

VENDIM
Nr. 33, datë 8.6.2016

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	“	“
Fatmir Hoxha	anëtar i	“	“
Gani Dizdari	anëtar i	“	“
Besnik Imeraj	anëtar i	“	“
Fatos Lulo	anëtar i	“	“
Vitore Tusha	anëtare e	“	“

me sekretare Blerina (Çinari) Basha, në datën 26.1.2016, mori në shqyrtim në seancë plenare me dyer të hapura çështjen me nr. 77/31 Akti, që i përket:

KËRKUESE: Shoqata për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut, përfaqësuar në gjykim nga avokat Vasil Plaku, me prokurë të posaçme.

SUBJEKTE TË INTERESUARA: Kuvendi i Republikës së Shqipërisë, në mungesë.

Këshilli i Ministrave, përfaqësuar në gjykim nga përfaqësuesit e Avokaturës së Shtetit, Agim Hysi dhe Lorana Kasapi, me autorizim.

Ministria e Financave, përfaqësuar në gjykim nga Arjana Dyrmishi, me autorizim.

OBJEKTI: Shfuqizimi si të papajtueshme me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë i neneve 5, 7, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 dhe 20 të ligjit nr. 99/2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar”.

Pezullimi i zbatimit të ligjit nr. 99/2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar”, deri në hyrjen në fuqi të vendimit përfundimtar të Gjykatës Kushtetuese.

BAZA LIGJORE: Nenet 4, 11, 17, 41, 42, 131/a, 134/1/f dhe 134/2 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë; neni 1 i protokollit nr. 1 dhe neni 4 i protokollit nr. 7 të Konventës Evropiane për të Drejtat e Njeriut; ligji nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksioni-min e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”.

GJYKATA KUSHTETUESE,

pasi dëgjoi relatoren e çështjes Vitore Tusha, përfaqësuesin e kërkujes, Shoqata për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut, i cili kërkoi pranimin e kërkesës; përfaqësuesit e subjekteve të interesu-ara, Këshillit të Ministrave dhe Ministrisë së Financave, që kërkuan rrëzimin e kërkesës, si dhe diskutoi çështjen në tërësi,

VËREN:

I

1. Kuvendi i Shqipërisë, mbi propozimin e Këshillit të Ministrave, ka miratuar ligjin nr. 99/2015, datë 23.9.2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr.9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar” (*në vijim ligji nr. 99/2015*).

2. Nga përmbajtja e ligjit konstatohet se ndryshimet dhe shtesat trajtojnë çështje që kanë të bëjnë me riorganizimin e administratës tatimore dhe luftën ndaj konfliktit të interesit, si dhe ashpërsimin e masave ndaj veprimeve në kundërshtim me ligjin apo mosveprimeve të subjekteve tatimpaguese, që kanë për qëllim ushtrimin e kontrabandës dhe të evazionit fiskal. Po ashtu, ligji parashikon edhe masa për mbësh-tetjen e bizneseve, të cilat kanë sjellje ligjore, si dhe mbrojtjen e qytetarëve.

II

3. **Kërkuesja** i është drejtuar Gjykatës Kushtetuese (*Gjykata*) në datën 24.11.2015, me kërkesë për

shfuqizimin e neneve 5, 7, 11, 13, 14, 15, 15, 17, 18, 19 dhe 20, të ligjit nr. 99/2015, duke parashtruar në mënyrë të përmblëdhur si vijon:

3.1 *Për legjitimimin*: Shoqata mbron interesat ekonomike të tregtarëve të vegjël ose mëdhenj, me shumicë a pakicë, që ushtrojnë veprimtari në tregun shqiptar, të cilët janë anëtarë të saj, pa u kushtëzuar nga numri i tyre. Nisur nga arsyet e krijimit të shoqatës dhe ndikimi i drejtpërdrejtë i normave ligjore në veprimtarinë e përditshme ekonomike të tregtarëve që ajo mbron, kërkesja legjitimohet *ratione materiae* për vënien në lëvizje të gjykimit kushtetues. Edhe për sa i takon legjitimitet *ratione temporis*, kërkesa është para-qitur brenda afatit 3-vjeçar të miratimit të ligjit, në referim të nenit 50, të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”.

3.2 *Për themelin e çështjes*:

3.2.1 Ligjvënësi duke mos respektuar *parimin e proporcionalitetit, sipas nenit 17 të Kushtetutës, ka cenuar lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të drejtën e pronës në referim të neneve 11 dhe 41 të Kushtetutës*. Normat e reja ligjore nuk sigurojnë një marrë-dhënie të arsyeshme proporcionaliteti ndërmjet masës së përdorur dhe qëllimit që kërkohet të arrihet, për rrjedhojë mbi tregtarët rëndon një barrë e tepruar. Përmbajtja e dispozitave është shprehje e dukshme e ndërhyrjes joproporcionale nga ana e shtetit në pasurinë dhe lirinë e veprim-tarisë ekonomike të subjekteve ndaj të cilave ai zbatohet. Ndërsa ligji i mëparshëm i dënonte subjektet me vlera të arsyeshme, që ishin të përshtatshme me shkeljen dhe natyrën e veprim-tarisë me shumicë apo pakicë, ligji i ri i dënon subjektet pothuajse me shkatërrim të biznesit të tyre. Masa e gjobës 500 000 lekë për biznesin e vogël nuk mund të konsiderohet e pallogarit-shme, kur xhiroja vjetore e atij biznesi arrin në 8 000 000 milionë lekë në vit, shumë e cila mund të jetë akoma më e vogël veçanërisht për tregtarët ambulantë ose për shitësit e prodhimeve bujqë-sore të zonave rurale. Edhe më joproporcionale është ndërhyrja për biznesin e madh, i cili gjobitet deri në vlerën 10 000 000 lekë pavarësisht shkeljes së kryer, vlerës së mallit apo detyri-mit të papaguar.

3.2.2 Është cenuar *e drejta e pronës*, pasi masat e reja të gjobës, që u vendosen tatimpaguesve, në thelb çojnë në pakësim të pasurisë së tyre deri në shpronësim, gjë që bie në kundërshtim me përcaktimin e pikës 4 të nenit 41 të Kushtetutës. Edhe pse dispozitat ligjore në fushën e tatim-taksave kanë si synim kryesor vjeljen e detyri-meve të subjekteve, rritja në një masë të tillë e dënimeve administrative nuk mund të ketë asnjë interes të përligjur. Në referim të nenit 1 të protokollit nr. 1 të KEDNJ-së, i cili edhe pse i jep të drejtë shtetit të nxjerrë ligje që i gjykon të domosdoshme për të rregulluar përdorimin e pasurive në përputhje me interesin e përgjithshëm ose për të siguruar pagimin e taksave, të kontributeve të tjera, ose të gjobave, një e drejtë e tillë nuk është e pakufizuar dhe shteti nuk mund të shkojë përtej kufijve të caktuar të interesit të përgjithshëm nga i cili udhëhiqet për të ndërhyrë në pronën dhe të drejtat e individëve.

3.2.3 Është cenuar *parimi ne bis in idem*, sepse nenet 14, 15, 16, 17 dhe 18, të ligjit nr. 99/2015, për disa nga shkeljet e konstatuara, parashikojnë se çdo konstatim/verifikim tjetër pas atij të parë konsiderohet evazion tatimor dhe administrata tatimore ka të drejtën ta kallëzojë penalisht tatimpaguesin. Fakti që administrata tatimore konstaton sërish të njëjtën shkelje nga i njëjti subjekt nuk mjafton për dërgimin e tij për ndjekje penale, pasi mbledhja e dy ose më shumë shkeljeve administrative nuk mund të konside-rohet shkelje penale.

3.2.4 Po ashtu masat e parashikuara si penaltete ndaj tatimpaguesve bien ndesh me jurisprudencën e GJEDNJ-së, e cila ka vlerësuar se disa masa administrative, për shkak të ashpërsisë së tyre, mund të konsiderohen të njëjta me dënimet penale, pavarësisht nëse kategorizohen se i përkasin një lloji përgjegjësie të caktuar. Dënimi administrativ është në vetvete një masë kufizuese e vendosur me ligj ndaj tatimpaguesve si rezultat i një kundër-vajtjeje administrative të konstatuar dhe ka për qëllim riparimin e gjendjes së krijuar si pasojë e mosrespektimit të detyrimeve tatimore. Gjjobat që lidhen me detyrimet tatimore nuk konsiderohen si kompensim për dëmin e ardhur si pasojë e sjelljes së tatimpaguesit, por qëllimi kryesor i tyre është të ushtrojë presion mbi të për të përmbushur detyrimet ligjore dhe ta ndëshkojë për shkeljen e tyre.

3.2.5 Në përcaktimin e dënimeve administrative që kanë karakter parandalues dhe ndëshkues si

dënimi penal, masa që i vendoset subjektit duhet të jetë rezultat i vlerësimit të rrezikshmërisë shoqërore të veprimit, nga njëra anë, dhe shkallës së fajit të autorit, nga ana tjetër. Masa joproporcionale e gjobës nuk mund të konsiderohet se është e nevojshme për të ruajtur efikasitetin e sistemit fiskal.

3.2.6 *Është cenuar parimi i sigurisë juridike*, pasi formulimi i dispozitave të kundërshtuara nuk plotëson kërkesën për qartësi dhe siguri. Ligji lë në diskrecionin e administratës tatimore të vlerësojë nëse një veprim i caktuar do të konsiderohet ose jo vepër penale dhe adminis-trata tatimore mund të paraqesë kallëzim penal për çdo tatimpagues, me kusht që të konstatohet për të dytën herë e njëjta shkelje. Po ashtu, dispozitat nuk janë të qarta për sa i takon se çfarë nënkupton togfjalëshi “çdo konstatim/verifikim tjetër”, nëse ai i referohet të njëjtit aktkontrolli apo nëse i referohet respektimit të ligjit në kohë të ndryshme. Rregullimet ligjore krijojnë një mjedis pasigurie për ushtrimin e lirë të veprim-tarisë ekonomike të tatimpaguesve, të cilët janë tashmë të frikësuar për pasojat e të gjitha veprimeve të tyre, pa pasur të qartë nëse ato janë kundërvajtje administrative apo penale.

3.2.7 *Është cenuar parimi i barazisë sipas nenit 18 të Kushtetutës*, sepse ligji parashikon trajtim të diferencuar të tatimpaguesve të vegjël me ata të mëdhenj. Shoqata mbron interesat e ligjshme të të dyja këtyre kategorive, megjithatë ajo vlerëson se edhe masa e gjobës së vendosur për biznesin madh krahasuar me atë të vogël për të njëjtat shkelje përbën trajtim të diferencuar që nuk përlijet nga arsye të interesit publik.

3.3 *Për kërkesën e pezullimit të zbatimit të ligjit*. Me hyrjen në fuqi të ligjit objekt kundërshtimi organet tatimore nuk kanë asnjë pengesë për të vënë në zbatim masat e reja të gjobave të miratuara, të cilat do të sjellin pasoja të rënda dhe të pariparueshme për interesat dhe veprimtarinë ekonomike të tregtarëve me shumicë dhe me pakicë.

4. *Subjekti i interesuar, Këshilli i Ministrave, përmes Avokaturës së Shtetit*, ka prapësuar si vijon:

4.1 Vendimi i ndërmjetëm i Gjykatës Kushtetuese për pezullimin e zbatimit të ligjit duhet të revokohet, pasi normat objekt kundër-shtimi nuk cenojnë ndonjë interes shtetëror, shoqëror ose individual konkret. Për më tepër, vendimi i pezullimit bazohet në pretendime të natyrës hipotetike, të paprovuara nga kërkuesja, çka bie ndesh me qëndrimin e jurisprudence kushtetuese se palët duhet të provojnë pretendi-met e tyre. Pezullimi i zbatimit të ligjit nuk kërkon vetëm ardhjen e pasojave të padëshirue-shme, ekonomikisht të pafavorshme ose pasigurinë juridike, por edhe që të jenë të rënda dhe të shkojnë tej masës normale të kufizimit.

4.2 *Në lidhje me legjitimitimin*, shoqatës i mungon interesi i ligjshëm, i drejtpërdrejtë dhe vetjak në çështjen konkrete. Po ashtu, kërkuesja nuk legjitimohet për kërkimin lidhur me cenimin e nenit 6 të KEDNJ-së, për faktin se, bazuar edhe në jurisprudence e GJEDNJ-së, mosmarrëveshjet e lindura në fushën e tatim-taksave bien jashtë fushëveprimit të të drejtave dhe detyrimeve civile, pavarësisht nga efektet në të holla që ato prodhojnë detyrimisht për tatimpaguesin.

4.3 Pretendimi për *kufizimin e të drejtave në kundërshtim me nenin 17 të Kushtetutës* është i pabazu-ar. Gjendja aktuale përbën pengesë të vijueshme për të arritur objektivat sociale dhe ekonomike, për këtë arsye ligji përbën një ndërhyrje të moderuar dhe proporcionale, pasi nuk shton pengesat për tatimpaguesit në kuadër të ushtrimit të veprimtarisë ekonomike, por rrit vetëm sanksionet për mospër-mbushjen nga ana e tyre të detyrimeve që kishin prej kohësh. Edhe pse në rastin e nxjerrjes së ligjeve për mbledhjen e taksave shteti nuk ka barrën të provojë mospërputhjen me interesin publik, pasi ky fakt prezumohet, përsëri mjetet e përcaktuara janë në përputhje me qëllimin që synohet të arrihet, pasi situata aktuale, e vlerësuar edhe në lidhje me krizën e tejzgjatur të ekonomisë botërore, kërkon zbatimin e mekanizmave që përmbushin objektivat sociale dhe që nuk kanë si objektiv vetëm mble-dhjen e të ardhurave.

4.4 Po ashtu i pabazuar është edhe pretendimi për *cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike*, për faktin se veprimtaria në fushën e procedurave tatimore nuk përbën në asnjë rast element që mund të konsiderohet si premisë për t'u përfshirë në kushte apo kriteret si ato që do ta cenonin këtë liri. Ligji nr. 9920/2008, i ndryshuar, edhe me normat objekt kundërshtimi, ka mundësuar vijimin e veprimtarisë ekonomike normale për të gjitha subjektet tatim-paguese, shumë prej të cilëve kanë mundësuar rritjen optimale të fitimit. Për më tepër, respektimi i procedurave tatimore nuk është një e

drejtë e tatimpaguesve, por detyrim për ta, që në asnjë rast nuk ka ndërhyrë në lirinë e veprimtarisë ekonomike të tyre.

4.5 Nenet 155 dhe 157 të Kushtetutës sigurojnë qëndrueshmërinë e sistemit buxhetor, duke përçak-tuar burimet e krijimit të të ardhurave në buxhetin e shtetit, midis të tjerave nëpërmjet detyrimit kushtetues për të paguar detyrimet tatimore, të cilat nuk janë të negociueshme dhe mbliidhen nga organet tatimore me mënyrat e përcaktuara me ligj. Ndërhyrja e shtetit në fushën e tatim-taksave përjashtohet si lëndë për shqyrtim edhe nga jurisprudenca e Gjykatës Evropiane për të Drejtat e Njeriut, e cila ka përjashtuar mundësinë për t'i analizuar ato në kontekstin e detyrimeve që burojnë nga neni 6/1 i KEDNJ-së dhe neni 1 i protokollit nr. 1 të saj.

4.6 Edhe pretendimi për *cenimin e parimit të sigurisë juridike* si rezultat i diskrecionit të adminis-tratës tatimore për të vlerësuar nëse veprimet ose mosveprimet e tatimpaguesve përbëjnë veprë penale, është i pabazuar. Ligji objekt kundërshtimi nuk sjell ndryshime në kuadrin ligjor të konsoliduar në këtë drejtim, por me qëllim rritjen e përgjegj-shmërisë së organeve tatimore, brenda hapësirave të neneve 180 dhe 181 të Kodit Penal (KP-ja) e në referim të detyrimeve që burojnë nga neni 281 “Kallëzimi nga nëpunësit publik” i Kodit të Proce-durës Penale (KPP-ja), ka parashikuar detyrimet përkatëse.

4.7 Nga ana tjetër, nenet 180 dhe 181 të KP-së kanë për qëllim mbrojtjen e marrëdhënieve që garantojnë mbledhjen e rregullt të çdo detyrimi tatimor si tatime, taksa apo kontribute të tjera në buxhetin e shtetit nga cenimi i çdo subjekti që ushtron veprimtari ekonomike tregtare në mënyrë të ligjshme ose të paligjshme, që realizon të ardhura e shmang pagimin e detyrimeve tatimore mbi to sipas legjislacionit në fuqi. Në aspektin e zbatimit në praktikë këto dy nene kanë ndryshime mes tyre, pasi zbatimi i nenit 180 nuk lidhet me ndonjë parakusht, çka nënkupton se që në momentin që evidentohet vepra penale, subjekti tatimpagues konsiderohet se ka konsumuar elementet e saj. Kurse neni 181 kërkon parakushtin e dënimit të mëparshëm administrativ për ta konsideruar tatimpaguesin se e ka kryer veprën penale.

4.8 Pretendimi për *mosrespektimin e parimit ne bis in idem (gjëja e gjykuar)* bie ndesh me qëndrimin e jurisprudencës kushtetuese, sipas së cilës për të njëjtat shkelje mund të zhvillohen procese me karakter të ndryshëm penal dhe disiplinor. Nisur nga ky qëndrim është e pranueshme përgjegjësia e dyfishtë penale dhe tatimore për subjektet tatimpaguese.

5. *Subjekti i interesuar, Ministria e Financave*, gjatë seancës plenare ka prapësuar se:

5.1 Ndryshimet kryesore në ligjin nr. 9920/2008 janë rrjedhojë e luftës kundër informalitetit, si një nga drejtimit kryesore të politikës së përgjithshme shtetërore për tremujorin e fundit të vitit 2015. Në kushtet e evazionit të konsiderueshëm në vjeljen e të ardhurave në një sistem të bazuar mbi parimin e vetëllogaritjes dhe vetëvlerësimit të tatimit, ashpërsimi i masave për të luftuar maksimalisht informalitetin fiskal në shkallë vendi ka ndikim të drejtpërdrejtë në buxhetin e shtetit dhe në nivelin e të ardhurave për politika sociale, por, nga ana tjetër, kushtëzohet edhe nga prioritetet e procesit të integritetit evropian.

5.2 Ndryshimet ligjore lidhen me disa çështje kyçe, ku përfshihen rishikimi në rritje i masës së penalitetit të shkeljes tatimore për mosdeklarimin e punonjësve, për pagën reale dhe për moslë-shimin e kuponit tatimor. Nga verifikimet dhe analizat në terren të administratës tatimore rezultoi se tatimpaguesit më me risk janë ata të cilët shesin me shumicë mallra dhe shërbime. Ligji standardizon gjobën në shumën 500 000 lekë në rastin e mosdeklarimit të adresës së subjektit tregtar, të punonjësve, dhe të pagës reale, shkelje tatimore, të cilat më përpara kanë qenë të diferencuara nga lloji i shkeljes dhe nga natyra e tatimpaguesit, i madh apo i vogël, ose subjekt me TVSH.

III

Vlerësimi i Gjykatës Kushtetuese

A. Për legjitimitimin e kërkeses

6. Gjykata përpara se të shprehet për themelin e çështjes, vlerëson të analizojë paraprakisht prapësimin e parashtruar nga subjekti i interesuar Këshilli i Ministrave për moslegjitimitimin *ratione personae* dhe *ratione materiae* të kërkeses. Sipas përfaqësuesve të Avokaturës së Shtetit shoqatës jo

vetëm i mungon interesi i ligjshëm, i drejtpërdrejtë dhe vetjak në çështjen konkrete, por ajo nuk legjitimohet për kërkimin lidhur me cenimin e nenit 6 të KEDNJ-së, për faktin se, bazuar edhe në jurisprudencën e GJEDNJ-së, mosmarrëveshjet e lindura në fushën e tatim-taksave bien jashtë fushëveprimit të të drejtave dhe detyrimeve civile, pavarësisht nga efektet në të holla që ato prodhojnë detyrimisht për tatimpaguesin.

7. Çështjen e legjitimitetit (*locus standi*) Gjykata e ka vlerësuar si një ndër aspektet kryesore që lidhen me iniciimin e një procesi kushtetues. Në gjykime të kontrollit të kushtetutshmërisë së normës, subjektet iniciuese, që parashikohen në nenin 134/2, të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë, kanë detyrimin për të provuar lidhjen e domosdoshme që duhet të ekzistojë ndërmjet veprimtarisë ligjore që ato kryejnë dhe çështjes kushtetuese të ngritur. Shoqatat, në cilësinë e “organizatave të tjera”, janë të specifikuar në nenin 134/1/f, të Kushtetutës, si një ndër subjektet që ushtrojnë në mënyrë të kushtëzuar të drejtën për t’iu drejtuar Gjykatës, duke pasur legjitimitet kushtetues vetëm për çështjet që lidhen me interesat e tyre. Në kuptimin kushte-tues dhe ligjor, shoqatat paraqiten si bashkime vullnetare të shtetasve mbi bazën e ideve, bindjeve, pikëpamjeve e interesave të përbash-këta (*shih vendimet nr. 9, datë 23.3.2010; nr. 4, datë 23.2.2011; nr. 5, datë 16.2.2012; nr. 11, datë 6.3.2014; nr. 78, datë 22.12.2015 të Gjykatës Kushtetuese*).

8. Vlerësimi nëse një organizatë ka ose jo interes bëhet rast pas rasti, në varësi të rrethanave të çdo çështjeje të veçantë. Organizata që vë në lëvizje Gjykatën duhet të provojë se në çfarë mënyre ajo mund të preket në një aspekt të situatës së saj, pra duhet të provojë lidhjen e drejtpërdrejtë dhe të individualizuar që ekziston midis situatës së saj dhe normës që kundërshton. Interesi për të vepruar duhet të jetë i sigurt, i drejtpërdrejtë dhe vetjak. Ky interes konsiston tek e drejta e shkelur, te dëmi real ose potencial dhe jo te premisat teorike mbi antikushtetutshmërinë e normës që ka sjellë këtë cenim të interesit (*shih vendimet nr. 16, datë 25.7.2008; nr. 43, datë 6.10.2011; nr. 5, datë 16.2.2012; nr. 14, datë 21.3.2014; nr. 78, datë 22.12.2015 të Gjykatës Kushtetuese*).

9. Në çështjen në shqyrtim Gjykata konstaton se kërkuesja legjitimohet *ratione personae*, në kuptim të rregullimit të parashikuar nga neni 134, pika 1, shkronja “P”, i Kushtetutës dhe neni 49, pika 2, i ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”. Shoqata është një subjekt juridik me 12 anëtarë themelues, e regjistruar me vendimin nr. 162, datë 6.2.1998 të Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Tiranë. Anëtarë të saj janë tregtarë të vegjël ose të mëdhenj, me shumicë ose pakicë, pronarët e restoranteve, kafeve, klubeve dhe të gjithë fshatarët që tregtojnë dhe shesin prodhimet e tyre në treg. Për këto arsye, Gjykata vlerëson se kërkuesja përfshihet në rrethin e subjekteve të përcaktuara në nenin 134, pika 1, shkronja “P”, të Kushtetutës, pasi ajo është krijuar si shoqatë dhe gëzon personalitet juridik në përputhje me kërkesat e ligjit.

10. Po ashtu, Gjykata vlerëson se kërkuesja legjitimohet *ratione temporis*, pasi kërkesa për shfuqizimin e normave ligjore është paraqitur brenda afatit 3-vjeçar të përcaktuar në nenin 50, të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”.

11. Në lidhje me legjitimitetin *ratione materiae*, kërkuesja ka vënë në lëvizje një gjykim të kontrollit abstrakt dhe, sipas kërkesave të nenit 134, pika 2, të Kushtetutës, ka detyrimin të provojë interesin e saj në lidhje me çështjen, lidhjen e domosdoshme që ekziston ndërmjet misionit që ka dhe marrëdhënies juridike të cenuar nga dispozitat përkatëse të ligjit nr. 99/2015.

12. Sipas statutit të shoqatës rezulton se qëllimi i krijimit të saj është mbrojtja e interesave të tregtarëve nga sfidat e ekonomisë së tregut, për realizimin me sukses të qëllimit të biznesit të tyre, duke u specializuar vazhdimisht në njohjen, përdorimin e teknikës dhe parimet e ekonomisë së tregut, për t’i shpëtuar konkurrencës së pander-shme dhe falimentimit. Shoqata ka për qëllim të ndërhyjë pranë organeve shtetërore për të siguruar ekuilibrat e tregut, si dhe të mbrojë interesat ligjore të tregtarëve vendas ose të huaj, kur ato shkelen nga organet tatimore ose organe të tjera, si dhe përfaqësimin në gjykime që kanë lidhje me to.

13. Për sa u takon neneve objekt kundër-shtimi, ato synojnë rregullimin, në përputhje me ligjin, të veprimtarisë së tatimpaguesve, kur ata veprojnë në kundërshtim me detyrimet që burojnë nga

procedurat tatimore. Në këto kushte Gjykata, bazuar në statutin, aktin e themelimit dhe natyrën e veprimtarisë së shoqatës, vlerëson se provohet lidhja e drejtpërdrejtë midis veprimtarisë ligjore për të cilën ajo është krijuar dhe çështjes kushtetuese të pretenduar prej saj.

14. Për sa i takon prapësimin të subjektit të interesuar, Këshillit të Ministrave, për moslegjitimitetin e kërkuar për sa i takon kërkit për cenimin e garancive të nenit 6 të KEDNJ-së (nenit 42 të Kushtetutës), Gjykata vlerëson t'i referohet jurisprudencës së GJEDNJ-së mbi mosmarrëveshjet në fushën e tatimeve. Duke e analizuar atë në rrjedhë kronologjike, Gjykata vëren se qëndrimet e GJEDNJ-së për përfshirjen e kësaj kategorie mosmarrëveshjesh në fushën e të drejtave civile dhe detyrimeve, pavarësisht efekteve financiare që ato sjellin për tatimpaguesin, kanë evoluar në mënyrë të vazhdueshme.

15. Gjykata konstaton se pavarësisht qëndrimit të mbajtur nga GJEDNJ-ja në çështjen *“Feraçzini kundër Italisë”*, ku ajo u shpreh se *“mosmarrëveshjet në fushën e tatimeve ende mbeten çështje që përfshihen në prerogativat e autoritetit publik për shkak të predominimit të natyrës publike të raportit midis tatimpaguesit dhe komunitetit...”* (shih vendimin e GJEDNJ-së [DHM], nr. 44759/98, §29, DHM, 12 korrik 2001), jurisprudenca e saj në vijim ka mbështetur qëndrimin se veçanërisht kur çështjet kanë të bëjnë me vendosjen e mbitatimeve ose të gjobave, ato në rrethana të caktuara tërheqin garancitë që ofron neni 6 i KEDNJ-së në aspektin penal. Për zbatimin ose jo të garancive të nenit 6/1 të KEDNJ-së, për mosmarrëveshjet në fushën e tatimeve dhe taksave, thelbësore dhe përcaktuese mbetet natyra e mosmarrëveshjes konkrete, pra klasifikimi i saj si penale ose jo, bazuar në *“kriteret Engel”*, ku përfshihet klasifikimi i shkeljes nga legjislacioni kombëtar, natyra e shkeljes dhe shkalla e ashpërsisë të dënimit, që personi në fjalë rrezikon të marrë (shih *Engel dhe të tjerë kundër Holandës*, 8 qershor 1976; *Jussila kundër Finlandës* [DHM], nr. 73053/01, §§ 30–31, 23 nëntor 2006). Në vlerësimin e GJEDNJ-së, kriteri i dytë dhe i tretë janë alternativë dhe jo domosdoshmërisht kumulativë. Megjithatë kjo nuk përjashton qasjen kumulative, kur analiza e veçuar e secilit kriter nuk e bën të mundur arritjen në një përfundim të qartë mbi ekzistencën ose jo të një akuze penale (shih *midis të tjerash*, *Rinas kundër Finlandës*, nr. 17039/13, §41, 27 janar 2015; *Kiiveri kundër Finlandës*, nr. 53753/12, §31, 10 shkurt 2015).

16. Po ashtu GJEDNJ-ja është shprehur se ndërsa nuk ka asnjë dyshim mbi rëndësinë që kanë tatimet në funksionimin efektiv të shtetit, ajo nuk është e bindur që eliminimi i garancive procedurale në caktimin e penaliteteve ndëshkuese në atë sferë është i nevojshëm për të siguruar efikasitetin e sistemit fiskal ose nëse kjo, në të vërtetë, është në harmoni me frymën dhe qëllimin e Konventës (shih *Jusilla kundër Finlandës*, *supra*, §36).

17. Për sa më sipër, Gjykata vlerëson se, pavarësisht natyrës abstrakte të gjykimit kushtetues në çështjen konkrete, referimi i kërkuar në nenin 6 të KEDNJ-së (ose nenin 42 të Kushtetutës), që lidhet më tepër me aspektin procedural të mbrojtjes të të drejtave materiale, nuk përbën pengesë për legjitimitetin e saj. Siç është shprehur edhe GJEDNJ-ja, qëndrimet që ajo mban lidhur me mosmarrëveshjet në fushën e tatimeve dhe taksave synojnë të rikujtojnë shtetin kundër të cilit është paraqitur ankimi lidhur me detyrimin e ligjvënësit kombëtar, që, në procesin e hartimit të ligjeve, në mënyrë vullnetare, të marrë parasysh paraprakisht garantimin e të drejtave dhe lirive themelore nga dispozitat e hartuara dhe jo ta bëjë këtë në mënyrë të sforcuar pas kontrollit kushtetues të ligjit.

18. Në këtë kuptim, Gjykata çmon se bazuar në rëndësinë që paraqet klasifikimi i mosmarrëveshjeve në fushën e tatimeve për garantimin e të drejtave dhe lirive themelore të subjekteve tregtare, si dhe nisur nga qëllimi i veprimtarisë së kërkuar për mbrojtjen e të drejtave dhe interesave të tatimpaguesve, të cilat sipas saj cenohen si rezultat i ashpërsisë së masave administrative të konceptuara si dënime penale, provohet lidhja e drejtpërdrejtë midis veprimtarisë ligjore për të cilën ajo është krijuar dhe çështjes kushtetuese të pretenduar prej saj, edhe në kuptim të nenit 42 të Kushtetutës dhe 6 të KEDNJ-së.

19. Për rrjedhojë, Gjykata vlerëson se pretendimi i subjektit të interesuar, Këshillit të Ministrave mbi moslegjitimitetin e kërkuar për cenimin e nenit 6/1 të KEDNJ-së është i pabazuar. *Prima facie* i takon juridiksionit kushtetues vlerësimi i mosmarrëveshjeve të lindura në fushën e tatimeve dhe taksave, të cilat pavarësisht nga efektet në të holla të cilat ato detyrimisht prodhojnë për tatimpaguesin, përfshihen në fushëveprimin e të drejtave dhe detyrimeve civile.

Në këtë kuptim Gjykata vlerëson se është e drejta e kërkuarës që në çdo rast, kur konstaton se një normë cenon interesat e saj, në tërësi ose në veçanti, t'i drejtohet juridiksionit kushtetues me kërkesë për shfuqizimin e normës konkrete.

20. Në vështrim të sa më sipër, Gjykata arrin në përfundimin se për sa kohë shoqata ka interes të drejtpërdrejtë në paraqitjen e kërkesës para juridiksionit kushtetues për shqyrtimin e pajtueshmërisë me Kushtetutën të neneve objekt kundërshtimi, ajo legjitimohet *ratione materiae* në kërkimet e saj.

B. Për kërkesën për pezullimin e zbatimit të ligjit objekt shqyrtimi

21. Kërkuarja ka kërkuar pezullimin e zbatimit të ligjit objekt kundërshtimi, duke argumentuar se zbatimi i masave të reja të gjobave të miratuara nga organet tatimore, do të sillte pasoja të rënda dhe të pariparueshme në interesat dhe veprimtarinë ekonomike të tregtarëve me shumicë dhe pakicë, sepse ndërmjet masës së përdorur dhe qëllimit që kërkohet të arrihet, mungon balanca, për rrjedhojë mbi tregtarët rëndon një barrë e tepruar dhe jo proporcionale. Po ashtu, kërkuarja argumenton se ligji parashikon trajtim të diferencuar të tatimpaguesve të vegjël me ata të mëdhenj pa një përligje objektive dhe të arsyeshme, në cenim të parimit të barazisë përpara ligjit, sipas nenit 18 të Kushtetutës. Masat e reja të gjobës, që u vendosen tatimpaguesve, në thelb çojnë në pakësim të pasurisë dhe cenojnë të drejtën për të gëzuar qetësisht atë, në kundërshtim me pikën 4 të nenit 41 të Kushtetutës. Parashikimet e reja ligjore nuk respektojnë parimin *ne bis in idem* dhe as atë të sigurisë juridike.

22. Mbledhja e Gjyqtarëve e mori paraprakisht në shqyrtim kërkesën për pezullimin e zbatimit të ligjit në datën 23.12.2015 dhe, duke i vlerësuar shkaqet e parashtruara në kuptim të nenit 45, të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, "Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë", arriti në përfundimin se ato janë të përligjura për të argumentuar parandalimin e pasojave që mund t'u vijnë të drejtave dhe lirive themelore të individëve si dhe funksionimit normal të shtetit të së drejtës. Për rrjedhojë, Mbledhja e Gjyqtarëve vendosi pranimin e kërkesës dhe pezullimin e zbatimit të ligjit objekt kundërshtimi.

23. Subjekti i interesuar, Këshilli i Ministrave, në seancën plenare publike të datës 26.1.2016, kërkoi revokimin e vendimit të pezullimit, me argumentin se normat objekt kundërshtimi jo vetëm nuk cenojnë ndonjë interes shtetëror, shoqëror ose individual konkret, por ato bazohen në pretendime të natyrës hipotetike, të paprovuara nga kërkuarja, çka bie ndesh me qëndrimin e jurisprndencës kushtetuese se palët duhet të provojnë pretendimet e tyre. Sipas subjektit të interesuar, pezullimi i zbatimit të ligjit nuk kërkon vetëm ardhjen e pasojave të padëshirueshme ose ekonomikisht të pafavorshme apo pasiguri juridike, por ato duhet të jenë të rënda dhe të shkojnë tej masës normale të kufizimit.

24. Gjykata, me vendimin e ndërmjetëm të datës 26.1.2016, vendosi rrëzimin e kërkesës së subjektit të interesuar për revokimin e pezullimit të zbatimit të ligjit dhe lënien në fuqi të masës së pezullimit, duke arsyetuar se ekzistojnë argumente bindëse për mundësinë e cenimit të interesave shtetërore, shoqërore ose të individëve si rrjedhojë e zbatimit të menjëhershëm të normave ligjore të kundërshtuara, në kuptim të nenit 45, të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, "Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë".

C. Për themelin e çështjes

C.1 Lidhur me pretendimin për cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës si rezultat i ndërhyrjes joproporcionale të ligjvënës

25. Kërkuarja ka pretenduar se normat objekt kundërshtimi kanë vendosur një barrë të tepruar mbi tatimpaguesit, pasi midis masave të përdorura - ashpërsimit të gjobave - dhe qëllimit që kërkohet të arrihet - lufta kundër informalitetit, evazionit fiskal apo kontrabandës - mungon një marrëdhënie e arsyeshme proporcionaliteti. Për rrjedhojë, sipas kërkuarës, normat e reja ligjore, që parashikojnë gjoba në vlera të paarsyeshme, të cilat çojnë pothuajse me shkatërrim të biznesit të tatimpaguesve dhe janë të papërshtatshme për shkeljen me natyrën e veprimtarisë tregtare me shumicë apo pakicë, kufizojnë në mënyrë joproporcionale lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të drejtën e pronës, në referim të neneve 11 dhe 41 të Kushtetutës.

26. Subjekti i interesuar, Këshilli i Ministrave, ka prapësuar se është i pabazuar pretendimi për kufizimin joproporcional të lirisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës, për faktin se situata aktuale e vlerësuar, në lidhje edhe me krizën e tejzgjatur të ekonomisë botërore, kërkon zbatimin e mekanizmave që përmbushin objektivat sociale dhe që nuk kanë si objektiv vetëm mbledhjen e të ardhurave. Në këtë kuptim, prezumohet pajtueshmëria midis ndërhyrjes së ligjvënësit dhe interesit publik dhe, po ashtu, mjetet e përcaktuara janë në përputhje me qëllimin që synohet të arrihet. Për më tepër, sipas GJEDNJ-së ndërhyrja e shtetit në fushën e tatim-taksave përjashtohet si lëndë për shqyrtim në kontekstin e detyrimeve që burojnë nga neni 6/1 i KEDNJ-së dhe neni 1 i protokollit nr. 1 të saj.

27. Subjekti tjetër i interesuar, Ministria e Financave, ka parashtruar gjatë seancës plenare se për të luftuar maksimalisht informalitetin fiskal në shkallë vendi, ashpërsimi i masave ka ndikim të drejtpërdrejtë në buxhetin e shtetit dhe në nivelin e të ardhurave për politika sociale, por, nga ana tjetër, kushtëzohet edhe nga prioritetet e procesit të integritetit evropian.

28. Kushtetuta në nenin 11 parashikon se sistemi ekonomik i Republikës së Shqipërisë bazohet në pronën private e publike, si dhe në lirinë e veprimtarisë ekonomike. Jurisprudenca kushtetuese është shprehur në mënyrë të vazhdueshme lidhur me kuptimin dhe rëndësinë e lirisë së veprimtarisë ekonomike, duke e përkufizuar atë si e drejta për të lidhur kontrata, individualisht ose kolektivisht, lirisht dhe mbi bazën e vullnetit personal, e drejta për të zgjedhur aktivitetin që dëshiron të ushtrojë individi, e drejta për të zgjedhur një punë sipas preferencës, etj. Kjo liri përfshin të gjitha të drejtat që lidhen me prodhimin, shpërndarjen ose konsumin e mallrave dhe shërbimeve. Forma më e lartë e lirisë ekonomike nënkupton të drejtën e pronës, lirinë pa asnjë kufizim të qarkullimit të fuqisë punëtore, të kapitalit dhe të mallrave. Po ashtu liria e veprimtarisë ekonomike përmban në vetvete edhe lirinë e biznesit ose aftësinë për të krijuar dhe mbyllur një sipërmarrje, lirinë e tregtisë ose mungesën e barrierave lidhur me importimin dhe eksportimin e mallrave dhe shërbimeve, lirinë monetare si masë për të garantuar qëndrueshmërinë e çmimit, lirinë fiskale mbi të ardhurat qoftë individuale, qoftë ndaj biznesit në mënyrë të veçantë, të drejtat e pronës si aftësi e individëve për të grumbulluar, poseduar dhe disponuar sende të lira nga ndërhyrja e shtetit, lirinë e investimit dhe qarkullimit të lirë të kapitaleve, veçanërisht kapitalit të huaj, lirinë financiare dhe pavarësinë nga kontrolli shtetëror, lirinë e punës për të ndërvepruar pa kufizime nga shteti (*shih vendimin nr. 17, datë 25.7.2008, të Gjykatës Kushtetuese*).

29. Përveç sa më sipër, liria e veprimtarisë ekonomike nënkupton edhe detyrimin e shtetit që, nëpërmjet legjislacionit, të ndërhyjë në rregullimin e saj me qëllim që, krahas lirisë së veprimtarisë ekonomike, të garantohet edhe parimi i shtetit social dhe i të mirës së përbashkët. Ky detyrim i ligjvënësit shprehet nëpërmjet nxjerrjes së normave konkrete juridike, me anë të të cilave disiplinohet ushtrimi i veprimtarisë së lirë ekonomike në sektorë apo fusha të caktuara, me qëllim mbrojtjen e tregut nga deformimet, që natyrshëm mund t'i mbartë me vete zhvillimi i lirë i veprimtarisë ekonomike (*shih vendimin nr. 28, datë 27.5.2010, të Gjykatës Kushtetuese*).

30. Për shkak të rolit aktiv të shtetit, në drejtim të ushtrimit të lirisë së veprimtarisë ekonomike, hartuesit e Kushtetutës kanë parashikuar kriteret mbi bazën e të cilave mund të ndërhyhet për të rregulluar ushtrimin e kësaj të drejte. Neni 11, paragrafi 3 i Kushtetutës para-shikon se “*kufizimet e lirisë së veprimtarisë ekonomike mund të vendosen vetëm me ligj dhe vetëm për arsye të rëndësishme publike*”. Nga përmbajtja e kësaj dispozite rezulton se kemi të bëjmë me kritere që lidhen drejtpërdrejt me një liri konkrete, siç është ajo e veprimtarisë ekonomike. Nisur nga struktura e Kushtetutës, e veçanta e kësaj dispozite është se ajo nuk përfshihet në grupin e të drejtave dhe lirive të tjera, por gjendet e vendosur në pjesën ku parashikohen parimet themelore mbi të cilat mbështetet organizimi dhe funksionimi shtetëror i vendit. Pra, hartuesi i Kushtetutës ka preferuar ta konsiderojë lirinë e veprimtarisë ekonomike, së pari, si parim bazë të sistemit ekonomik të Republikës së Shqipërisë dhe, së dyti, si pjesë e katalogut të lirive dhe të drejtave të shtetasve. Është pikërisht ky element dallues i kësaj lirie, pra qenia e saj si një nga shtyllat e shtetit demokratik, që i jep kësaj lirie një natyrë të veçantë. Kjo veçanti shprehet edhe në aspektin e parashikimit të kriterit kufizues në të njëjtën dispozitë që duhet të aplikohet në raste konkrete (*shih vendimet nr. 10, datë 19.3.2008; nr. 17, datë 27.3.2012, të Gjykatës*

Kushtetuese).

31. Pavarësisht këtij kriteri kufizimi, duke qenë se Gjykata Kushtetuese e shqyrton preten-dimin për cenimin ose jo të kësaj lirie të lidhur ngushtë me sferën e individit, ajo është e detyruar t'i drejtohet edhe përmbajtjes së nenit 17/1 të Kushtetutës, e cila shtrihet ndaj të gjitha të drejtave dhe lirive të parashikuara në të. Konkretisht, dispozita e nenit 17/1 parashikon se *"kufizime të të drejtave dhe lirive të parashikuara në këtë Kushtetutë mund të vendosen vetëm me ligj, për një interes publik ose për mbrojtjen e të drejtave të të tjerëve. Kufizimi duhet të jetë në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar atë"*. Pra, kjo dispozitë, përveç arsyes publike, të cilën e gjejmë edhe te neni 11/3, përmban detyrimin për të respektuar edhe kritere të tjera, si: kufizimi me anë të ligjit dhe ekzistenca e raportit të drejtë midis kufizimit dhe gjendjes që e dikton atë (*shih vendimin nr. 17, datë 27.3.2012, të Gjykatës Kushtetuese*).

32. Gjykata vëren se në rastin konkret ballafaqohen interesat e tregtarëve për të ushtruar lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe për të gëzuar qetësisht pronën e tyre, nga njëra anë, me interesat e shtetit për të luftuar ekonominë infor-male dhe fenomenet negative, që e shoqërojnë atë si evazioni fiskal, kontrabanda, etj., nga ana tjetër. Për të vlerësuar nëse në këtë rast kushti i barazpeshës është respektuar apo është përmbysur, pra nëse tatimpaguesit janë ngarkuar me një barrë apo peshë individuale tej masës ose shkallës së duhur, sado i rëndësishëm të jetë interesi publik, ose i komunitetit në përgjithësi, Gjykata çmon të nevojshme të vlerësojë nëse strategjia e ndërhyrjes së ligjvënësit respekton kriteret e mëposhtme: i) nëse objektivi i ligjvënësit është mjaftueshëm i rëndësishëm për të justifikuar kufizimin e së drejtës; ii) nëse masat e marra janë të lidhura në mënyrë të arsyeshme me objektivin - ato nuk mund të jenë arbitrare, të padrejta, ose të bazuara mbi vlerësime alogjike; iii) nëse mjetet e përdorura nuk janë më të ashpra se sa duhen për të arritur objektivin e kërkuar - sa më të mëdha efektet e dëmshme të masës së përzgjedhur, aq më tepër duhet të jetë i rëndësishëm objektivi për t'u arritur, në mënyrë që masa të justifikohet si e nevojshme. Gjykata rithekson se proporcio-naliteti i një kufizimi vlerësohet rast pas rasti, duke pasur parasysh se aspektet e mësipërme nuk duhet të analizohen veç e veç, por të gërshetuara me njëra-tjetrën (*shih vendimin nr.12, datë 14.4., të Gjykatës Kushtetuese*). Pra, në thelb të parimit të proporcionalitetit qëndron ekuilibrimi i drejtë i interesave, vlerësimi objektiv i tyre, si dhe shmangia e konfliktit nëpërmjet përzgjedhjes së mjeteve të duhura për realizimin e tyre (*shih vendimet nr. 52, datë 5.12.2012; nr. 1, datë 6.2.2013, të Gjykatës Kushtetuese*).

33. Jurisprudenca kushtetuese, veçanërisht për sa u takon mjeteve të përdorura, është shprehur se ligjvënësi duhet të zbatojë 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. Përdorimi i këtyre mjeteve duhet të jetë i domosdoshëm, gjë që do të thotë se synimi nuk mund të arrihet me mjete të tjera. Domosdosh-mëria ka të bëjë, gjithashtu, edhe me përdorimin e mjeteve më pak të dëmshme për subjektet që u cenohen të drejtat dhe liritë. Kushti i përpjesëtimin të kufizimit me gjendjen që e ka diktuar, konkretizohet në kërkesën e domosdo-shmërisë, dobishmërisë dhe proporcio-nalitetit, në kuptimin strikt të kufizimeve të imponuara. Respektimi i këtyre kushteve kërkon një analizë të kujdesshme në çdo rast konkret, duke ballafa-quar interesin publik që dikton kufizimin me ato të drejta që si rezultat i tij i nënshtrohen kufizimit, si dhe duke vlerësuar edhe mënyrën e kufizimit (*shih vendimet nr. 16, datë 25.7.2008; nr. 52, datë 5.12.2012, të Gjykatës Kushtetuese*).

34. Parashikimi në nivel kushtetues i burimeve të krijimit të të ardhurave të buxhetit të shtetit, është shprehje e rëndësisë së tyre për të realizuar në një shkallë të gjerë politikat ekonomike shtetërore dhe për të konsoliduar sistemin buxhetor. Sipas nenit 155, 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. Në referim të nenit 157 të Kushtetutës, 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. Dispozitat e neneve 155 dhe 157 të Kushtetutës, të cilat konsolidojnë sistemin buxhetor dhe përcaktojnë burimet e krijimit të të ardhurave të buxhetit të shtetit, sanksionojnë detyrimin kushtetues për të paguar detyrimet tatimore. 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. Prandaj 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 (*shih vendimin nr. 16, datë 25.7.2008, të Gjykatës Kushtetuese*).

35. Sistemi tatimor, i cili përfaqëson një sistem kompleks rregullator, luan veçanërisht rol thelbësor në rritjen dhe zhvillimin ekonomik të një vendi. Në këtë kuptim, para së gjithash sistemi tatimor duhet të jetë eficient, me qëllim që të mos pengojë përdorimin e burimeve monetare me efektivitet dhe me kosto sa më të ulët. Po ashtu, sistemi tatimor duhet të karakterizohet nga thjeshtësia e qartësia në konceptim dhe zbatim dhe të mbështetet mbi politika fiskale të parashikueshme, me qëllim ruajtjen e nivelit të pranueshëm të efektivitetit, edhe në rastet e ndryshimit të kushteve ekonomike. Mënyra e konceptimit dhe e zbatimit të sistemit tatimor përmirësohet nëse diskutimi ose njohja e tij mbështetet mbi një nivel të lartë transparence me të gjitha palët e interesit. Në këtë mënyrë, tatimpaguesit do të jenë të vetëdijshëm për tatimet që duhet të paguajnë dhe të sigurohen që sistemi tatimor nuk reflekton preferencat e grupimeve të caktuara. Në thelb, sistemi tatimor duhet të karakterizohet nga drejtësia, me qëllim që të sigurojë që trajtimi i tatimpaguesve jo vetëm të jetë i drejtë, por edhe të perceptohet si i tillë.

36. Efektiviteti dhe efikasiteti i sistemit tatimor mund të rrezikohet/ndikohet negativisht nga efektet e ekonomisë informale, e njohur ndryshe si “*ekonomia gri ose në hijë*”. Kjo e fundit përkuqizohet si “*një tërësi veprimtarish ekonomike të kryera jashtë sferës rregullatore formale, ku mund të përfshihen veprimtari kriminale, veprimtari ekonomike fiktive, ekonomi informale dhe transaksione biznesi të fshehura ose të paligjshme. Nga aspekti statistikor, ajo ndahet në veprimtari të raportuar dhe të paraportuar; nga aspekti ligjor - e ligjshme dhe e paligjshme; nga aspekti fiskal – e taksuar, e taksueshme (por me fshehje të plotë ose të pjesshme të të ardhurave ndaj autoriteteve tatimore); dhe të tjera për të cilat nuk ka një rregullim taksor të qartë dhe që ushtrohet për shkak të vakumit ligjor.*” (*shih “Fjalori i ekonomisë”*). Megjithatë, një sistem tatimor i thjeshtë e transparent, i mbështetur nga një proces eficient i administrimit tatimor, mund të kthehet në një instrument të rëndësishëm për uljen e niveleve të ekonomisë informale. Për këtë arsye, sistemi tatimor, krahas të drejtave dhe detyrimeve të palëve, duhet të përmbajë edhe mekanizma, që nxisin subjektet ekonomike të përfshihen në procesin e formalizimit.

37. Politikat fiskale, të cilat kanë për qëllim rritjen e të ardhurave në buxhetin e shtetit dhe shpërndarjen e tyre në mënyrë eficiente, përbëjnë faktorë të rëndësishëm në strategjinë e zhvillimit ekonomik afatmesëm dhe afatgjatë të një vendi, veçanërisht për vende me ekonomi të vogla në tranzicion si Shqipëria. Vendimet për të ardhurat dhe shpenzimet publike ndikojnë në dinamikën e kursimeve/investimeve dhe pritshmëritë e agjentëve ekonomike, ndaj kanë ndikim në përsheptimin ose ngadalësimin e zhvillimit ekonomik të vendit. Në kushtet e krizës globale financiare dhe ekonomike, rimëkëmbja ekono-mike mbetet prioritet i çdo vendi, dhe përgji-thësisht kjo synohet të ndihmohet përmes një koordinimi midis politikave fiskale dhe politikës monetare.

38. Shpesh reformat radikale vlerësohen si instrumenti që përmbush nevojën për të rritur të ardhurat në buxhetin e shtetit, që krijohet nga të ardhurat e mbledhura prej taksave, tatimeve dhe detyrimeve të tjera financiare, si dhe prej të ardhurave të tjera të ligjshme. Këto reforma radikale të sistemit ekonomik dhe politik të një vendi ose gjendja e financave të shtetit mund të justifikojnë kufizime të forta të të drejtave themelore të individit, megjithatë rrethana të tilla nuk mund të mbështeten në dëm të parimeve themelore që përshkruajnë Konventën (*shih vendimin e GJEDNJ-së në çështjen “Strain dhe të tjerë kundër Rumanisë” i datës 30.11.2005*). Edhe për sa i takon hapësirës së vlerësimit, që i është dhënë shtetit, sado e konsiderueshme qoftë, ajo nuk mund të jetë e pakufizuar. Ushtrimi i diskrecionit të shtetit, madje edhe në kontekstin e reformave më komplekse, nuk mund të sjellë rrjedhoja në kundërshtim me standardet e Konventës (*shih vendimin e GJEDNJ-së në çështjen “Maria Atanasiu dhe të tjerë kundër Rumanisë”, i datës 12.1.2011*).

39. Edhe në fushën e taksave dhe tatimeve përgjithësisht shtetet gëzojnë një hapësirë të gjerë vlerësimi (*shih çështjen Della Cija kundër Italisë, 22 qershor 1999*). Konkretizimi me ligj i procedurave të caktimit të taksave e tatimeve, i mbledhjes së tyre apo vendosjes së penalteteve, në rast mosrespektimi të detyrimeve ligjore, mund të përbëjnë burim për krijimin e një marrëdhënieje të tensionuar midis pushtetit diskrecional të legjislatorit për vendosjen e tatim-taksave dhe kufizimeve kushtetuese për ushtrimin e këtij pushteti. Akoma më i mundshëm është krijimi i këtij raporti të

tensionuar nëse mbahet parasysh që GJEDNJ-ja e ka përkufizuar termin “tatim-vënie”, në parim, si një ndërhyrje në të drejtën e garantuar nga paragrafi i parë i nenit 1 të Protokollit nr. 1, përderisa e privon personin e interesuar nga një pronë, që do të thotë nga shuma e parave që duhet të paguhet (*shih çështjet Burden kundër Mbretërisë së Bashkuar, 29 prill 2008, §59; Orion-Břeclav, S.R.O. kundër Republikës Çeke, 13 janar 2004*).

40. Megjithatë, për shkak të natyrës teknike që paraqet kuadri ligjor i tatimeve dhe taksave, diskrecioni i ligjvënësit domosdoshmërisht, në të gjitha rastet, duhet të respektojë parimet e drejtësisë dhe të shtetit të së drejtës, të sanksionuara në Kushtetutë. Këto parime janë universale, ato duhet të ndiqen si në bërjen e ligjeve, ashtu dhe në zbatimin e tyre. Ato nënkuptojnë se të gjitha institucionet shtetërore duhet të veprojnë vetëm në bazë dhe në zbatim të ligjit, se të drejtat dhe liritë e njeriut duhet të sigurohen dhe se drejtësisë natyrore duhet t’i kushtohet vëmendje. Gjithashtu, ato presupozojnë faktin se masat e vendosura nga shteti për shkelje të ligjit duhet të jetë proporcionale, pra të përshtatshme për shkeljen, duhet të jenë në përputhje me objektivat legjitime e të rëndësi-shëm dhe nuk duhet të kufizojnë personin më shumë se është e nevojshme për të arritur këto objektiva (*shih vendimin nr. 8/2000, të Gjykatës Kushtetuese të Lituanisë*).

41. Duke iu rikthyer çështjes konkrete, Gjykata paraprakisht vlerëson të sjellë në vëmendje se subjektet e interesuara nuk paraqitën argumente apo referenca konkrete, lidhur me bazueshmërinë e kësaj iniciative ligjore, në ndonjë studim paraprak të thelluar apo në praktikat më të mira evropiane apo botërore në këtë drejtim, në ndonjë analizë kosto-përfitim (raportin mes efekteve pozitive dhe negative të ndërhyrjes) për të justifikuar ashpërsimin e penalteteve, ose mbi nivelin e konsultimit publik të projektligjit me grupet e interesit dhe shkallën e pranueshmërisë së ndërhyrjes.

42. Sipas relacionit të Ministrisë së Financave për projektligjin, dhe po ashtu bazuar në procesverbalet e diskutimeve të tij në Komisionin për Ekonominë dhe Financën, të datave 21.9.2015 dhe 22.9.2015, shtesat dhe ndryshimet në ligjin nr. 9920/2008, të ndryshuar, argumen-tohen si “... pjesë e paketës së masave ligjore në luftën ndaj informalitetit dhe tërësia e masave të propozuara lidhen me forcimin e penalteteve për shkeljet kryesore në fushën tatimore, të cilat prodhojnë evazion të konsiderueshëm fiskal dhe mungesë të të ardhurave në buxhetin e shtetit. Objektivi i këtij ligji është krijimi i kushteve për konkurrencë të ndershme, mbrojtja e qytetarit, si dhe krijimi i një kulture të re tatimore si për tatimpaguesit, ashtu dhe për administratën tatimore. Propozimet e bëra në këtë projektligj synojnë forcimin e procedurave tatimore për të mbyllur hapësirat ligjore për kryerjen e evazionit fiskal dhe kontrabandës. Paralelisht propozohen masa që do të rritin vetëdeklarimin dhe ndërgjegjësimin e tatimpaguesve në pagesën e detyrimeve tatimore. Ligji ka si qëllim të mbështesë sjelljen e ndershme të bizneseve të rregullta dhe të rrisë shtrëngesën ndaj kundërvajtësve të ligjit, si ndaj atyre që kryejnë aktivitetet e kontrabandës, ashtu dhe ndaj atyre që kryejnë evazion tatimor ose shmangie tatimore. Tërësia e propozimeve ka ardhur si nevojshmëri nga situata reale që vërehet në zbatimin e ligjeve fiskale nga një pjesë e biznesit.”.

43. Gjykata vëren se kuadri ligjor për proce-durat tatimore ka pësuar shtesa e ndryshime në mënyrë të vazhdueshme në vitet 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 dhe 2015. Për këtë arsye Gjykata e çmon të nevojshme të analizojë në aspektin krahasues parashikimet ligjore objekt kundërshtimi me rregullimet përkatëse të kuadrit ligjor të mëparshëm për procedurat tatimore, me qëllim që të vlerësojë nëse masat e marra nga ligjvënësi janë të lidhura në mënyrë të arsyeshme me objektivin, pra se ato nuk janë arbitrare, të padrejta, ose të bazuara mbi vlerësime alogjike dhe nëse mjetet e përdorura, bazuar në objektivin e kërkuar, nuk janë më të ashpra sesa nevojitet për arritjen e tij.

44. Sipas kuadrit ligjor mbi procedurat tatimore, nëse administrata tatimore konstaton ushtrimin e veprimtarisë në fushën e shërbimeve nga persona të pajisur me leje/licencë/autorizim profesional, por që nuk e kishin regjistruar veprimtarinë në Qendrën Kombëtare të Regjistrimit (QKR-ja), përveç konfiskimit të materialeve, administrata tatimore u propozon strukturave kompetente pezullimin e lejes/licencave/ autorizimeve për ushtrimin e veprimtarisë për një periudhë gjashtëmujore (*neni 41 i ligjit nr. 9920/2008*). Aktualisht, përveç sa më sipër, një tatimpagues, i cili konstatohet se kryen veprim-tari në adresa të padeklaruara, për të cilat nuk ka kryer përditësimin e të dhënave, sipas ligjit, por mallrat që mban në ruajtje, i përdor apo i transporton të shoqëruara me dokumente tati-more, dënohet me gjobë prej 500 000 (pesëqind mijë) lekësh (*neni 5 i ligjit nr. 99/2015*).

45. Për të siguruar mbledhjen e detyrimeve tatimore të papaguara plotësisht nga tatimpaguesi dhe jo në datën e duhur, kuadri ligjor parashikon rregulla për njoftimin, me postë rekomande, të një njoftimi me shkrim, ku kërkohet pagesa e plotë e detyrimit tatimor. Ky detyrim nuk zbatohet në rast se tatimi është me rrezik dhe tatimpaguesi, për të shmangur mbledhjen me forcë të detyrimit, mund të fshehë ose transferojë aktivët. Në këtë rast administrata tatimore, në përputhje me dispozitat e KP-së dhe KPP-së mund të kërkojë pranë organeve kompetente: i) ndalimin e lëvizjes jashtë territorit të tatim-paguesit; ii) ndalimin e transferimit jashtë shtetit të shumave të depozituara në llogaritë e tij bankare (neni 89 i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar). Aktualisht, përveç sa më sipër, administrata tatimore, mund të angazhojë strukturat e saj për të verifikuar dhe monitoruar në vend aktivitetin tregtar të tatimpaguesit, me qëllim *konfiskimin në fund të çdo dite të një shume jo më pak se 50 për qind të qarkullimit të realizuar, por jo më shumë se detyrimi tatimor*, për të cilin ka filluar procedura e mbledhjes me forcë të detyrimeve tatimore, për llogari të detyrimeve tatimore të pashlyera të tatimpaguesit (neni 11 i ligjit nr. 99/2015).

46. Po ashtu, një tatimpagues mban përgjegjësi nëse nuk paguan brenda afatit ligjor detyrimin tatimor apo kontributin dhe dënohet me *gjobë të barabartë me 0,06 për qind të shumës së detyrimit të papaguar për çdo ditë, gjatë së cilës pagesa nuk është kryer* (neni 114 i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar). Aktualisht, përveç sa më sipër ai gjohet edhe për mospagimin në afat të kësteve paraprake të tatimit mbi fitimin ose të kësteve paraprake të tatimit të thjeshtuar mbi fitimin *në masën 15 për qind të shumës së kështit për t'u paguar* (neni 13 i ligjit nr. 99/2015).

47. Për sa u takon masave për ata tatim-pagues, që nuk deklarojnë punonjësit, legjislacioni tatimor ka pësuar ndryshime të vazhdueshme. Fillimisht masa e gjobës përcaktohej në varësi të mënyrës së regjistrimit të tatimpaguesit: a) i regjistruar si subjekt i tatimit mbi vlerën e shtuar dhe tatimit mbi fitimin dënohej me gjobë prej 100 000 (njëqind mijë) lekësh; b) të tjerë, me gjobë prej 50 000 (pesëdhjetë mijë) lekësh (neni 119 i ligjit nr. 9920/2008). Aktualisht parashikohet se nëse nga verifikimi dhe kontrolli në vendndodhjen e biznesit rezulton se tatimpaguesi nuk ka deklaruar në organin tatimor çdo të punësuar rishtazi, të paktën një ditë kalendarike përpara fillimit të punës: i) *përveç detyrimit për pagimin e shumës së detyrimeve tatimore dhe kontributeve të sigurimeve shoqërore e shëndetësore, të llogaritura nga data e konstatimit*; ii) *dënohet me gjobë prej 500 000 (pesëqind mijë) lekësh*. Çdo konstatim i përsëritur i mosdeklarimit të punonjësve konsiderohet evazion tatimor dhe administrata tatimore ushtron të drejtën për të bërë; iii) *kallëzimin penal për tatimpaguesin* (neni 14 i ligjit nr. 99/2015).

48. Për sa i takon mosdeklarimit të pagës reale të punonjësve, Gjykata vëren se ndërsa kuadri ligjor i mëparshëm nuk përmbante ndonjë rregullim lidhur me këtë detyrim të tatimpaguesit, aktualisht ai: i) krahas detyrimit për pagimin e shumës së detyrimeve tatimore dhe kontributeve të sigurimeve shoqërore e shëndetësore, të llogaritura nga data e konstatimit të mosdeklarimit; ii) *dënohet me gjobë prej 500 000 (pesëqind mijë) lekësh*, dhe për çdo konstatim të përsëritur të mosdeklarimit të punonjësve, kur konsiderohet evazion tatimor, administrata tatimore ushtron të drejtën për të bërë; iii) *kallëzimin penal për tatimpaguesin* (neni 15 i ligjit nr. 99/2015).

49. Në rastet kur administrata tatimore konstatonte se tatimpaguesi mbante në ruajtje, përdorte apo transportonte mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, ligji parashikonte dënimin e tij me konfiskim të të gjithë sasisë së mallit dhe administrata tatimore mund të ushtronte të drejtën për ta kallëzuar penalisht tatimpaguesin (neni 121 i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar). Aktualisht, një tatimpagues i ndodhur në të njëjtat kushte dënohet me: i) *gjobë në masën 10 000 000 (dhjetë milionë) lekë*; ii) *me konfiskim të të gjithë sasisë së mallit, që mbahet në ruajtje, përdoret apo transportohet, i pashoqëruar me dokumente tatimore*; si dhe iii) *me rivlerësim tatimor të të ardhurave për një periudhë 6-mujore*. Për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë administrata tatimore ushtron të drejtën për ta; iv) *kallëzuar penalisht tatimpaguesin* (neni 16 i ligjit nr. 99/2016).

50. Për sa u takon shkeljeve në përdorimin e pajisjeve fiskale, veçanërisht moslëshimit të kuponit tatimor, për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve, Gjykata vëren se më parë ligji parashikonte dënimin me gjobë, masa e së cilës ka ndryshuar në mënyrë të vazhdueshme (neni 122/1/b i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar). Fillimisht ajo varionte nga 100 000 (njëqind) mijë lekë për konstatimin e parë të shkeljes, në 500 000 (pesëqind) mijë lekë në të dytin, dhe për rastin e tretë të

shkeljes mbyllje të veprimtarisë deri në 6 muaj (*ligji nr. 10209/2009*). Më pas, masa e gjobës përcaktohej në varësi të mënyrës së regjistrimit të tatimpaguesit, konkretisht: subjektet e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe tatimit mbi fitimin për konstatimin e parë të shkeljes dënoheshin me gjobë prej 200 000 (*dyqind mijë*) lekësh, të tjerët, me gjobë prej 100 000 (*njëqind mijë*) lekësh; për shkeljen e dytë dënoheshin respektivisht 300 000 (*treqind*) mijë lekë dhe 200 000 (*dyqind*) mijë lekë, dhe herën e tretë me 500 000 (*pesëqind*) mijë lekë të dyja kategoritë, ose mbyllje të veprimtarisë deri në 6 muaj (*ligji nr. 10145/2011*). Ndryshimet e mëvonshme ligjore parashikonin se tatimpaguesi për çdo konstatim (verifikim) të kryer dënohej me gjobë në masën 200 000 (*dyqind mijë*) lekë për tatimpaguesit e regjistruar si subjekte të tatimit mbi fitimin dhe në masën 50 000 (*pesëdhjetë mijë*) lekë për tatimpaguesit e tjerë; për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas të parit, dënohej me gjobë në masën 300 000 (*treqind mijë*) lekë për tatimpaguesit e regjistruar si subjekte të tatimit mbi fitimin dhe gjobë, në masën 100 000 (*njëqind mijë*) lekë për tatimpaguesit e tjerë; për çdo konstatim të përsëritur të moslëshimit të kuponit tatimor, pas aplikimit të dy dënimeve administrative, ai *kallëzohet penalisht* nga adminis-trata tatimore për evazion fiskal (*ligji nr. 164/2014*). Aktualisht nëse tatimpaguesi nuk lëshon kupon tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve, për çdo konstatim (verifikim) të kryer, ai dënohet: *i) me gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor*, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës; *ii) përveç detyrimeve tatimore dhe interesave*, që llogariten e paguhen në përputhje me dispozitat e këtij ligji dhe të ligjeve specifike tatimore; *iii) me gjobë në masën 500 000 (pesëqind mijë) lekë*, dhe me *iv) rivlerësim tatimor të të ardhurave për 6 muajt e fundit*, për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë; *v) kallëzohet penalisht* nga administrata tatimore (*neni 17, pika 1/b i ligjit nr. 99/2015*).

51. Nëse më parë tatimpaguesi lëshonte një kupon tatimor/dëftesë tatimore/biletë me vlerë të parashtypur, që nuk përmbante elementet e përcaktuara në këtë ligj dhe në aktet nënligjore, për sa më sipër ai dënohej me gjobë në masën 30 000 (*tridhjetë mijë*) lekë (*neni 122/1/c i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar*). Aktualisht tatimpaguesi për këtë shkelje dënohet *me gjobë në masën 100 000 (njëqind mijë) lekë* (*neni 17, pika 1/c i ligjit nr. 99/2015*).

52. Kuadri ligjor parashikon *gjobë në masën 20 000 (njëzet mijë) lekë* edhe nëse tatimpaguesi nuk afishon në një vend të dukshëm një poster, që tregon detyrimin e blerësit të mallrave apo të përfituesit të shërbimit për të kërkuar kupon tatimor (*neni 122/1/d i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar*). Aktualisht, përveç sa më sipër, tatimpaguesi dënohet edhe *me gjobë në masën 500 000 (pesëqind mijë) lekë* për mosafishimin në një vend të dukshëm, në adresën ku kryen veprimtarinë, të një posteri që tregon të drejtën e blerësit për të mos paguar për mallrat dhe shërbimet e blera. Administrata tatimore ushtron të drejtën edhe të kallëzimit penalisht të tatimpaguesit (*neni 17, pika 2/d.1 i ligjit nr. 99/2015*).

53. Më parë tatimpaguesi dënohej për mosafishimin e çmimeve të shitjes së mallrave apo shërbimeve dhe nëse ishte tatimpagues i klasifikuar si biznes i vogël, ai dënohej me gjobë *me 35 000 (tridhjetë e pesëmijë) mijë lekë*, kurse për tatimpaguesit e tjerë gjoba ishte 65 000 (*gjashëtdhjetë e pesë*) mijë lekë (*neni 130 i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar*). Aktualisht, në rast mosafishimi të çmimeve të shitjes së mallrave apo shërbimeve, tatimpaguesi *dënohet me gjobë 500 000 (pesëqind mijë) lekë* (*neni 20 i ligjit nr.99/2015*).

54. Lidhur me përdorimin dhe mirëmbajtjen e pajisjeve fiskale, kuadri ligjor parashikon se tatimpaguesi mban përgjegjësi dhe dënohet me gjobë në masën 25 000 (*njëzet e pesë mijë*) lekë kur ai nuk njofton menjëherë për defektin e ndodhur në pajisjen fiskale ose sistemin e monitorimit të qarkullimit dhe nuk plotëson në rregull librezën fiskale të defekteve (*neni 122/1/gj i ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar*). Kurse nëse tatimpaguesi mban ose përdor pajisje fiskale apo sisteme të monitorimit të qarkullimit, të cilat nuk janë në përputhje me këtë ligj apo aktet nënligjore në zbatim të tij, tatimpaguesi dënohet me: *i) konfiskim të mallrave gjendje* dhe administrata tatimore ushtron të drejtën për ta; *ii) kallëzuar penalisht* tatimpaguesin (*neni 17, pika 3 i ligjit nr. 99/2015*).

55. Në rast të moslëshimit të faturës tatimore apo faturës tatimore me TVSH, tatimpaguesi më parë dënohej: *i) me gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor*, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës; *ii) përveç detyrimeve tatimore dhe interesave*, që llogariten dhe paguhen në përputhje me dispozitat e këtij ligji dhe të ligjeve specifike tatimore (*neni 124 i*

ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar). Aktualisht në rast moslëshimi të faturës tatimore, dëftesës tatimore apo faturës tatimore me TVSH, tatimpaguesi dënohet: i) *me gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor*, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës; ii) *përveç detyrimeve tatimore dhe interesave*, që llogariten dhe paguhen në përputhje me dispozitat e këtij ligji e të ligjeve specifike tatimore. Nëse tatimpaguesi shet mallra me shumicë, ai dënohet: i) *me gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor*, të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës; ii) *përveç detyrimeve tatimore e interesave*, që llogariten dhe paguhen në përputhje me dispozitat e këtij ligji e të ligjeve specifike tatimore; iii) *me gjobë në masën 10 000 000 (dhjetë milionë) lekë*; dhe iv) *rivlerësim të të ardhurave për një periudhë 6-mujore*. Për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë, administrata tatimore; v) *kallëzon penalisht tatimpaguesin (neni 18 i ligjit nr. 99/2015)*.

56. Ligji objekt kundërshtimi ka parashikuar dënime me gjobë edhe në normat e reja, konkretisht një *gjobë prej 30 000 (tridhjetë mijë) lekësh* për çdo mosngarkim /ngarkim jo të saktë nga tatimpaguesi të të dhënave të numrave IMEI të telefonave celularë dhe një *gjobë në masën e detyrimit tatimor*, kur nga kontrolli nga administrata tatimore tek tatimpaguesit rezulton detyrim tatimor edhe pse pasqyrat financiare të tyre janë certifikuar nga kompanitë audituese se janë në përputhje me legjislacionin fiskal (*neni 19 i ligjit nr. 9920/2015*).

57. Duke iu rikthyer analizës së përshtatshmërisë dhe domosdoshmërisë së masave të reja ligjore, Gjykata vëren ato parashikojnë zbatimin njëkohësisht të disa penalteteve për një tatimpagues, i cili krahas pagimit të disa llojeve të gjobave, mund t'i nënshtrohet rivlerësimit tatimor për një periudhë kohore të caktuar, t'i konfiskohet malli, si dhe mund të kallëzohet penalisht nga organet e administratës tatimore nëse shkelja përbën evazion fiskal.

58. Gjykata vlerëson se qëllimi i përgjithshëm i masave administrative është të parandalojë veprimet ose mosveprimet e qëllimshme apo neglizhente të tatimpaguesve, që vijnë në kundërshtim me ligjin, duke siguruar, për rrjedhojë, përmbushjen e detyrimeve që burojnë nga legjislacioni tatimor. Për më tepër, duke qenë se detyrimet tatimore përbëjnë burimin kryesor të të ardhurave të buxhetit të shtetit, garantimi i sjelljeve ligjore të tatimpaguesve siguron krahas qëndrueshmërisë ekonomike edhe mundësinë e zbatimit të politikave sociale efektive.

59. Dënimi administrativ në fushën e tatim-taksave ka natyrë parandaluese, megjithatë ky tipar nuk përcakton në vetvete karakterin ndëshkues të tij. Kriteret të cilat duhen marrë parasysh si përcaktuese të dënimit përfshijnë shkallën e shkeljes, sjelljen e mëparshme të tatimpaguesit dhe përpjekjet e tij për të eliminuar apo pakësuar pasojat negative konkrete, personalitetin dhe kushtet social-ekonomike të tij. Qëllimi i ligjvënësit në parashikimin e gjobave administrative është të ushtrojë presion ndaj tatimpaguesve për të vepruar në përputhje me detyrimet ligjore, duke synuar rivendosjen e balancës ekonomike që ekzistonte përpara shkeljes. Në këtë kuptim, masa nuk duhet të synojë ndëshkimin e atyre që shkelin rregullat, sepse në të kundërt ajo më tepër se parandaluese është ndëshkuese dhe, në thelb, përafrohet me një sanksion penal. Sistemet e ndjekjes penale dhe të dënimeve administrative janë të pavarur nga njëra-tjetra dhe mbrojnë lloje të ndryshme të marrëdhënieve shoqërore. Në këtë kuptim edhe dallimi mes sanksioneve penale dhe atyre administrative është i natyrës cilësore, çka nënkupton që sanksioni penal ndryshon nga ai administrativ në aspektin social dhe etik të dënimit dhe në efektin potencial diskreditues të personit që kryen shkeljen.

60. Gjykata duke iu referuar nenit 34 të KP-së vëren se gjoba si dënim për kryerjen e një vepre penale konsiston në pagimin në favor të shtetit të një shume të hollash brenda kufijve të para-shikuar nga ligji. Dënimi me gjobë jepet nga gjykata për personat që kryejnë krime dhe kundravajte penale, pasi është hetuar rreth aftësisë paguese të tyre, e përcaktuar kjo e fundit nga gjendja personale dhe pasurore e personit dhe nga rrethanat të tjera që lidhen me to. Gjoba varion nga 100 (njëqind) mijë deri në 10 (dhjetë) milionë lekë për personat që kryejnë krim, dhe nga 50 (pesëdhjetë) mijë gjer në 3 (tre) milionë lekë për personat që kryejnë kundërvajtjet penale.

61. Veçanërisht duke iu referuar veprave penale në lidhje me taksat dhe tatimet, Gjykata konstaton se fshehja e të ardhurave dhe mospa-gimi i taksave dhe tatimeve, sipas neneve 180 dhe 181, janë krime të dënueshme me gjobë dhe burgim. Për rrjedhojë, masa e gjobës që duhet të paguajë

tatimpaguesi në rast të kryerjes së këtyre krimeve varion nga 100 mijë lekë deri në 10 milionë lekë. Ndërsa ndryshimi në aparatet matëse dhe prishja e shenjave të bllokimit apo pezullimit të veprimtarisë tregtare përbëjnë kundërvajtje penale, sipas neneve 182 dhe 182/a, dhe tatimpaguesi mund të gjobitet nga 50 mijë lekë gjer në 3 milionë lekë.

62. Gjykata vëren se normat ligjore penale që përcaktojnë veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet kanë pësuar disa ndryshime me ligjin nr. 135/2015, konkretisht është shfuqizuar dënimi me gjobë në nenet 180, 182 dhe 182/a, si dhe është shtuar neni 180/a, që e cilëson *moslëshimin e kuponit tatimor, dëftesës ose faturës tatimore si kundërvajtje penale*, pasi është marrë më parë masa administrative, dhe e dënon me gjobë ose me burgim deri në një vit. Ndërkohë, *ushtrimi i një aktiviteti tregtar të paligjshëm ose të paregjistruar në organet tatimore, të papajisur me kasë fiskale sipas dispozitave ligjore në fuqi ose dhënia e urdhrave në kundërshtim me ligjin, me qëllim moslëshimin e kuponit tatimor, dëftesës ose faturës tatimore, kur është marrë më parë masa administrative* përbën krim dhe dënohet me burgim deri në tre vjet.

63. Duke e krahasuar masën e gjobave për krimet në fushën e taksave dhe tatimeve, që varion nga 100 mijë lekë deri në 10 milionë lekë, me masën e gjobave të parashikuara nga normat objekt kundërshtimi, Gjykata konstaton se këto të fundit jo vetëm janë disa herë më larta se ato të përcaktuara për kundërvajtjet penale në fushën e taksave dhe tatimeve, por e tejkalojnë kufirin e gjobave të parashikuara për krimet në atë fushë.

64. Referuar edhe “*kritereve Engel*” të përpu-nuara nga GJEDNJ-ja e të përshkruara edhe më parë në këtë vendim (*shih paragrafin 15*), për sa i takon kriterit të parë, që ka të bëjë me klasifikimin e shkeljes nga legjislacioni kombëtar, Gjykata vëren se gjobat janë vendosur sipas përcaktimeve të legjislacionit tatimor në fuqi në Shqipëri, konkretisht ligji nr.9920/2008, i ndryshuar. Megjithatë, si GJEDNJ-ja, ashtu dhe GJED-ja mbajnë qëndrimin se natyra e legjislacionit nuk është përcaktues i natyrës jopenale të çështjes tatimore (*shih vendimet e GJED-së në çështjen Bonda, 5 qershor 2012, C-489/10, §37; Akeberg Fransson, 26 shkurt 2013, C-617/10, §35*). Lidhur me kriterin e dytë, që ka të bëjë me vetë natyrën e shkeljes, Gjykata vëren se normat e kundërshtuara dhe gjobat që ato përcaktojnë zbatohen ndaj tatimpaguesve me shumicë dhe pakicë, përgjegjës për përmbushjen e detyrimeve tatimore, dhe nuk i drejtohen vetëm një grupi të caktuar subjektsh. Ndërsa për sa i takon kriterit të tretë, që lidhet me shkallën e ashpërsisë të dënimit që subjekti tatimpagues rrezikon të marrë, Gjykata vëren se gjobat përveçse janë konceptuar si dënime fikse, ato janë ashpërsuar dukshëm krahasuar me kuadrin e mëparshëm ligjor.

65. Në vështrim të sa më sipër, Gjykata vlerëson se ashpërsia e gjobave në rastin konkret është e tillë sa ato në thelb shndërrohen në dënime penale. Bazuar në karakteristikat dhe qëllimet e ndryshme midis dënimeve adminis-trative me gjobë të vendosura për një shkelje me natyrë administrative dhe atyre të parashikuara për të njëjtën shkelje kur ajo kualifikohet si vepër penale, Gjykata çmon se kjo masë e ligjvënësit e ka kapërcyer logjikën normale të synimit dhe qëllimit të një mase administrative në fushën e taksave dhe të tatimeve. Për rrjedhojë, Gjykata vlerëson se masat e gjobave janë dukshëm të ekzagjeruara dhe jo të përshtatshme për të justifikuar arritjen e qëllimit dhe objektivit për të cilin ato janë parashikuara.

66. Gjykata rithekson se lufta kundër informalitetit, krijimi i kushteve për konkurrencë të ndershme, duke evituar evazionin fiskal dhe kontrabandën, si dhe rritja e efektivitetit të organizimit e të funksionimit të administratës tatimore, me qëllim mbrojtjen e qytetarit nga veprime abuzive në fushën e tatim-taksave, duhet të mbetet një *objektiv i rëndësishëm i ligjvënësit* dhe që në parim i shërben një interesi madhor publik. Po ashtu, Gjykata çmon se janë të mirëpritura reformat në sistemin tatimor kur ato kanë për qëllim krijimin e një kulture përgjegjësie ndaj detyrimeve ligjore si për tatimpaguesit, ashtu dhe për administratën tatimore, pasi ato përbëjnë shtysa të domosdoshme për zhvillimin e sistemit ekonomik të vendit.

67. Megjithatë, Gjykata çmon se pavarësisht rëndësisë së objektivit të ligjvënësit dhe pranisë së interesit publik për një sistem tatimor efektiv, që siguron të ardhura të qëndrueshme për buxhetin e shtetit dhe, për rrjedhojë, edhe të mundësive konkrete për zbatimin e politikave sociale, bazuar në kërkesën kushtetuese për ndërhyrje legjislative proporcionale, në rastin konkret masat e parashikuara

nuk i shërbejnë ligjvënësit për të përmbushur efektivisht objektivin e kalimit nga ekonomia informale në atë formale.

68. Për rrjedhojë, Gjykata vlerëson se ndër-hyrja e ligjvënësit në çështjen konkrete nuk është në përputhje me parimin e proporcionalitetit, dhe si e tillë cenon lirinë ekonomike dhe të drejtën e pronës së tatimpaguesve, duke sjellë për pasojë një ndërhyrje thelbësore në gjendjen e tyre financiare dhe në thelbin e veprimtarisë ekono-mike që ata ushtrojnë.

69. Në vështrim të sa më sipër, Gjykata vlerëson se masat e gjobave të parashikuara nga nenet 5, 14, 15, 16 (pika 4 e shtuar në nenin 121), 17, pika 1, 17, pika 2, 18 (pika 2 e nenit 124) dhe 20 të ligjit nr. 99/2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar”, nuk janë proporcionale dhe të arsyeshme për të rivendosur balancën e drejtë midis kërkesave të interesit të përgjithshëm të komunitetit për një ekonomi të formalizuar dhe kërkesave të mbrojtjes së lirisë së ushtrimit të veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës të tatimpaguesve. Për sa kohë normat ligjore të mësipërme jo vetëm nuk sigurojnë baraspeshën e kërkuar mes së drejtës së kufizuar dhe interesit publik, por përkundrazi e kanë përmbysur atë duke vendosur një barrë të tepruar e të papërballueshme për subjektet tatimpaguese, Gjykata arrin në përfundimin se pretendimi i kërkuarës për mosrespektimin e parimit të pro-porcionalitetit në ndërhyrjen ligjore dhe për rrjedhojë cenimin e lirisë së veprimtarisë ekono-mike dhe të së drejtës së pronës, është i bazuar dhe duhet pranuar.

70. Në lidhje me pretendimet e tjera të kërkuarës për cenimin e parimit të sigurisë juridike, parimit *ne bis in idem* dhe të barazisë përpara ligjit, Gjykata vlerëson se pretendimet nuk janë ngritur në nivel kushtetues, për rrjedhojë nuk mund të vijojë me analizën e mëtejshme të tyre.

PËR KËTO ARSYE,

Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, në mbështetje të neneve 131/a dhe 134/1/f të Kushtetutës, si dhe të nenit 72 e në vijim të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, me shumicë votash,

VENDOSI:

- Pranimin pjesërisht të kërkesës.
 - Shfuqizimin si të papajtueshme me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë të neneve 5, 14, 15, 16 (pika 4 e shtuar në nenin 121), 17, pikat 1 dhe 2, 18 (pika 2 e nenit 124) dhe 20, të ligjit nr. 99/2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, të ndryshuar”.
 - Rrëzimin e kërkesës për pretendimet e tjera.
- Ky vendim është përfundimtar, i formës së prerë dhe hyn në fuqi ditën e botimit në Fletoren Zyrtare.

Anëtarë pro: Bashkim Dedja (kryetar), Sokol Berberi¹, Vladimir Kristo, Gani Dizdari, Vitore Tusha, Fatos Lulo,

Anëtarë kundër: Besnik Imeraj, Fatmir Hoxha

MENDIM PARALEL

1. Gjykata Kushtetuese (Gjykata) ka vendosur pranimin pjesërisht të kërkesës së Shoqatës për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut dhe ka shfuqizuar si të papajtueshme me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë nenet 5, 14, 15, 16 (pika 4 e shtuar në nenin 121), 17, pikat 1 dhe 2, 18 (pika 2 e nenit 124) dhe 20 të ligjit nr. 99/2015, “Për disa ndryshime dhe shtesa në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, të ndryshuar”.

2. Shumica në përfundim të arsyetimit të saj ka vlerësuar se masat e gjobave të parashikuara nga nenet e lartpërmendura nuk janë proporcionale dhe të arsyeshme për të rivendosur balancën e drejtë midis kërkesave të interesit të përgjithshëm të komunitetit për një ekonomi të formalizuar dhe

¹ Gjyqtari S. Berberi i bashkohet qëndrimit të shumicës sipas dispozitivit të vendimit, por me mendim paralel.

kërkesave të mbrojtjes së lirisë së ushtrimit të veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës të tatimpaguesve. Gjithashtu, sipas shumicës, këto norma kanë përmbysur baraspeshën e kërkuar mes së drejtës së kufizuar dhe interesit publik, duke vendosur një barrë të tepruar e të papërballueshme për subjektet tatimpaguese, duke cenuar në këtë mënyrë parimin e proporcionalitetit në ndërhyrjen ligjore dhe, për rrjedhojë, lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës (*shih paragrafin nr. 69 të vendimit të shumicës*).

3. Ndërsa në lidhje me pretendimet e tjera të kërkuar për cenimin e parimit të sigurisë juridike, parimit *ne bis in idem* dhe të barazisë përpara ligjit, shumica ka vlerësuar se ato nuk janë ngritur në nivel kushtetues, duke mos i analizuar ato (*shih paragrafin nr. 70 të vendimit të shumicës*).

4. Pajtohemi me vendimin e shumicës lidhur me cenimin e parimit të proporcionalitetit dhe për rrjedhojë të lirisë së veprimtarisë ekonomike dhe së drejtës së pronës, por vlerësojmë se antikushtetutshmëria e neneve 14/2, 15/2, 16/4, 17/1/b/ii dhe 18/2, të ligjit objekt shqyrtimi duhej trajtuar edhe nën këndvështrimin e respektimit të parimit të sigurisë juridike.

5. Lidhur me cenimin e parimit të sigurisë juridike kërkuar pretendon se formulimi i dispozitave të kundërshtuara nuk plotëson kërkesën për qartësi dhe siguri. Sipas saj, ligji lë në diskrecionin e administratës tatimore të vlerësojë nëse një veprim i caktuar do të konsiderohet ose jo vepër penale dhe administrata tatimore mund të paraqesë kallëzim penal për çdo tatimpagues, me kusht që të konstatohet për të dytën herë e njëjta shkelje. Po ashtu, dispozitat nuk janë të qarta për sa i takon se çfarë nënkupton togfjalëshi “çdo konstatim/-verifikim tjetër”, nëse ai i referohet të njëjtit aktkontrolli apo nëse i referohet respektimit të ligjit në kohë të ndryshme. Rregullimet ligjore krijojnë një mjedis pasigurie për ushtrimin e lirë të veprimtarisë ekonomike të tatimpaguesve, të cilët janë tashmë të frikësuar për pasojat e të gjitha veprimeve të tyre, pa pasur të qartë nëse ato janë kundërvajtje administrative apo penale (*shih paragrafin nr. 3.2.6, të vendimit të shumicës*).

6. Gjykata në jurisprudencën e saj ka theksuar se parimi i sigurisë juridike përfshin besimin te sistemi juridik, pa marrë për sipër garantimin e çdo pritshmërie për mosndryshim të një situatë të favorshme ligjore. Besueshmëria ka të bëjë me bindjen e individit se nuk duhet të shqetësohet vazhdimisht ose të jetojë me frikë për ndryshueshmërinë dhe pasojat negative të akteve juridike, të cilat mund të cenojnë jetën e tij private ose profesionale dhe të përkeqësojnë një gjendje të vendosur me akte të mëparshme. Rregullimet ligjore që kanë të bëjnë me të drejtat e shtetasve duhet të kenë qëndrueshmëri të mjaftueshme që siguron vijimësinë e tyre. Si rregull, nuk mund të mohohen interesat dhe pritshmëritë të ligjshme të qytetarëve nga ndryshimet në legjislacion. Shteti duhet të synojë të ndryshojë një situatë të rregulluar më parë vetëm nëse ndryshimi sjell pasojë pozitive (*shih vendimin nr. 43, datë 26.6.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

7. Gjithashtu, Gjykata është shprehur se për të kuptuar dhe zbatuar drejt parimin e sigurisë juridike, kërkohet, nga njëra anë, që ligji në një shoqëri të ofrojë siguri, qartësi dhe vazhdimësi, në mënyrë që individët t'i drejtojnë veprimet e tyre në mënyrë korrekte e në përputhje me të dhe, nga ana tjetër, vetë ligji të mos qëndrojë statik nëse duhet t'i japë formë një koncepti. Një rregullim i pasaktë i normës ligjore, që i lë shteg zbatuesit t'i japë asaj kuptime të ndryshme dhe që sjell pasojë, nuk shkon në përputhje me qëllimin, stabilitetin, besueshmërinë dhe efekti-vitetin që synon vetë norma (*shih vendimin nr. 43, datë 26.6.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

8. Po në këtë drejtim, Gjykata ka theksuar se mungesa e harmonizimit të dispozitave të një ligji me ato të ligjeve të tjera mund të mos krijojë në vetvete antikushtetutshmëri, por kur paqartësia krijon probleme të tilla që çojnë në zbatim të gabuar të dispozitave ligjore dhe në cenim të parimit të shtetit të së drejtës e të sigurisë juridike, atëherë nuk mund të pranohet se këto norma nuk janë të papajtueshme edhe me frymën e Kushtetutës (*shih vendimin nr. 43, datë 26.6.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

9. Duke iu kthyer çështjes në fjalë, ne gjyqtarët në pakicë, jemi të mendimit se në nenet 14/2²,

² Neni 14 - Neni 119 ndryshohet si më poshtë:

“Neni 119 - Mosdeklarimi i punonjësve

1. (*omissis*)

15/2³, 16/4⁴, 17/1/b/ii⁵ dhe 18/2⁶ të ligjit objekt shqyrtimi, vihet re një lloj konfondimi për sa u takon veprimeve apo mosveprimeve të tatimpaguesve që mund të kualifikohen si vepra penale në lidhje me tatimet dhe taksat. Madje parashikimi në normat e kundërshtuara i “*çdo konstatimi të përsëritur*” apo “*për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë*” i veprimeve të tilla si mosdeklarimi i punonjësve; mosdeklarimi i pagës reale të punonjësve; mbajtja në ruajtje, përdorimi apo transporti i mallrave të pashoqëruara me dokumente tatimore; moslëshimi i kuponit tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve; moslëshimi i faturës tatimore, dëftesës tatimore apo i faturës tatimore me TVSH nga tatimpaguesi që shet mallra me shumicë, krijon një mjedis të paqartë në drejtim të detyrimeve që burojnë nga ligji për tatimpaguesit dhe pasojat e veprimeve të tyre.

10. Nga këto parashikime vlerësojmë se përcaktimi i veprimeve/mosveprimeve të reja për të ushtruar të drejtën e kallëzimit penal të tatimpaguesit nga ana e administratës tatimore krijon paqartësi në funksionimin e sistemit të taksave dhe tatimeve dhe krijon kontradikta si brenda ligjit, ashtu edhe në raport me ligje të tjera që rregullojnë probleme të kësaj natyre (Kodi Penal). Mendojmë se përpjekje të tilla ndonëse janë justifikuar me nevojën emergjente për t’iu përgjigjur sfidave të

2. Çdo konstatim i përsëritur i mosdeklarimit të punonjësve, pas aplikimit të dënimit administrativ, si në pikën 1, të këtij neni, konsiderohet evazion tatimor, sipas nenit 116 të ligjit dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke bërë kallëzimin penal për tatimpaguesin.

³ Neni 15 - Pas nenit 119 shtohet neni 119/1 me këtë përmbajtje:

“Neni 119/1

Mosdeklarimi i pagës reale

1. (omissis)

2. Çdo konstatim i përsëritur i mosdeklarimit të pagës reale të punonjësve, pas aplikimit të dënimit administrativ, si në pikën 1, të këtij neni, konsiderohet evazion tatimor, sipas nenit 116 të ligjit dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke bërë kallëzimin penal për tatimpaguesin.”.

⁴ Neni 16 - Në nenin 121 pas pikës 3 shtohen pikat 4 (omissis) me këtë përmbajtje:

“4. Tatimpaguesi, që shet mallra me shumicë, që mban në ruajtje, përdor apo transporton mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, dënohet me gjobë në masën 10 000 000 (dhjetë milionë) lekë, konfiskim të të gjithë sasisë së mallit, që mbahej në ruajtje, përdorej apo transportohej, i pashoqëruar me dokumente tatimore dhe rivlerësim tatimor të të ardhurave për një periudhë 6-mujore. Me kërkesë të tatimpaguesit, masa e konfiskimit zëvendësohet me pagesën e menjëhershme të një gjobe, të barabartë me vlerën e tregut për të njëjtin mall.

Për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë, ku konstatohet se tatimpaguesi vazhdon të mbajë në ruajtje, të përdorë apo të transportojë mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, konsiderohet evazion tatimor, sipas nenit 116 të ligjit dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke e kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

⁵ Neni 17 - Në nenin 122, pika 1, bëhen këto ndryshime:

1. Shkronjat “b” dhe “c” ndryshohen si më poshtë:

b) (omissis)

i) (omissis)

ii) për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë, sipas shkronjës “i”, të këtij neni, ku konstatohet se tatimpaguesi vazhdon të mos e lëshojë kuponin tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve, sipas kërkesave të këtij ligji, si më sipër, konsiderohet evazion tatimor, sipas nenit 116, të ligjit, dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke e kallëzuar penalisht tatimpaguesin;

iii) (omissis)

c) (omissis)

⁶ Neni 18 - Neni 124 ndryshohet si më poshtë:

“Neni 124 - Kundërvajtjet në lëshimin e faturave tatimore, dëftesave tatimore dhe dokumentimin e transaksioneve

1. (omissis)

2. Moslëshimi i faturës tatimore, dëftesës tatimore apo i faturës tatimore me TVSH nga tatimpaguesi që shet mallra me shumicë dënohet me gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor, të padëklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës, përveç detyrimeve tatimore e interesave, që llogariten dhe paguhën në përputhje me dispozitat e këtij ligji e të ligjeve specifike tatimore, me gjobë në masën 10 000 000 (dhjetë milionë) lekë dhe rivlerësim të të ardhurave për një periudhë 6-mujore.

Për çdo konstatim (verifikim) tjetër pas verifikimit të parë, sipas pikës 2, të këtij neni, konsiderohet evazion tatimor, sipas nenit 116 të ligjit dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke e kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

kalimit nga ekonomia informale drejt formalizimit, në praktikë krijojnë paqartësi dhe konfuzion, të cilat pasjellin edhe probleme në kuptimin dhe zbatimin e gabuar dhe jo uniform të ligjit.

11. Me fjalë të tjera, tendenca e ligjvënësit për të përmirësuar procedurat për administrimin e detyrimeve tatimore, si dhe të parimeve të organizimit e të funksionimit të administratës tatimore mendojmë se konsiston në garantimin e funksionalitetit të sistemit tatimor në përgjithësi, si dhe të qartësisë, kuptueshmërisë dhe qëndrueshmërisë së tij. Përkundrazi, nenet e lartpërmendura të ligjit në fjalë nuk përmirësojnë sistemin tatimor, por japin disa zgjidhje *non sens* që bien ndesh me Kodin Penal, pasi krijojnë vepra penale të reja.

12. Në këtë drejtim, Gjykata ka konsideruar se miratimi i dispozitave penale pa respektuar procedurën e parashikuar nga neni 81/2/d i Kushtetutës, vjen në kundërshtim me parimet e shtetit të së drejtës dhe me qëllimet e legjislacionit penal. Sipas nenit 4/1 të Kushtetutës, e drejta përbën bazën dhe kufijtë e veprimtarisë së shtetit. Në këtë kuptim miratimi i dispozitave të reja penale, ndryshimi ose plotësimi i tyre me shumicë të thjeshtë dhe jo me tri të pestat e të gjithë anëtarëve të Kuvendit përbën një akt që u bie ndesh këtyre parimeve (*shih vendimin nr. 50, datë 10.7.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

13. Gjykata ka çmuar se delegimi që ka bërë ligjvënësi në paragrafin e dytë të nenin 1, shkronja “a”, të Kodit Penal për përfshirjen e dispozitave penale edhe në ligje të tjera, nuk është argument për të justifikuar miratimin e dispozitave të reja penale me ligje të thjeshta (siç quhen në doktrinën kushtetuese ligjet që kërkojnë miratim me shumicë të thjeshtë). Një delegim i tillë duhet të respektojë në çdo rast parimet e ligjshmërisë dhe të shtetit të së drejtës, të sanksionuara në nenet 4 dhe 29, në lidhje dhe me nenin 81/2 të Kushtetutës (*shih vendimin nr. 50, datë 10.7.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

14. Në përputhje me parimin e proporcionalitetit është e vërtetë se ligjvënësi lidhur me vlerësimin e mjetit të zgjedhur për ndëshkimin e shkelësve të ligjit dhe qëllimin që kërkohet të arrihet ka një hapësirë të lirë dhe të gjerë veprimi, e cila mund të shqyrtohet në shkallë të kufizuar nga kjo Gjykatë. Megjithatë, Gjykata vlerëson se kur është fjala për parashikimin e dispozitave penale si “*ultima ratio*” ose dhe të ligjeve të tjera organike, të parashikuara shprehimisht në nenin 81/2 të Kushtetutës, kjo hapësirë është e kufizuar në çdo rast nga detyrimi për miratimin e tyre me tri të pestat e deputetëve të Kuvendit (*shih vendimin nr. 50, datë 10.7.2015, të Gjykatës Kushtetuese*).

15. Në rastin konkret vërehet se nenet 14/2, 15/2, 16/4, 17/1/b/ii dhe 18/2, të ligjit nr. 99/2015, objekt shqyrtimi parashikojnë figura konkrete të veprës penale, respektivisht atë të mosdeklarimit të punonjësve; të mosdeklarimit të pagës reale të punonjësve; të mbajtjes në ruajtje, përdorimit apo transportit të mallrave të pashoqëruara me dokumente tatimore; të moslëshimit të kuponit tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve; të moslëshimit të faturës tatimore, dëftesës tatimore apo i faturës tatimore me TVSH nga tatimpaguesi që shet mallra me shumicë, të cilat sipas përmbajtjes së dispozitave përbëjnë kundërvajtje penale, pasi i japin të drejtën administratës tatimore të ushtrojë kallëzim penal ndaj tatimpaguesit.

16. Nga ana tjetër konstatohet se ligji nr. 99/2015, është miratuar në mbështetje të neneve 78 e 83/1 të Kushtetutës, pra ai është miratuar me shumicë të thjeshtë. Për pasojë, bazuar në jurisprudencën e kësaj Gjykate, vlerësojmë se nenet e lartpërmendura bien ndesh me nenet 4, 29 dhe 81/2/d të Kushtetutës dhe si të tilla duheshin shfuqizuar.

17. Në vijim të këtij arsyetimi, nenet 14/2, 15/2, 16/4, 17/1/b/ii dhe 18/2, i referohen nenit 131 të ligjit objekt shqyrtimi, i cili parashikon veprat penale në fushën tatimore. Për këtë arsye, për shkak të lidhjes së drejtpërdrejtë ndërmjet neneve të lartpërmendura, vlerësojmë se, bazuar në nenin 48/2, të ligjit nr. 8577, datë 10.2.2000, “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, që i lejon kësaj Gjykate të marrë në shqyrtim edhe akte të tjera normative kur ato kanë lidhje me objektin e kërkesës, meqenëse neni 131 i ligjit nr. 99/2015 mbart të njëjtat probleme kushtetuese si më lart, duhej, gjithashtu, të shfuqizohej.

18. Si përfundim, jemi të mendimit se nenet 14/2, 15/2, 16/4, 17/1/b/ii, 18/2 dhe 131, të ligjit nr. 99/2015 cenojnë parimin e sigurisë juridike, si dhe vijnë në kundërshtim me nenet 4, 29 dhe 81/2/d, të Kushtetutës, pasi përcaktojnë vepra të reja penale për të cilat kërkohet votimi me shumicë të cilësuar.

MENDIM PARALEL

1. Në çështjen, me kërkuese Shoqatën për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut ndaj të njëjtin qëndrim me shumicën për pranimin e kërkesës dhe dispozitivin, por nuk pajtohem me linjën e arsytimit të bërë prej saj në lidhje me themelin e çështjes. Për këtë arsye e çmoj të rëndësishme të shprehem me mendim paralel.

2. Kërkuesja ka pretenduar se normat objekt kundërshtimi kanë vendosur një barrë të tepruar mbi tatimpaguesit, pasi midis masave të përdorura - ashpërsimit të gjobave - dhe qëllimit që kërkohet të arrihet - lufta kundër informalitetit, evazionit fiskal apo kontrabandës - mungon një marrëdhënie e arsyeshme proporcionaliteti. Për rrjedhojë, sipas kërkueses, normat e reja ligjore, që parashikojnë gjoba në vlera të paarsyeshme, të cilat çojnë pothuajse me shkatërrim të biznesit të tatimpaguesve dhe janë të papërshtatshme për shkeljen me natyrën e veprimtarisë tregtare me shumicë apo pakicë, kufizojnë në mënyrë joproporcionale lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të drejtën e pronës, në referim të neneve 11 dhe 41 të Kushtetutës (§25 i vendimit).

3. Shumica është shprehur se “ndërrhyrja e ligjvënësimit në çështjen konkrete nuk është në përputhje me parimin e proporcionalitetit, dhe si e tillë cenon lirinë ekonomike dhe të drejtën e pronës së tatimpaguesve, duke sjellë për pasojë një ndërrhyrje thelbësore në gjendjen e tyre financiare dhe në thelbin e veprimtarisë ekonomike që ata ushtrojnë” (§68 i vendimit). Më tej, shumica ka vlerësuar se masat e gjobave të parashikuara nga ligji objekt shqyrtimi nuk janë proporcionale dhe të arsyeshme për të rivendosur balancën e drejtë midis kërkesave të interesit të përgjithshëm të komunitetit për një ekonomi të formalizuar dhe kërkesave të mbrojtjes së lirisë së ushtrimit të veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës të tatimpaguesve. Ajo ka arritur në përfundimin se pretendimi i kërkueses për mosrespektimin e parimit të proporcionalitetit në ndërrhyrjen ligjore dhe, për rrjedhojë, cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike dhe të së drejtës së pronës, është i bazuar dhe duhet pranuar (§69 i vendimit).

4. Bashkohem me qëndrimin e shumicës për sa i përket cenimit të së drejtës së pronës, por jo për sa i përket cenimit të lirisë së veprimtarisë ekonomike. Nuk pajtohem me arsytimin e shumicës, që e ka trajtuar cenimin e së drejtës së pronës në kuadrin e cenimit të lirisë ekonomike dhe si pasojë të cenimit të kësaj të fundit. Vlerësoj se në rastin konkret është cenuar e drejta e pronës, por jo liria e veprimtarisë ekonomike, bazuar në argumentet e paraqitura në vijim. Edhe në vështrim të jurisprudencës së GJEDNJ-së, si dhe të jurisprudencës kushtetuese të vendeve të tjera, gjobat administrative në fushën e tatimeve janë vlerësuar në këndvështrim të cenimit të së drejtës së pronës dhe jo të lirisë ekonomike. Përcaktimi i qartë i standardit kushtetues të kontrollit të gjobave administrative, përveçse përbën një detyrim për Gjykatën në zgjidhjen e çështjes konkrete, i shërben njëkohësisht edhe kërkesave që burojnë nga parimi i sigurisë ligjore, parashikueshmërisë dhe qëndrueshmërisë, të cilat duhet të respektohen si nga ligjvënësi në procesin e hartimit dhe miratimit të ndryshimeve ligjore të nevojshme, ashtu dhe nga Gjykata në shqyrtimin e çështjeve të ngjashme.

5. E drejta e pronës private është e garantuar nga Kushtetuta. Ligji mund të parashikojë kufizime në ushtrimin e së drejtës së pronës vetëm për interesa publikë ose vetëm kundrejt një shpërblimi të drejtë nëse këto kufizime barazohen me shpronësimin (neni 41 i Kushtetutës). Sipas nenit 1 të protokollit 1 të KEDNJ-së çdo person fizik ose juridik ka të drejtën e gëzimit paqësor të pasurisë së tij. Askush nuk mund të privohet nga prona e tij, përveçse për arsye të interesit publik dhe në kushtet e parashikuara nga ligji dhe nga parimet e përgjithshme të së drejtës ndërkombëtare.

6. Ligji objekt shqyrtimi ka ndryshuar masat e gjobave administrative në rastet e shkeljeve të ligjit në fushën e tatimeve. Siç ka konstatuar shumica, ato parashikojnë zbatimin njëkohësisht të disa penalteteve për një tatimpagues, i cili krahas pagimit të disa llojeve të gjobave, mund t'i nënshtrohet rivlerësimit tatimor për një periudhë kohore të caktuar, t'i konfiskohet malli, si dhe mund të kallëzohet penalisht nga organet e administratës tatimore nëse shkelja përbën evazion fiskal (§57 i vendimit). Kërkuesi, ndër të tjera, ka pretenduar se ashpërsimi i gjobave tatimore ka cenuar të drejtën e pronës së tatimpaguesve të garantuar nga Kushtetuta dhe neni 1 i protokollit 1 të KEDNJ-së.

7. Bazuar në nenin 17 të Kushtetutës, si dhe në metodën dhe kriteret e vlerësimit të ndjekura nga GJEDNJ-ja për raste të ngjashme, në vijim është analizuar nëse në rastin konkret: a) A konsiderohet pronë/pasuri, sipas kuptimit të nenit 41 të Kushtetutës dhe nenit 1 të protokollit 1 të KEDNJ-së, shuma financiare në të holla nga e cila tatimpaguesit privohen për shkak të gjobave tatimore?; b) A ka pasur një ndërhyrje shtetërore në gëzimin e pasurisë/pronës?; c) Nëse po, a është bërë kjo ndërhyrje në mënyrë të ligjshme, për një interes publik dhe në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar atë?

a) *A kemi të bëjmë me “pasuri/të drejta pronësore” në rastin konkret?*

8. Në nenin 41 të Kushtetutës, në pikat 1 dhe 2, përcaktohet: “E drejta e pronës private është e garantuar. 2. Prona fitohet me dhurim, me trashëgimi, me blerje dhe me çdo mënyrë tjetër klasike të parashikuar në Kodin Civil.” Koncepti i “pronës/pasurisë” në paragrafin e parë të nenit 1 të Protokollit nr. 1 ka një kuptim autonom, i cili nuk kufizohet në pronësinë e të mirave materiale dhe është i pavarur nga klasifikimi formal në të drejtën e brendshme. Në të njëjtën mënyrë si mallrat materiale, të drejta dhe interesa të caktuara që përbëjnë asete mund të konsiderohen si “të drejta pronësore” dhe kështu si “pasuri” për qëllimet e kësaj dispozite (*shih Iatridis kundër Greqisë [GC], nr. 31107/96, § 54; Beyeler kundër Italisë [GC], nr. 33202/96, §100; Broniowski kundër Polonisë [GC], nr. 31443/96, §129*). “Pasuritë” brenda kuptimit të nenit 1 të Protokollit nr.1 mund të jenë ose “pasuri ekzistuese” ose asete, përfshirë pretendimet për të cilat kërkuesi mund të argumentojë se ka të paktën një “pritshmëri legjitime”, që do të realizohet (*shih Gratzinger dhe Gratzingerova kundër Republikës Çeke [GC], nr. 39794/98, §69*). Në këtë çështje, zbatimi i gjobave të kundërshtuara do të sjellë privimin e subjekteve që i nënshtrohen ligjit për procedurat tatimore nga një element i pronës, përkatësisht nga shumatat që këto subjekte duhet të paguajnë. Ky qëndrim mbështetet në jurisprudencën e GJEDNJ-së për raste të ngjashme (*shih Mamidakis kundër Greqisë, nr. 35533/04, vendimi përfundimtar i GJEDNJ-së 11/04/2007; Phillips kundër Mbretërisë së Bashkuar, nr. 41087/98, §51, vendim i GJEDNJ-së 2001–VII*).

b) *A ka cenim të së drejtës së pronës/pasurisë nëpërmjet gjobave tatimore në rastin konkret?*

9. Në rastin konkret, siç është pranuar nga kërkuesja dhe nga subjektet e interesuara, ka ndërhyrje në gëzimin paqësor të pasurisë së tatimpaguesve. Kështu, gjobat tatimore, të parashikuara nga ligji nr. 99/2015, janë shuma monetare ose mallra të cilat merren nga pasuria/prona e tatimpaguesve në masën e caktuar nga gjoba administrative.

10. Nenet 155 dhe 157 të Kushtetutës sanksionojnë detyrimin kushtetues për të paguar detyrimet tatimore, të cilat përcaktohen vetëm me ligj, që rregullon përmbajtjen e detyrimit, procedurën e pagesës së tyre, çështjet organizative të administratës tatimore, metodat e llogaritjes të pagesës së tatimeve, gjobat administrative në rastet e shkeljeve etj.

11. Edhe garancia që përmban paragrafi i parë i nenit 1 të protokollit 1 të KEDNJ-së për mbrojtjen e pasurisë/pronës nuk cenon, sipas paragrafit 2 të po këtij neni, të drejtën e shteteve për të zbatuar ligje që ato i çmojnë të nevojshme për të rregulluar përdorimin e pasurive në përputhje me interesin e përgjithshëm ose për të siguruar pagimin e taksave, të kontributeve ose të gjobave të tjera. Megjithatë, pavarësisht hapësirës së vlerësimit që gëzojnë shtetet, ndër të tjera, për të kontrolluar përdorimin e pronës në përputhje me interesin e përgjithshëm, siç ka theksuar shumica, duke iu referuar jurisprudencës së GJEDNJ-së, sado e konsiderueshme qoftë, ajo nuk mund të jetë e pakufizuar. Ushtrimi i diskrecionit të shtetit, madje edhe në kontekstin e reformave më komplekse, nuk mund të sjellë rrjedhoja në kundërshtim me standardet e Konventës. Pra, ndërhyrja rregullatore duhet të bëhet duke respektuar disa kriterë, konkretisht ajo duhet të jetë e ligjshme, të bëhet për një interes publik, si dhe të jetë në përpjesëtim me qëllimin që kërkohet të arrihet. Pikërisht këto kriterë janë përcaktuar edhe në nenin 17/1 të Kushtetutës, fushëveprimi i të cilit shtrihet, si rregull, në të gjitha të drejtat dhe liritë kushtetuese.

c) *A është bërë kjo ndërhyrje në mënyrë të ligjshme, për një interes publik dhe në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar atë?*

12. Sipas jurisprudencës së GJEDNJ-së, të cituar edhe nga shumica, mosmarrëveshjet në fushën e tatimeve ende mbeten çështje që përfshihen në prerogativat e autoritetit publik për shkak të predominimit të natyrës publike të raportit midis tatimpaguesit dhe komunitetit [...]” (*shih vendimin e GJEDNJ-së [DHM], nr. 44759/98, §29, DHM, 12 korrik 2001*). Për të përmbushur kriterin e

ligjshmërisë, ligji duhet të jetë në përputhje me shtetin e së drejtës, të jetë i qartë, i parashikueshëm, të parashikojë garanci kundër ndërhyrjes shtetërore arbitrare, si dhe të ofrojë garanci të mjaftueshme procedurale (*shih N.K.M. kundër Hungarisë, nr. 66529/11, §48–49*). Vendosja me ligj e llojeve të dënimeve administrative, ashtu si dhe vetë përcaktimi i masave të gjobave është përgjithësisht diskrecion i pushtetit legjislativ, i cili, në përputhje me kërkesat dhe me nevojat në ndryshim të shoqërisë, bën rregullimin ligjor përkatës, siç ka bërë në rastin konkret.

13. Për sa i përket qëllimit të ligjit, siç ka pohuar edhe shumica, ai konsiston në parandalimin e veprimeve ose mosveprimeve të qëllimshme apo neglizhente të tatimpaguesve, që vijnë në kundërshtim me ligjin, duke siguruar, përmes masave administrative, përmbushjen e detyrimeve që burojnë nga legjislacioni tatimor. Marrja e masave ligjore në luftën ndaj informalitetit, krijimi i kushteve për konkurrencë të ndershme, forcimi i procedurave tatimore për të mbyllur hapësirat ligjore për kryerjen e evazionit fiskal dhe të kontrabandës janë objektivat që synon të realizojë ligji konkret, bazuar në relacionin shoqëruar të projektligjit. Padyshim parandalimi i evazionit fiskal është një objektiv legjitim me rëndësi publike. Shteti ka diskrecion të ndërmarrë iniciativa ligjore, në kuadër të reformave ekonomike e financiare, për të rritur efektivitetin e mbledhjes së tatimeve. Megjithatë, kjo nuk do të thotë se ligjvënësi mund të vendosë çdo lloj detyrimi ligjor apo çdo lloj dënimi me gjobë për shkelje të ligjeve tatimore, duke i justifikuar me arritjen e qëllimit rregullator. Në përcaktimin e masës së gjobave ligjvënësi është i detyruar të respektojë parimet themelore kushtetuese, të cilat shërbejnë si kufizime/limite në masën në të cilën shoqëria ndjek qëllimet e saj rregullatore në fushën e tatimeve. Kur analizohet një ndërhyrje rregullatore nuk ka rëndësi të vlerësohet në terma absolutë nëse vlerat themelore janë respektuar apo jo, e rëndësishme është të vlerësohet deri në çmasë janë respektuar këto vlera themelore. Kështu, në rast konflikti midis qëllimeve rregullatore dhe parimeve themelore kushtetuese, qëllimet rregullatore ndiqen me kusht që të respektohen vlerat kushtetuese në masën e domosdoshme në një shoqëri demokratike liberale. Në këtë mënyrë qëllimi mund të promovohet dhe të arrihet, duke garantuar njëkohësisht që pushteti publik të ushtrohet në mënyrë legjitime. Duke qenë se qëllimi esencial i ligjeve rregullatore është arritja e objektivave të tyre, kriteri primar për të vlerësuar ligjin është efektiviteti i tij. Përpjekjet për të arritur efektivitetin, si rezultat i ligjit, kufizohen nga parime dhe vlera kushtetuese të evidentueshme për shkak të aspektit publik të rregullimit. Këto vlera kushtetuese kërkojnë që parashikimet rregullatore të jenë të autorizuar nga ligji, të jenë të qarta, transparente, të qëndrueshme, të drejta në aspektin procedural, proporcionale dhe racionale.

14. Siç ka theksuar edhe GJEDNJ-ja, një ndërhyrje, përfshirë edhe atë që rezulton nga një masë për të siguruar pagesën e taksave, duhet të arrijë një “ekuilibër të drejtë” midis kërkesave të interesit të përgjithshëm të komunitetit dhe kërkesave të mbrojtjes së të drejtave themelore të individit. Shqetësimi për të arritur këtë ekuilibër është pasqyruar në strukturën e nenit 1 si një i tërë, duke përfshirë edhe paragrafin e dytë: duhet të ekzistojë një marrëdhënie e arsyeshme proporcionaliteti midis mjeteve të përdorura dhe qëllimeve të ndjekura (*shih MA dhe 34 të tjerët kundër Finlandës, nr. 27793/95, 10 qershor 2003*). Edhe nëse është e ligjshme, jo arbitrare dhe për një interes publik, një ndërhyrje në të drejtën e gëzimit të pasurisë/pronës duhet gjithmonë të arrijë këtë “ekuilibër të drejtë” (*shih N.K.M. kundër Hungarisë, nr. 66529/11, § 60*).

15. Proporcionalitetin e një kufizimi Gjykata e ka vlerësuar rast pas rasti, duke analizuar nëse: i) objektivi i ligjvënësit është mjaftueshëm i rëndësishëm për të justifikuar kufizimin e së drejtës; ii) masat e marra janë të lidhura në mënyrë të arsyeshme me objektivin - ato nuk mund të jenë arbitrare, të padrejta ose të bazuara mbi vlerësime alogjike; iii) mjetet e përdorura nuk janë më të ashpër se sa duhen për të arritur objektivin e kërkuar - sa më të mëdha efektet e dëmshme të masës së përzgjedhur, aq më tepër duhet të jetë i rëndësishëm objektivi për t'u arritur, në mënyrë që masa të justifikohet si e nevojshme (*shih vendimin nr. 12, datë 14.4.2010, të Gjykatës Kushtetuese*). Gjykata ka theksuar se kufizimet e vendosura nga ligjvënësi duhet të përmbushin kriteret e përcaktuara në nenin 17 të Kushtetutës dhe pikërisht që kufizimi duhet të bëhet me ligj për një interes publik ose për mbrojtjen e të drejtave të të tjerëve, të jetë në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar atë, të mos cenojë thelbin e së drejtës dhe të mos tejkalojë kufizimet e parashikuara në Konventën Evropiane të të Drejtave të Njeriut (*shih vendimin nr. 16, datë 25.7.2008, të Gjykatës Kushtetuese*).

16. Duke iu referuar kriterëve të përcaktuara nga jurisprudenca e Gjykatës dhe e GJEDNJ-së, në çështjen konkrete është e rëndësishme të vlerësohet nëse zbatimi i ligjit objekt shqyrtimi, më konkretisht i gjobave tatimore, imponon një barrë të tepruar mbi tatimpaguesit ose cenon në mënyrë të konsiderueshme situatën e tyre financiare dhe në këtë mënyrë dështon në arritjen e një ekuilibri të drejtë midis interesave të ndryshëm të përfshirë në këtë çështje.

17. Siç është konstatuar edhe nga shumica, e cila ka krahasuar parashikimet e ligjit konkret me kuadrin e mëparshëm ligjor, masa e gjobave është rritur disa herë dhe masat e reja ligjore parashikojnë zbatimin njëkohësisht të disa penaliteteve për një tatimpagues. Gjithashtu, duke e krahasuar masën e gjobave për krimet në fushën e taksave dhe tatimeve, që varion nga 100 mijë lekë deri në 10 milionë lekë, me masën e gjobave të parashikuara nga normat objekt kundërshtimi, ajo ka konstatuar se këto të fundit jo vetëm janë disa herë më larta se ato të përcaktuara për kundërvajtjet penale në fushën e taksave dhe tatimeve, por e tejkalojnë kufirin e gjobave të parashikuara për krimet në atë fushë (*§63 i vendimit*). Subjektet e interesuara nuk argumentuan se përse gjobat e parashikuara nga kuadri i mëparshëm ligjor nuk kanë qenë efektive. Siç është evidentuar edhe nga shumica, ato nuk paraqitën argumente apo referenca konkrete në studime të thelluara në fushën e tatimeve apo në ndonjë analizë të specializuar kosto-përfitim (raportin mes efekteve pozitive dhe negative të ndërhyrjes) për të justifikuar ashpërsimin e penaliteteve. Për pasojë, ligjvënësi nuk arriti të bindë Gjykatën për domosdosh-mërinë e ashpërsimit të sanksioneve administrative dhe nëse masa të tjera më pak kufizuese janë shqyrtuar dhe janë vlerësuar si jo të përshtatshme për arritjen e qëllimit që ka ligji konkret.

18. Bazuar në sa më sipër, vlerësoj se ndërhyrja e ligjvënësit, nëpërmjet ashpërsimit të gjobave administrative në ligjin objekt shqyrtimi, nuk është në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar dhe qëllimin që kërkohet të arrihet dhe, për rrjedhojë, ka një cenim të së drejtës së pronës, në kuptim të nenit 41 të Kushtetutës dhe nenit 1 të protokollit 1 të KEDNJ-së.

Anëtar: Sokol Berberi

MENDIM PAKICE

Në çështjen me kërkuese Shoqatën për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut nuk ndajmë të njëjtin qëndrim me shumicën për pranimin e kërkesës me objekt shfuqizimin e neneve 5, 7, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 dhe 20, të ligjit nr. 99/2015, “Për disa shtesa dhe ndryshime në ligjin nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar”, si të papajftueshme me Kushtetutën. Për këtë arsye e çmojmë të rëndësishme të shprehemi me mendim pakice.

Ndryshe nga shumica jemi të mendimit se kërkuësja nuk ka parashtruar argumente se ligji objekt shqyrtimi ka cenuar interesat e saj për të justifikuar legjitimitetin përpara Gjykatës Kushtetuese, në kuptim të nenit 134, paragrafi i dytë, të Kushtetutës.

Lidhur me themelin e çështjes, kërkuësja ka pretenduar se ligji objekt shqyrtimi ka cenuar nenin 11 të Kushtetutës, në të cilin parashikohet se sistemi ekonomik bazohet në pronën private e publike, si dhe në ekonominë e tregut dhe në lirinë e veprimtarisë ekonomike, dhe se kufizimet e lirisë ekonomike mund të bëhen vetëm me ligj, për një arsye të rëndësishme publike. Sipas kërkuësës dispozitat objekt shqyrtimi cenojnë lirinë ekonomike, pasi masat e reja të gjobave të vendosura krijojnë një barrë të rëndë dhe ndërhyje joproporcionale nga ana e shtetit në pasurinë dhe lirinë e subjekteve ndaj të cilave drejtohet ligji.

Gjykata Kushtetuese e ka interpretuar gjerësisht konceptin e lirisë së veprimtarisë ekonomike të garantuar nga neni 11 i Kushtetutës. Sipas saj, kjo liri nënkupton, kryesisht, të drejtën për të lidhur kontrata, individualisht ose kolektivisht, lirisht dhe mbi bazën e vullnetit personal, të drejtën për të zgjedhur aktivitetin që dëshiron të ushtrojë individi, të drejtën për të zgjedhur një punë sipas preferencës etj. Kjo liri përfshin të gjitha të drejtat që lidhen me prodhimin, shpërndarjen ose konsumin e mallrave dhe të shërbimeve. Liria e veprimtarisë ekonomike përmban në vetvete shumë të drejta dhe liri si: lirinë e biznesit ose aftësinë për të krijuar dhe mbyllur një sipërmarrje, lirinë e tregtisë ose mungesa e barrierave lidhur me importimin dhe eksportimin e mallrave dhe shërbimeve,

lirinë monetare si masë për të garantuar qëndrueshmëri të çmimit, lirinë fiskale mbi të ardhurat qoftë individuale, qoftë ndaj biznesit në mënyrë të veçantë, të drejtat e pronës si aftësi e individëve për të grumbulluar, poseduar dhe disponuar sende, të lirë nga ndërhyrja e shtetit, lirinë e investimit dhe qarkullimit të lirë të kapitaleve, veçanërisht kapitalit të huaj, liria financiare dhe pavarësia nga kontrolli shtetëror, si dhe liria e punës për të ndërvepruar pa kufizime nga shteti *(shih vendimet nr. 14, datë 21.3.2014; nr. 10, datë 19.3.2008; nr. 19, datë 9.7.2009; nr.24, datë 24.7.2009, të Gjykatës Kushtetuese)*.

Nisur nga sa më sipër, pakica vlerëson se nga përmbajtja e dispozitave të kundërshtuara, si dhe nga raporti i Komisionit për Ekonominë dhe Financat, që ka shoqëruar ligjin, rezulton se objekt i tij është krijimi i kushteve për konkurrencë të ndershme, mbrojtja e qytetarit, si dhe krijimi i një kulture të re tatimore si për tatimpaguesin, ashtu dhe për administratën tatimore. Propozimet e bëra me ligj, si dhe normat e miratuara kanë synuar mbylljen e hapësirave për kryerjen e evazionit fiskal dhe të kontrabandës nga ana e tatimpaguesve.

Sipas statutit të shoqatës, objekt i veprimtarisë së saj është mbrojtja e interesave ekonomikë të tregtarëve të vegjël ose të mëdhenj, me shumicë ose pakicë, që ushtrojnë veprimtari në tregun shqiptar. Ndërsa dispozitat e kundërshtuara parashikojnë masa për të mbështetur dhe garantuar sjelljen e ndershme të bizneseve, duke rritur sanksionet ndaj atyre që kryejnë evazion fiskal dhe kontrabandë, ndërkohë që në gjykim kërkuesja parashtroi se ligji cenon interesat e anëtarëve të saj, por asnjë anëtar nuk kryen veprimtari të paligjshme.

Gjithashtu, kërkuesja ka pretenduar se dispozitat objekt shqyrtimi kanë cenuar parimin e proporcionalitetit, pasi normat e reja nuk sigurojnë proporcionalitet midis masës së përdorur dhe qëllimit që kërkohet të arrihet.

Lidhur me këtë pretendim pakica çmon se ndërhyrja me ligj dhe masat e caktuar nga ana e ligjvënësit janë proporcionale dhe të vendosura për shkak të gjendjes së diktuar nga rastet e shumta të shmangies së tatimpaguesve, në pagimin e detyrimeve tatimore, duke kryer evazion fiskal dhe kontrabandë. Masat e vendosura janë me interes publik dhe mbrojnë si interesat e tatimpaguesve që zbatojnë ligjin dhe konkurrencën e ndershme, ashtu edhe ato të qytetarëve.

Gjykata Kushtetuese është shprehur se shteti duhet të luajë rolin e katalizatorit për realizimin efektiv të lirisë ekonomike, nga njëra anë, dhe mbrojtjen e kësaj lirie, nga ana tjetër. Vetëm shteti mund të arrijë të krijojë mjedisin e vërtetë dhe optimal për ushtrimin e kësaj lirie vetjake, prandaj ai duhet parë si rregullator me qëllim mbrojtjen e tregut nga deformimet që natyrshëm mund t'i mbartë me vete zhvillimi i lirë i veprimtarisë ekonomike *(shih vendimet nr. 14, datë 21.3.2014; nr. 10, datë 19.3.2008; nr. 24, datë 24.7.2009, të Gjykatës Kushtetuese)*.

Si përfundim, për sa më sipër, pakica çmon se dispozitat objekt shqyrtimi nuk kanë cenuar parimin e lirisë ekonomike të parashikuar në nenin 11 të Kushtetutës, arsye për të cilën kërkesa nuk duhet të ishte pranuar.

Anëtarë: Besnik Imeraj, Fatmir Hoxha