak të forcës detyruese që ka vendimi i pranimit të ankimit administrativ ndaj këtij organi³.

14. Në të kundërt, referuar linjës së ndjekur nga shumica, çdo lloj gjykimi i bazuar në parashikimin ligjor të nenit 109/3 të ligjit nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, do ta bënte procesin e parregullt në aspektin kushtetues sepse duke cenuar të drejtat dhe interesat e ligjshme të individit do të cenonte thelbin e së drejtës në kuptim të nenit 6 të Konventës Evropiane për të Drejtat e Njeriut dhe nenit 42 të Kushtetutës.

Anëtar: Vladimir Kristo

² Këshilli i Shtetit i Republikës së Italisë është një organ kushtetues që ka një funksion të dyfishtë, administrativ dhe gjyqësor. Për sa i përket funksionit gjyqësor është gjykatë e shkallës së dytë e sistemit gjyqësor administrativ (gjykatë apeli ndaj vendimeve të Gjykatave Administrative Rajonale) pasi ka si detyrë mbrojtjen ndaj akteve të administratës publike.

³ Këshilli i Shtetit i Republikës së Italisë, mendimi nr. 349, datë 25.01.1978.