

## Vendim nr. 196 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. 8 (F) 2024 të Regjistrisë Themeltar, që i përket:

**KËRKUESE:** **FEDERATA E SINDIKATAVE TË PUNONJËSVE TË TRANSPORTIT DHE TELEKOMUNIKACIONIT TË SHQIPËRISË**, përfaqësuar nga sekretari i përgjithshëm Tonin Gjinaj.

**OBJEKTI:** Shfuqizimi i neneve 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë, të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, si të papajtueshme me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë.  
Shfuqizimi i 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 i papajtueshëm me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë.

**BAZA LIGJORE:** Nenet 4, 11, 15, 16, pika 2, 17, 18, 41, 49, 118, 131, shkronjat “f”, 134, pika 2 dhe 155 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë (*Kushtetuta*); neni 14 i Konventës Evropiane për të Drejtat e Njeriut; ligji nr. 9590, datë 27.07.2006 “Për ratifikimin e “Marrëveshjes së Stabilizim-Asociimit ndërmjet Republikës së Shqipërisë dhe Komuniteteve Evropiane e shteteve të tyre anëtare””; nenet 27 e vijues, 45, 47, 49, 50, 51 dhe 71/a 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, si 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 30.04.2024 kërkesja i është drejtuar Gjykatës Kushtetuese (*Gjykata*) me kërkesën sipas objektit, e cila, pasi është plotësuar sipas kërkesave të nenit 27 të ligjit nr. 8577/2000, është regjistruar në datën 10.05.2024. 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 të pestës së deputetëve të Kuvendit të Shqipërisë (37 deputetë), shoqatave “Instituti i Kontabilistëve të Miratuar” dhe “Instituti i Ekspertëve Kontabël të Autorizuar”, si dhe Dhomës së 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 i 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 kërkuases

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

- 5.1. *Parimin e shtetit të së drejtës dhe të sigurisë juridike*, të garantuara nga neni 4 i Kushtetutës, pasi ligjvënësi duhet të tregojë kujdes të shtuar në hartimin e normave fiskale, të cilat kërkojnë domosdoshmërisht një formulim të qartë të tyre, të saktë dhe që mos të lejojnë zbatuesit e tyre që t’i japin kuptime të ndryshme dhe me pasoja.

- 5.2. *Parimin e barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit*, të garantuar nga neni 18 i Kushtetutës, pasi ligjvënësi ka diferencuar dhe diskriminuar autoshkollat si person fizik ose juridik me të ardhura bruto deri në 14 milionë lekë në vit, kundrejt sipërmarrësve të tjerë persona fizikë ose juridikë që ushtrojnë profesione të tjera, duke u dhënë edhe një periudhë kalimtare 6-vjeçare gjatë së cilës mund të përshtatin aktivitetin e tyre me sistemin e ri fiskal. Ky trajtim i diferencuar, bazuar në natyrën e aktivitetit ekonomik që ushtron subjekti, nuk ka asnjë përligjje të arsyeshme dhe objektive, përveçse dëmton rëndë shtresa të caktuara të shoqërisë. Ky diferencim rezulton të mos jetë kryer në përmbushje të kriterëve të nenit 17 të Kushtetutës.
- 5.3. *Parimit të rezervës ligjore në fushën tatimore dhe hierarkisë së normave*, të garantuar nga neni 155 i Kushtetutës, pasi lehtësimi ose përjashtimi nga tatimi dhe taksat i kategorive të caktuara të paguesve, si dhe mënyra e mbledhjes së tyre duhet të bëhet vetëm me ligj. Ndërkohë që ligjvënësi ka dështuar në përmbushjen këtij parashikimi, pasi përcaktimi se cilat do të jenë subjektet që do t'i nënshtrohen detyrimit për të paguar tatimin mbi të ardhurat nga data 1 janar 2024 i është deleguar Këshillit të Ministrave. Termi “furnizojnë me shërbime profesionale” është shumë i gjerë dhe nuk mund të përfshihen autoshkollat, pasi kjo kategori nuk ofron shërbim profesional, por edukon dhe formon kandidatët e ardhshëm për t'u pajisur me leje drejtimi të automjetit.

### 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 pësuara 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 kritereve të tjera, kanë të bëjnë me juridiksionin e Gjykatës, legjitimimin formal të kërkueses 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 kërkuësja ka kundërshtuar si antikushtetuese nenet 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronjat “dh”, fjalia e dytë, të ligjit nr. 29/2023, si dhe VKM-në nr. 753/2023, të cilat, sipas saj, i kanë cenuar të drejtat dhe liritë kushtetuese, në drejtim të parimeve të shtetit të së drejtës dhe sigurisë juridike, parimit të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit, si dhe rezervës ligjore në fushën tatimore dhe hierarkisë së normave, të garantuara nga nenet 4, 17, 18 dhe 155 të Kushtetutës. Sipas kërkueses, ligjvënësi ka diferencuar autoshkollat si person fizik ose juridik me të ardhura bruto deri në 14 milionë lekë në vit, kundrejt sipërmarrësve të tjerë që ushtrojnë profesione të tjera, duke u dhënë edhe një periudhë kalimtare 6-vjeçare gjatë së cilës mund të përshtatin aktivitetin e tyre me sistemin e ri fiskal. Ky trajtim i diferencuar, ka argumentuar kërkuësja, bazuar në natyrën e aktivitetit ekonomik që ushtron subjekti, nuk ka asnjë përligjje të arsyeshme dhe objektive, përveçse i dëmton rëndë ata. Sipas kërkueses, Këshilli i Ministrave nëpërmjet delegimit ka përfshirë në kategorinë “furnizojnë me shërbime profesionale” edhe autoshkollat, të cilat nuk ofrojnë shërbim profesional, por edukojnë dhe formojnë kandidatët e ardhshëm për t’u pajisur me leje drejtimi të automjetit.

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 pjeshëm 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 kalendari 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 dytët 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 kërkuësve 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, po aty*). 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 kërimit 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 kërkuësës 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 tre 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 kërkuësja 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.