

Vendim nr. 197 datë 24.09.2024

Mbledhja e Gjyqtarëve të Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë, e përbërë nga: Holta Zaçaj, Kryetare, Marsida Xhaferllari, Fiona Papajorgji, Sonila Bejtja, Sandër Beci, Ilir Toska, Marjana Semini, Genti Ibrahimimi, anëtarë, në datën 24.09.2024 mori në shqyrtim paraprak kërkesën nr. 6 (Dh) 2024 të Regjistrisë Themeltar, që i përket:

KËRKUESE: **DHOMA KOMBËTARE E NOTERISË**, përfaqësuar nga kryetare Mimoza Sadushi dhe avokat Ilir Dode, me autorizim.

OBJEKTI: Shfuqizimi i pjesshëm i dy fjalive të fundit të shkronjës “dh” të pikës 1 të nenit 69 të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar me këtë përmbajtje: *“Norma e tatimit 0% nuk aplikohet për tatimpaguesit e përcaktuar në nënndarjet “ii” dhe “iii” të kësaj shkronje që furnizojnë shërbime profesionale”. Lista analitike e shërbimeve profesionale përcaktohet me vendim të Këshillit të Ministrave në përputhje me legjislacionin në fuqi rregullues lidhur me këto shërbime profesionale”.*

Shfuqizimi i shkronjës “ë” të pikës 1 të nenit 69 të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar me këtë përmbajtje: *“Parapagimet, sipas nenit 63, të këtij ligji, për kategoritë e personave, të cilët furnizojnë shërbime profesionale dhe janë subjekt i tatimit mbi të ardhurat nga data 1 janar 2024, përjashtimisht për vitin 2024, llogariten bazuar në deklaratat e tatimit të thjeshtuar mbi fitimin dhe tatimit mbi fitimin të viteve paraardhëse, duke zbatuar normat tatimore të parashikuara në këtë ligj;”.*

Shfuqizimi pjesërisht i nenit 4, llojit të aktivitetit “Aktivitete juridike” në tabelën nr. 2, grupi/klasa 69.1 dhe 69.10, Kodi NVE Rev. M6910 dhe i llojit të aktivitetit “Drejtësi dhe aktivitete

juridike” në tabelën nr.2 grupi/klasa 84.23, Kodi NVE Rev.208423 të vendimit nr. 753, datë 20.12.2023 të Këshillit të Ministrave “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar.”.

Pezullimi i zbatimit të dy fjalive të fundit të shkronjës “dh” dhe shkronjës “ë” të pikës 1 të nenit 69 të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar dhe të vendimit nr. 753, datë 20.12.2023 të Këshillit të Ministrave “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar” deri në dhënien e vendimit për çështjen nga Gjykata Kushtetuese.

BAZA LIGJORE: Nenet 11, 17, 18, 49, 131, shkronja “c” dhe 134, shkronja “h”, të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë (*Kushtetuta*); nenet 45, 49, pika 3, shkronja “d”, 50 dhe 51 të ligjit nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, të ndryshuar (*ligji nr. 8577/2000*).

Mbledhja e Gjyqtarëve të Gjykatës Kushtetuese (*Mbledhja e Gjyqtarëve*), pasi dëgjoji relatorin e çështjes Genti Ibrahim, shqyrtoi kërkesën, dokumentet shoqëruese dhe diskutoi çështjen në tërësi,

V Ë R E N:

I

Rrethanat e çështjes

1. Kuvendi i Shqipërisë ka miratuar ligjin nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat” (*ligji nr. 29/2023*), i cili ka pësuar disa ndryshime me aktet normative nr. 2, datë 07.06.2023 dhe nr. 7, datë 14.12.2023. Në zbatim të nenit 70, pika 1, të këtij ligji, Këshilli i Ministrave ka miratuar vendimin nr. 753, datë 20.12.2023 “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar” (*VKM nr. 753/2023*), i cili në nenin 4 ka përcaktuar listën e shërbimeve me objekt tatimi nga data 1 janar 2024.

2. Në datën 14.05.2024 kërkesja, Dhoma Kombëtare e Noterisë, i është drejtuar Gjykatës Kushtetuese (Gjykata) me kërkesë sipas objektit. Me vendimin e datës 10.06.2024, Kolegji i Gjykatës ka vendosur kalimin e çështjes për shqyrtim paraprak në Mbledhjen e Gjyqtarëve. Kjo e fundit, me vendimin e datës 26.06.2024, bazuar në nenin 19, pika 3, të Rregullores për Procedurat Gjyqësore të Gjykatës Kushtetuese, ka vendosur pezullimin e shqyrtimit paraprak të kërkesës, me arsyetimin se çështja në fjalë ka në objektin e saj dispozita të të njëjtit ligj dhe të së njëjtës VKM, si dhe pretendime të ngjashme me një çështje, e cila në ato momente ishte në fazën e gjykimit në seancë plenare.

3. Konkretisht, në datat 18 dhe 25 qershor 2024 Gjykata ka marrë në shqyrtim kërkesën e 4 subjekteve, jo më pak se një e pesta e deputetëve të Kuvendit të Shqipërisë (37 deputetë), shoqatat “Instituti i Kontabilistëve të Miratuar” dhe “Instituti i Ekspertëve Kontabël të Autorizuar”, si dhe Dhoma e Avokatisë së Shqipërisë, me objekt: *“Shfuqizimi i neneve 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, si dhe shfuqizimi i pjesshëm i neneve 3, pika 5 dhe 12, pika 1, shkronja “ç”, të po këtij ligji, ku përfshihen edhe profesionet e kontabilistit, ekspertit kontabël, audituesit ligjor dhe avokatit, si të papajtueshme me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë. Shfuqizimi i nenit 4 dhe tabelës analitike nr. 2 të vendimit nr. 753, datë 20.12.2023 të Këshillit të Ministrave “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar”, ku përfshihen edhe profesionet e kontabilistit, ekspertit kontabël, audituesit ligjor dhe avokatit, si të papajtueshëm me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë. Pezullimi i zbatimit të neneve 3, pika 5, 12, pika 1, shkronja “ç” dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, si dhe nenit 4 dhe tabelës analitike nr. 2 të vendimit nr. 753, datë 20.12.2023 të Këshillit të Ministrave “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar”, ku përfshihen edhe profesionet e kontabilistit, ekspertit kontabël, audituesit ligjor dhe avokatit, derisa vendimi përfundimtar i Gjykatës Kushtetuese të hyjë në fuqi.”.*

4. Në përfundim të shqyrtimit kushtetues, Gjykata, me vendimin nr. 52, datë 27.06.2024, ka disponuar: *“Pranimin e pjesshëm të kërkesës. Shfuqizimin e nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, si të papajtueshëm me Kushtetutën. Shfuqizimin e nenit 4 të vendimit nr. 753, datë 20.12.2023 të Këshillit të Ministrave “Për dispozitat zbatuese të ligjit nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar”, si të papajtueshëm me Kushtetutën. Rrëzimin e kërtimeve të tjera.”.*

II

Pretendimet e kërkuesses

5. **Kërkuesja**, në mënyrë të përmbledhur, ka parashtruar se dispozitat ligjore dhe nënligjore të kundërshtuara cenojnë:

- 5.1. *Parimin e rezervës ligjore absolute të lidhur më të drejtën themelore të veprimtarisë ekonomike*, pasi ligji ka referuar tek akti nënligjor, vendimi i Këshillit të Ministrave, për të përcaktuar kategoritë që do të përjashtohen nga lehtësitë tatimore, ndërkohë që një gjë e tillë nuk mund të bëhet përveçse me ligj.
- 5.2. *Parimin e barazisë para ligjit dhe të mosdiskriminimit*, pasi ligji nuk jep asnjë argument për faktin se përse noterët duhet të përjashtohen nga lehtësitë tatimore në raport me subjektet e tjera. Ky përjashtim cenon dukshëm lirinë e veprimtarisë ekonomike të tyre dhe pa një arsye të rëndësishme publike i diskriminon në raport me tatimpaguesit e tjerë që përfitojnë nga lehtësitë tatimore. Në rastin konkret nuk përmbushet asnjë nga kriteret e jurisprudencës kushtetuese për të justifikuar ndërhyrjen nga dispozitat e kundërshtuara.
- 5.3. *Lirinë e veprimtarisë ekonomike*, pasi tashmë noterët ngarkohen me tatim mbi fitimin në masën 15%, duke iu cenuar të ardhurat që realizojnë, të cilat në një masë të madhe janë minimale dhe kjo dëmton veprimtarinë e tyre ekonomike. Barra ekonomike që u vendoset të gjithë noterëve përbën faktikisht 15-23% të të ardhurave të tyre, çfarë tregon për një kontrast tepër të madh dhe mungesë proporcionaliteti të ligjit.
- 5.4. *Parimin e sigurisë juridike dhe të shtetit të së drejtës*, pasi ndryshimi është kryer arbitrarisht e pa kriteret të qarta dhe baza të shëndosha logjike e ligjore. Përjashtimi nga lehtësitë tatimore i të vetëpunësuarve që ushtrojnë “aktivitete juridike” nuk tregon ndonjë interes të rëndësishëm publik. Të ardhurat në buxhetin e shtetit nga tatimi i të vetëpunësuarve (në total) janë shumë të vogla, rreth 0.004% dhe këto parashikime nuk sjellin asnjë rritje domethënëse në të ardhurat e shtetit .

III

Vlerësimi i Mbledhjes së Gjyqtarëve

A. *Për kriteret e pranueshmërisë së kërkesës*

6. Gjykata ka vlerësuar juridiksionin e saj dhe legjitimitimin e subjekteve, si aspekte kryesore që mundësojnë fillimin e procesit kushtetues, bazuar në nenet 131 dhe 134 të Kushtetutës,

të lidhura me përmbajtjen e ligjit nr. 8577/2000. Kështu, sipas nenit 71/a të ligjit nr. 8577/2000, ankimi kushtetues individual, në çdo rast, duhet të plotësojë edhe kriteret kumulative që lidhen me shterimin e mjeteve juridike efektive, afatin e paraqitjes së kërkesës, pasojat negative të pësuar në mënyrë të drejtpërdrejtë e reale, mundësinë për rivendosjen e së drejtës së shkelur, si dhe rregullimet e veçanta ligjore të shqyrtimit paraprak të kërkesës. Për sa u takon rregullimeve të veçanta të shqyrtimit paraprak, ato përcaktohen nga neni 31/a, pika 2, i të njëjtit ligj dhe, në shtesë të kriterëve të tjera, kanë të bëjnë me juridiksionin e Gjykatës, legjitimimin formal të kërkuesit dhe përfaqësuesit, si dhe me respektimin dhe vlerën e vendimmarrjeve të mëparshme të Gjykatës. Ky kriter i fundit përcaktohet nga shkronja “dh” e pikës 2 të nenit 31/a, sipas së cilës vendoset moskalimi i çështjes në seancë plenare kur kërkimet e paraqitura në kërkesë janë objekt i një vendimi të mëparshëm të Gjykatës.

7. Duke iu kthyer çështjes konkrete, Mbledhja e Gjyqtarëve vëren se kërkuesja ka kundërshtuar si antikushtetuese nenin 69, pika 1, shkronjat “dh”, fjalinë e dytë dhe të tretë dhe “ë” të ligjit nr. 29/2023, nenin 4 të VKM-së nr. 753/2023, si dhe tabelën analitike nr. 2 bashkëlidhur këtij vendimi, të cilat, sipas saj, i kanë cenuar të drejtat dhe liritë kushtetuese në drejtim të parimeve të rezervës ligjore absolute të lidhur me të drejtën themelore të veprimtarisë ekonomike, barazisë përpara ligjit dhe të mosdiskriminimit, lirisë së veprimtarisë ekonomike, sigurisë juridike dhe shtetit të së drejtës, të garantuara nga nenet 4, 11 dhe 18 të Kushtetutës. Sipas kërkueses, ligji nuk jep asnjë argument për faktin se përse noterët duhet të përjashtohen nga lehtësitë tatimore në raport me subjektet e tjera, duke bërë që ata të ngarkohen me tatim mbi fitimin në masën 15%, duke iu cenuar të ardhurat që realizojnë, të cilat në një masë të madhe janë minimale dhe kjo dëmton veprimtarinë e tyre ekonomike. Po kështu, sipas saj, ndryshimi është kryer arbitrarisht, pa kriterë të qarta dhe baza të shëndosha logjike e ligjore, pasi të ardhurat në buxhetin e shtetit nga tatimi i të vetëpunësuarve (në total) janë shumë të vogla, rreth 0.004 % dhe këto parashikime nuk sjellin asnjë rritje domethënëse në të ardhurat e shtetit . Për më tepër, ka argumentuar kërkuesja, ligji ka referuar tek vendimi i Këshillit të Ministrave, për të përcaktuar kategoritë që do të përjashtohen nga lehtësitë tatimore, ndërkohë që një gjë e tillë nuk mund të bëhet përveçse me ligj.

8. Mbledhja e Gjyqtarëve vë në dukje se Gjykata, me vendimin nr. 52, datë 27.06.2024, ka marrë në shqyrtim çështjen me objekt shfuqizimin e neneve 3, pika 5, 12, pika 1, shkronja “ç”, 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023, si dhe të nenit 4 dhe tabelës analitike nr. 2 të VKM-së nr. 753/2023. Në këtë vendim, Gjykata, mbështetur në thelbin e argumenteve se zbatimi i normës tatimore prej 15 % për të ardhurat vjetore deri në 14 milionë lekë, duke filluar nga data 1 janar 2024, vetëm ndaj një kategorie të caktuar

tatimpaguesish, sipas përcaktimeve të VKM-së nr. 753/2023, e cila ka hyrë në fuqi vetëm pak ditë përpara se norma tatimore të zbatohet, ka vendosur një barrë shpërpjesëtimore dhe se mjeti i zgjedhur është i ashpër, jo i domosdoshëm dhe jo i përshtatshëm (*shih paragrafin 27 të vendimit*), ka çmuar të analizojë çështjen në drejtim të faktit nëse norma tatimore prej 15%, e parë e lidhur me kohën e zbatimit të saj dhe e zbatuar vetëm ndaj një kategorie të caktuar tatimpaguesish, plotëson kriteret e nenit 17 të Kushtetutës dhe përmbush pritshmëritë legjitime të subjekteve ndaj të cilave zbatohet në këndvështrim të parimit të sigurisë juridike (*shih paragrafin 29 po aty*).

9. Në përfundim, Gjykata ka vendosur pranimin e pjesshëm të kërkesës dhe ka shfuqizuar nenin 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë të ligjit nr. 29/2023, si dhe nenin 4 të VKM-së nr. 753/2023, duke arsyetuar se *“përcaktimi i një kalendarit të ndryshëm për hyrjen në fuqi të detyrimit të ri tatimor për të vetëpunësuarit që furnizojnë shërbime profesionale në krahasim me të vetëpunësuarit që kryejnë veprimtari të mirëfilltë tregtare (duke rezervuar për këta të dytë një zgjidhje të butë me hyrjen në fuqi të normës së re tatimore në vitin fiskal 2030), i gërshetuar me masën e normës së re tatimore prej 15%, mungesën e një periudhe të përshtatshme njoftimi për subjektet mbi të cilat rëndon norma e re tatimore (ajo hyri në fuqi rreth 7 muaj nga miratimi i ligjit, ndërsa përcaktimi i llojit të aktiviteteve konkrete, të cilat do t’i nënshtroheshin normës të re tatimore duke filluar nga viti fiskal 2024, u miratua me vendim të Këshillit të Ministrave vetëm 10 ditë përpara se të fillonte zbatimi i efekteve të ligjit), pa ndonjë lloj forme përshkallëzimi dhe pa u dhënë mundësinë e duhur subjekteve të përshtateshin me masën e re të normës tatimore, cenon parimin e proporcionalitetit në drejtim të domosdoshmërisë/ashpërsisë së mjetit të përzgjedhur nga ligjvënësi. Në këtë pikë Gjykata vë në dukje se zbatimi i ligjeve tatimore duhet të shoqërohet me masa të përshtatshme kalimtare, ndaj dhënia kohë tatimpaguesve u jep atyre mundësinë jo vetëm të njihen me formulat e llogaritjes së zbatimit të tatimit ndaj tyre, por edhe të marrin masa që vetë subjektet tatimpaguese i vlerësojnë të nevojshme për të përballuar pasojat e skemës së zbatueshme. Thënë kjo, edhe parimi i sigurisë juridike në vështrim të pritshmërive të ligjshme për shkak të kohës së kufizuar rezulton i cenuar. Në këtë situatë, Gjykata, duke mos vënë në dyshim hapësirën e gjerë dhe diskrecionin e ligjvënësit për të përcaktuar masën e normës tatimore për se (rasti konkret shifra 15%) dhe as faktin se përjashtimi nga detyrimet tatimore nuk përbën të drejtë të subjektit tatimpagues, vlerëson se nga analiza e ndërthurur e rrethanave në të cilat norma e re tatimore është miratuar dhe zbatuar, ajo nuk është proporcionale në drejtim të domosdoshmërisë, ndaj pretendimi i kërkuesve është i bazuar”* (*shih paragrafin 51 të vendimit*).

10. Gjithashtu, Gjykata ka vlerësuar se fakti që parapagimi për vitin 2024 do të përlllogaritet mbi bazën e deklarimeve tatimore të vitit 2023, nuk lidhet me efektet prapavepruese të ligjit, por me mënyrën e funksionimit të sistemit fiskal, i cili bazohet në deklaratimet tatimore të viteve të mëparshme. Për më tepër, metodologjia e përlllogaritjes së tatimit bazuar në deklaratimet e viteve pararendëse është praktikë pune e pakundërshtuar ndër vite (*shih paragrafin 25 të vendimit*). Në konkluzion, Gjykata ka çmuar të panevojshëm shqyrtimin më vete të pretendimeve të tjera që lidheshin me cenimin e parimeve të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit, si dhe të rezervës ligjore në fushën e tatimeve dhe hierarkisë së normave, si argumente mbështetëse të kërkimit për kontrollin e kushtetutshmërisë së dispozitave objekt gjykimi (*shih paragrafin 53 të vendimit*).

11. Në kontekst të sa më sipër, rezulton se, në thelb, pretendimeve dhe argumenteve të kërkueses u është dhënë përgjigje me vendimin nr. 52, datë 27.06.2024 të Gjykatës. Në këtë situatë, Mbledhja e Gjyqtarëve sjell në vëmendje jurisprudencën e Gjykatës sipas së cilës, në të drejtën kushtetuese parimi *res judicata* njihet si një nga tri format e efekteve që merr vendimi gjyqësor në procedurën abstrakte të kontrollit të kushtetutshmërisë së normave juridike, e cila përfshin jo vetëm urdhërimet e dispozitivit të vendimit, por edhe vërtetimet e fakteve dhe zbatimin e së drejtës, të përcaktuara në pjesën përshkruese arsyetuese të tij, për sa u përket fakteve ose marrëdhënieve që kanë formuar objektin e gjykimit mbi të cilin ajo ka dhënë vendimin (*shih vendimet nr. 7, datë 23.02.2021; nr. 4, datë 15.02.2021; nr. 78, datë 12.12.2017 të Gjykatës Kushtetuese*).

12. Në përfundim, Mbledhja e Gjyqtarëve, mbështetur në shkronjën “dh”, pika 2, të nenit 31/a të ligjit nr. 8577/2000, vlerëson se kërkesa e paraqitur nga kërkuesja nuk mund të kalojë për shqyrtim në seancë plenare.

PËR KËTO ARSYE,

Mbledhja e Gjyqtarëve në bazë të neneve 31 dhe 31/a, pika 2, shkronja “dh”, të ligjit nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, të ndryshuar,

V E N D O S I:

Moskalimin e çështjes për shqyrtim në seancë plenare.