

**Vendim nr. 52 datë 27.06.2024**

**(V-52/24)**

Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, e përbërë nga:Holta Zaçaj, Kryetare, Marsida Xhaferllari, Fiona Papajorgji, Elsa Toska, Sonila Bejtja, Sandër Beci, Ilir Toska,Marjana Semini,Genti Ibrahimimi, anëtarë, me sekretare Enina Kotoni, në datat 18.06.2024 dhe 25.06.2024 mori në shqyrtim në seancë plenare publike çështjen nr. 1 (NJ) 2024 të Regjistrisë Themeltar, që u përket:

**KËRKUES:** **JO MË PAK SE NJË E PESTA E DEPUTETËVE TË KUVENDIT TË REPUBLIKËS SË SHQIPËRISË**, të përfaqësuar nga deputetët Gazment Bardhi, Jorida Tabaku, Emilia Koliqi dhe avokat Marash Logu, me autorizim.

**SHOQATA “INSTITUTI I EKSPERTËVE KONTABËL TË AUTORIZUAR”**, përfaqësuar nga avokatët Aigest Milo dhe Armando Toslluku, me autorizim.

**SHOQATA “INSTITUTI I KONTABILISTËVE TË MIRATUAR”**, përfaqësuar nga avokatët Aigest Milo dhe Armando Toslluku, me autorizim.

**DHOMA E AVOKATISË SË SHQIPËRISË**, përfaqësuar nga Edmond Konini dhe Drilon Cami, me autorizim.

**SUBJEKTE TË INTERESUARA:**

**KUVENDI I REPUBLIKËS SË SHQIPËRISË**, përfaqësuar nga Mimoza Arbi dhe Ervina Domi, me autorizim.

**KËSHILLI I MINISTRAVE**, përfaqësuar nga Irma Qosja dhe Niko Lera, me autorizim.

**OBJEKTI:** 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.

**BAZA LIGJORE:** Nenet 4, 11, 15, 16, 17, 18, 41, 49, 118, 131, pika 1, shkronjat “a”, “c” dhe “f”, 134, pika 1, shkronjat “c” dhe “h”, si dhe 155 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë (*Kushtetuta*); neni 14 i Konventës Evropiane për të Drejtat e Njeriut (*KEDNJ*) dhe neni 1 i Protokollit nr. 1 të saj; ligji nr. 9590, datë 27.07.2006 “Për ratifikimin e Marrëveshjes së Stabilizim-Asociimit ndërmjet Republikës së Shqipërisë dhe Komuniteteve Evropiane të shteteve të tyre anëtare”; ligji nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, të ndryshuar (*ligji nr. 8577/2000*).

**GJYKATA KUSHTETUESE,**

pasi dëgjoi relatorin e çështjes Genti Ibrahim, shqyrtoi pretendimet e grupit prej 37 deputetësh të Kuvendit të Republikës së Shqipërisë (*grupi i deputetëve*), shoqatës “Instituti i Ekspertëve Kontabël të Autorizuar” (*IEKA*), shoqatës “Instituti i Kontabilistëve të Miratuar” (*IKM*) dhe Dhomës së Avokatisë së Shqipërisë (*DHASH*), të cilët kanë kërkuar pranimin e kërkesës, prapësimet e subjekteve të interesuara, Kuvendit të Republikës së Shqipërisë (*Kuvendi*) dhe Këshillit të Ministrave, që kanë kërkuar rrëzimin e kërkesës, si dhe diskutoi çështjen në tërësi,

## V Ë R E N:

### I

#### Rrethanat e çështjes

1. Në datën 30.03.2023 Kuvendi ka miratuar ligjin nr. 29/2023 “Për tatimin mbi të ardhurat” (*Ligji i Tatimeve*), i cili, ndër të tjera, ka shfuqizuar ligjin nr. 8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar (*ligji nr. 8438/1998*). Ligji në vijim ka pësuar disa ndryshime me aktet normative nr. 2, datë 07.06.2023 dhe nr. 7, datë 14.12.2023.

2. Ligji i Tatimeve ka për objekt përcaktimin e rregullave në lidhje me tatimin mbi të ardhurat e personave fizikë dhe entiteteve, si dhe mbi të ardhurat nga trashëgimitë, dhurimet dhe fitimet nga lojërat e fatit (*neni 1, pika 1*). Qëllimi i këtij ligji është hartimi i një kuadri ligjor mbi përcaktimin e rregullave për vendosjen, deklarimin dhe mbledhjen e tatimit mbi të ardhurat personale, tatimit mbi të ardhurat e korporatave, si dhe të tatimit të mbajtur në burim të të ardhurave (*neni 1, pika 2*). Ligji ka parashikuar se personat rezidentë në Republikën e Shqipërisë janë subjekt i tatimit mbi të ardhurat personale dhe tatimit mbi të ardhurat e korporatës për të ardhurat e tatueshme nga të gjitha burimet, të realizuara brenda ose jashtë territorit të Republikës së Shqipërisë në një vit tatimor të caktuar (*neni 2, pika 1*). Tatimi mbi të ardhurat zbatohet edhe ndaj personave jorezidentë për totalin e të ardhurave të tyre të tatueshme në mbarë botën, që i atribuohen një selie të përhershme në Republikën e Shqipërisë dhe në masën që nuk përfshihen në shkronjën “a”, të ardhurat e tyre të tatueshme nga të gjitha burimet që kanë një burim në Republikën e Shqipërisë, sipas nenit 4 të këtij ligji, në një vit të caktuar tatimor (*neni 2, pika 2*).

3. Për qëllime të këtij ligji, me termin “*individ i vetëpunësuar*” kuptohet çdo person fizik i angazhuar në furnizimin e çdo lloj shërbimi ose i angazhuar në veprimtari të tjera profesionale, të ndryshme nga veprimtaria tregtare (*neni 3, pika 5*). Ndërsa, sipas nenit 12, pika 1, shkronja “ç”, të po këtij ligji, të ardhurat nga punësimi përfshijnë, ndër të tjera, të ardhurat e fituara nga një individ i vetëpunësuar nëse: 80% ose më shumë e të ardhurave të fituara merren

direkt ose indirekt nga një klient i vetëm (*nënndarja “i”*) ose 90% ose më shumë e të ardhurave totale të fituara merren nga më pak se 3 klientë (*nënndarja “ii”*). Ky përcaktim nuk zbatohet nëse individi i vetëpunësuar ofron shërbime vetëm për persona jorezidentë në Republikën e Shqipërisë ose vetëm për entitete që nuk kanë një seli të përhershme në Republikën e Shqipërisë. Në këtë rast, i vetëpunësuarit konsiderohet se realizon të ardhura nga biznesi.

4. Neni 24, pika 2, i Ligjit të Tatimeve parashikon se të ardhurat neto të tatueshme (fitimi i tatueshëm) nga biznesi për individët tregtarë dhe të vetëpunësuarit taten me normat progresive si vijon: për bazën tatimore vjetore 0 – 14 000 000 lekë, norma tatimore është 15% dhe për bazën tatimore vjetore mbi 14 000 000 (*14 milionë*) lekë, norma tatimore është 23%. Sipas nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, po aty, lehtësitë dhe përjashtimet tatimore të parashikuara në ligjin nr. 8438/1998 vazhdojnë të zbatohen. Kështu, për individët tregtarë (*nënndarja “i”*), të vetëpunësuarit (*nënndarja “ii”*) dhe entitetet (*nënndarja “iii”*), me të ardhurat bruto deri 14 milionë lekë në vit, norma e tatimit mbi të ardhurat 0% do të aplikohet deri më 31 dhjetor 2029 (*fjalía e parë*); norma e tatimit 0% nuk aplikohet për tatimpaguesit e përcaktuar në nënndarjet “ii” dhe “iii” të cilët furnizojnë shërbime profesionale (*fjalía e dytë*); lista analitike e shërbimeve profesionale përcaktohet me vendim të Këshillit të Ministrave në përputhje me legjislacionin në fuqi rregullues lidhur me këto shërbime profesionale (*fjalía e tretë*).

5. Ligji i Tatimeve ka hyrë në fuqi në datën 18.05.2023, pra 15 ditë pas botimit në Fletoren Zyrtare nr. 70, datë 02.05.2023, ndërsa efektet i shtrin nga data 1 janar 2024 (*neni 72*). Përjashtim bëjnë parashikimet e neneve 22, 23 dhe 24, pika 1, që i shtrijnë efektet nga data 1 janar 2025, shkronja “ç” e pikës 1 të nenit 69, që i fillon efektet me hyrjen në fuqi të këtij ligji dhe pika 2 e nenit 69, që i fillon efektet nga data 1 qershor 2023.

6. Në zbatim të nenit 70, pika 1, të ligjit, 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, përfshirë veprimtaritë ekonomike të tatimpaguesve, persona fizikë të vetëpunësuar dhe entitete që ofrojnë shërbime profesionale, me të ardhura vjetore deri 14 milionë lekë, të cilët do të paguajnë tatim mbi të ardhurat personale nga biznesi ose tatim mbi të ardhurat e korporatës, duke filluar nga viti fiskal 2024. Lista analitike përbëhet nga veprimtaritë sipas kodeve të parashikuara në Nomenklaturën e Veprimtarive Ekonomike (rev. 2), të paraqitura në tabelën analitike nr. 2, që i bashkëlidhet këtij vendimi (*pika 1*). Në rastet kur tatimpaguesit nuk janë të qartë në lidhje me kategorizimin e veprimtarisë ekonomike që ushtrojnë ose për normën e tatimit mbi të ardhurat në lidhje me veprimtarinë e tyre, Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, bazuar në Nomenklaturën e Veprimtarive Ekonomike (rev. 2),

përcakton ndarjen dhe aktivitetin, në të cilin bën pjesë tatimpaguesi përkatës (pika 2). VKM-ja nr. 753/2023 ka hyrë në fuqi në datën 23.12.2023, pas botimit në Fletoren Zyrtare nr. 187, datë 22.12.2023.

7. Në datën 28.02.2024 grupi i deputetëve, në cilësinë e subjektit kushtetues jo më pak se një e pesta e deputetëve, kanë paraqitur kërkesë në Gjykatën Kushtetuese (Gjykata), me objekt shfuqizimin e neneve 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë, të Ligjit të Tatimeve. Me vendimin e datës 05.04.2024, Kolegji i Gjykatës ka vendosur kalimin e çështjes për shqyrtim në seancë plenare publike.

8. Gjithashtu, në datën 28.03.2024, IEKA dhe IKM i janë drejtuar Gjykatës me kërkesë për shfuqizimin e pjesshëm të neneve 3, pika 5, 12, pika 1, shkronja “ç” dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve, si dhe të nenit 4, pika 1 dhe tabelës analitike nr. 2, nënndarja 69, të VKM-së nr. 753/2023, për pjesën që i referohen profesionit të ekspertit kontabël/audituesit ligjor/kontabilistit. Gjithashtu, ata kanë kërkuar edhe pezullimin e zbatimit të dispozitave ligjore dhe nënligjore të kundërshtuara, deri në dhënien e vendimit përfundimtar nga Gjykata. Me vendimin e datës 18.04.2024, Kolegji i Gjykatës ka vendosur kalimin e çështjes për shqyrtim në seancë plenare publike dhe bashkimin në një të vetme me çështjen e paraqitur më herët nga grupi i deputetëve.

9. Po kështu, në datën 24.04.2024, DHASH i është drejtuar Gjykatës me kërkesë për shfuqizimin e pjesshëm të nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve, si dhe të VKM-së nr. 753/2023, vetëm për sa i përket profesionit të lirë të avokatit, si dhe pezullimin e zbatimit të tyre për avokatët deri në hyrjen në fuqi të vendimit të Gjykatës. Me vendimin e datës 25.04.2024, Kolegji i Gjykatës ka vendosur kalimin e çështjes për shqyrtim në seancë plenare publike.

10. Në vijim, Mbledhja e Gjyqtarëve, me vendimin e datës 26.04.2024, ka vendosur bashkimin e çështjeve të paraqitura nga të katërta subjektet në një të vetme dhe shqyrtimin e kërkesës për pezullimin e zbatimit të dispozitave të kundërshtuara në seancë plenare publike.<sup>1</sup>

## II

### Pretendimet në Gjykatën Kushtetuese

11. **Kërkuessit**, në mënyrë të përmbledhur, kanë kërkuar:

11.1. Pezullimin e 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 të Tatimeve, si dhe të nenit 4 të

---

<sup>1</sup> Gjyqtaret Marsida Xhaferllari, Fiona Papajorgji, Elsa Toska dhe Sonila Bejtja votuan për pranimin e kërkesës për pezullimin e zbatimit të dispozitave ligjore dhe nënligjore të kundërshtuara.

VKM-së nr. 753/2023, për shkak se efektet negative si rrjedhojë e zbatimit të tyre janë të pashmangshme, të drejtpërdrejta, reale, konkrete dhe shkojnë tej masës normale të kufizimit, duke sjellë vështirësi të pariparueshme, si dhe kosto të rënda e të paarsyeshme të aktivitetit. Për më tepër, tatimi mbi të ardhurat për vitin 2024 i jep efektet retroaktive për fitimin e vitit 2023, kur ndërkohë në atë vit nuk ka pasur tatimfitim, duke i ngarkuar me këstet e tatimfitimit si parapagime, gjë e cila vë në rrezik mbarëvajtjen e bizneseve me zbatimin e gjobave për mospërmbushje detyrimi.

11.2. 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 të Tatimeve, si dhe të nenit 4 të VKM-së nr. 753/2023, pasi ato cenojnë:

11.2.1. *Lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të drejtën për të ushtruar profesionin*, të garantuara nga nenet 11 dhe 49 të Kushtetutës, pasi ndërhyrja kufizon të drejtën për të zgjedhur aktivitetin ekonomik ose formën e angazhimit profesional, për shkak të kushtëzimit nga politikat fiskale disavantazhuese që zbatojnë ekzekutivi dhe legjislativi pa dhënë ndonjë arsye të qenësishme. Vendosja në pozita më pak të favorshme mund të çojë drejt pamundësisë për vijimin e aktivitetit ekonomik dhe, për rrjedhojë, mbylljes së tij. Vendosja e një barre fiskale joproportionale përbën ndërhyrje të padrejtë dhe të pajustificuar në dinamikat e tregut, duke kushtëzuar vijimësinë në treg të subjekteve që rëndohen nga taksimi dhe duke i orientuar drejt aktiviteteve të tjera që nuk kanë të njëjtën barrë fiskale.

11.2.2. *Parimin e barazisë përpara ligjit dhe të mosdiskriminimit*, të garantuar nga neni 18 i Kushtetutës, pasi ligjvënësi ka bërë një diferencim flagrant ndërmjet subjekteve tregtare që furnizojnë shërbime profesionale në raport me subjektet e tjera, megjithëse kanë të njëjtin nivel të ardhurash vjetore prej 14 milionë lekësh. Barazimi i profesioneve të lira me të punësuarit nuk mund të qëndrojë, pasi i punësuari kryen punën me detyrime dhe përgjegjësi shumë më të pakta se i vetëpunësuarit. Këtij të fundit i duhet të paguajë qira, punonjësit, taksa dhe tarifa vendore, të sigurojë klientët, të përballojë kosto logjistike etj. Ligjvënësi ka diskriminuar sipërmarrësit person fizik ose person juridik kundrejt sipërmarrësve të tjerë që ushtrojnë profesione të tjera, duke i nënshtuar kundrejt një barre tatimore të ndryshme dhe më të rëndë, diferencim që nuk plotëson

kërkesat e nenit 18 të Kushtetutës të lexuar së bashku me nenin 17 të saj, pasi nuk e kalon testin e domosdoshmërisë, dobishmërisë dhe proporcionalitetit.

11.2.3. *Parimin e shtetit të së drejtës, sigurisë juridike dhe mbrojtjes së pritshmërive të ligjshme*, të garantuara nga neni 4 i Kushtetutës, pasi situata juridike e subjekteve që kanë ofruar shërbime profesionale me të ardhura deri në 14 milionë lekë, të cilat që prej datës 01.01.2024 e në vijim do të paguajnë 15%, është përkeqësuar dukshëm. Cenimi në drejtim të të drejtave të fituara dhe pritshmërive të ligjshme është real, pasi lehtësitë nga të cilat përjashtohen pa të drejtë kanë qenë të parashikuara në dispozitat e ligjit paraardhës nr. 8438/1998. Ligjvënësi nuk ka vlerësuar mundësinë për të zbatuar normën e tatimit në mënyrë të përshkallëzuar, me qëllim dhënien e mundësisë subjekteve për t'u përshatur dhe as nuk ka parashikuar një periudhë kalimtare, gjatë së cilës ato të merrnin masa për përballimin e sistemit të ri fiskal. Formulimi i dispozitave objekt kundërshtimi është i paqartë dhe i mangët, gjë e cila krijon konfuzion te subjektet ndaj të cilave zbatohen normat.

11.2.4. *Parimin e rezervës ligjore në fushën tatimore*, të garantuar nga neni 155 i Kushtetutës, në kushtet kur përcaktimi se cilat subjekte do t'i nënshtrohen detyrimit për të paguar tatimin mbi të ardhurat nga data 1 janar 2024 i është deleguar Këshillit të Ministrave. Ky delegim nuk respekton as *parimin e hierarkisë së normave* të vendosur nga neni 118, pikat 2 dhe 3, të Kushtetutës, pasi togfjalëshi “shërbime profesionale” mund të interpretohet nga qeveria në forma të ndryshme, duke përfshirë dhe përjashtuar subjekte nga zbatimi i tatimit 15%, ndërkohë që një përgjegjësi të tillë Kushtetuta ia ka caktuar ligjvënësit. Në kundërshtim me këtë parim është edhe delegimi i kompetencave të Këshillit të Ministrave Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve.

12. ***Subjekti i interesuar, Kuvendi***, në mënyrë të përmbledhur, në prapësimet e tij ka parashtruar, si vijon:

A) *Për pezullimin e dispozitave ligjore dhe nënligjore*

12.1. Nuk ka shkaqe të mjaftueshme për të ndërmarrë këtë masë, e cila do të sillte pasoja të rënda për buxhetin e shtetit, rrjedhimisht edhe për interesin publik. Kjo masë do të krijonte një vakuum ligjor dhe amulli në zbatimin e ligjit. Për më tepër që në dispozitat tranzitore është parashikuar edhe vijimi i lehtësirave të dhëna përmes ligjit nr. 8438/1998 dhe pezullimi do të sillte pasoja të rënda ndaj individëve tregtarë që aktualisht tatohen me 0%. Afati për pagimin e këstit të

parë të tatimit ka qenë data 31 mars 2024, ndaj ligji tashmë i ka sjellë efektet e tij. Nga ana tjetër, kërkuessit nuk kanë evidentuar asnjë dëm konkret që do t'u vinte nga zbatimi i ligjit, që të ishte aq i madh sa të cenonte realisht veprimtarinë e tyre.

*B) Për themelin e kërkimeve*

12.2. *Pretendimi për cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike dhe së drejtës për të ushtruar profesionin është i pambështetur në ligj, prova dhe argumente, pasi qeveria ka analizuar sjelljen e individëve të vetëpunësuar gjatë gjithë periudhës së dhënies së lehtësirave dhe ka evidentuar problematika dhe fenomene të krijuara prej tyre si pasojë e politikës lehtësuese. Ligji plotëson të tria kriteret e proporcionalitetit të kufizimit, pasi qëllimi kryesor është mirëqenia e përgjithshme e individit dhe e komunitetit në tërësi, si dhe përmbushja e objektivave socialë të shtetit; masat e marra përmes tij janë të arsyeshme dhe objektive, ndaj nuk mund të trajtohen si arbitrare ose të bazuara në vlerësime alogjike; mjetet e përdorura nuk janë më të ashpra se sa duhet për të arritur objektivin e kërkuar, pasi kategoria e të vetëpunësuarve ka mundësi pagese dhe ka vetëdeklaruar se ka gjeneruar të ardhura të larta. Në përcaktimin e politikës fiskale merren në konsideratë edhe kriteret e aftësisë për të paguar dhe të ndershmërisë në taksim, duke vendosur rregulla të tilla që tatimpaguesit me të ardhura më të larta ose me pasuri më të mëdha të paguajnë një pjesë më të madhe të taksave.*

12.3. *Pretendimi për cenimin e parimit të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit nuk qëndron, pasi ligji vendos të njëjtën bazë dhe normë tatimore për të gjithë personat fizikë, si ata “individë tregtarë”, ashtu edhe “individë të vetëpunësuar”. Qëllimi është rregullimi/normimi i mënyrës së zbatimit të tatimit mbi të ardhurat bazuar në karakteristikat e veçanta të individëve të vetëpunësuar, pa diskriminuar ndonjë kategori bazuar në origjinën, gjininë ose ndonjë karakteristikë tjetër personale. E gjithë kategoria e personave fizikë (biznes), ku përfshihen të gjithë personat fizikë si individët tregtarë edhe të vetëpunësuarit do të tatonen njëkohësisht dhe njëjloj në mënyrë të barabartë me një normë progresive, e cila llogaritet duke marrë për bazë taksimi normën neto të fitimit. Sistemi progresiv me norma 15% dhe 23% është vlerësuar i nevojshëm, pasi parandalon shmangien/reduktimin e detyrimit tatimor dhe adreson fenomenin e deformimit të tregut. Nisma ka një justifikim të arsyeshëm*

dhe objektiv, ndjek një qëllim të ligjshëm, si dhe ekziston një marrëdhënie e arsyeshme dhe përpjesëtimore ndërmjet mjeteve të përdorura dhe qëllimit që synohet të arrihet, pasi me të ardhurat nga shërbimet e vetëdeklaruar mund të përballohen shpenzime për disa fusha buxhetore.

12.4. *Pretendimi për cenimin e parimit të shtetit të së drejtës, sigurisë juridike dhe mbrojtjes së pritshmërive të ligjshme* është i pabazuar, pasi Ligji i Tatimeve ka qenë kërkesë e kohës në kushtet kur ligji ekzistues i përkiste vitit 1998 dhe përgjatë kësaj periudhe kanë ndodhur ndryshime të shumta në fushën e taksimit ndërkombëtar. Ligji është hartuar me asistencën e Fondit Monetar Ndërkombëtar (FMN) dhe ka ndjekur procedurën e rregullt të konsultimit publik, ndaj nuk mund të pretendohet mungesë njohjeje, përgatitjeje ose dijenie për të. Përrjashtimi nga tatimi mbi të ardhurat i individëve të vetëpunësuar nuk mund të jetë i përjetshëm dhe i fituar përgjithmonë, por vjen një moment dhe ai “mbaron”.

12.5. *Pretendimi për cenimin e parimit të rezervës ligjore në fushën e tatimeve dhe hierarkisë së normave* është i pambështetur në jurisprudencën kushtetuese, pasi ligji ka përcaktuar në mënyrë shteruese subjektet që i nënshtrohen dhe që kanë detyrimin e pagimit të tatimit mbi pagën, mbi të ardhurat ose mbi kapitalin; normën tatimore si dhe bazën tatimore për gjithsecilin prej tyre, si dhe kohën se kur fillon zbatimi i tatimit, ndërsa i ka deleguar Këshillit të Ministrave kompetencën të përcaktojë llojin e veprimtarive, si dhe listën analitike të shërbimeve profesionale. Ideja për përfshirjen e listës si aneks të ligjit nuk gjeti miratimin e komisionit përgjegjës parlamentar.

13. *Subjekti i interesuar, Këshilli i Ministrave*, në mënyrë të përmbledhur, në prapësimet e tij ka parashtruar, si vijon:

A) *Për pezullimin e dispozitave ligjore dhe nënligjore*

13.1. Kërkesa për pezullim nuk i përgjigjet situatës së krijuar dhe nuk është në përputhje me jurisprudencën kushtetuese. Ligji i Tatimeve dhe VKM-ja nr. 753/2023 në asnjë moment nuk lejojnë të krijohen hapësira që mund t’i sjellin dëm interesit publik, ndërsa argumentet e kërkuësve janë të njëjta me ato të themelit. Ata nuk kanë paraqitur argumente reale dhe konkrete lidhur me pasojat aktuale që do të duhet të parandaloheshin ose me rrezikun për pasojat të mundshme që vijnë nga zbatimi i akteve objekt kërkesë deri në hyrjen në fuqi

të vendimit të Gjykatës që prek interesat e tyre, çka përbën kriterin thelbësor për pezullimin nga Gjykata.

*B) Për themelin e kërkimeve*

- 13.2. *Pretendimi për cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike dhe së drejtës për të ushtruar profesionin* nuk qëndron, për më tepër që kërkuesit nuk kanë dhënë argumente mbi cenimin e kësaj lirie, por ata, në mënyrë të përsëritur, kanë ngritur pretendime mbi taksimin e diferencuar të sipërmarrësve që ushtrjnë aktivitet në fushën e shërbimeve profesionale. Kriteret e përcaktuara nga Gjykata mbi kufizimet e vendosura sipas nenit 17 të Kushtetutës, janë të gjitha të pranishme në çështjen objekt gjykimi, pasi aktet e kundërshtuara plotësojnë kushtet formale si në aspektin procedural, ashtu edhe material, ekziston interesi publik, ka proporcionalitet mes mjetit dhe qëllimit, si dhe nuk preket thelbi i lirisë.
- 13.3. *Pretendimi për cenimin e parimit të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit* nuk është ngritur në nivel kushtetues. Sistemi i ri i taksimit synon të trajtojë në mënyrë të barabartë dhe të ndershme të gjithë tatimpaguesit pavarësisht formës juridike të tyre, të dekurajojë shmangien e tatimit nëpërmjet kalimit nga marrëdhëniet e punësimit në marrëdhëniet e biznesit si të vetëpunësuar, të dekurajojë zhvendosjen e tatimeve nga entitetet që tatohen me 15% tek personi fizik pa tatim. Qëllimi i ligjit është të rregullojë tatimin mbi të ardhurat duke zbatuar politika tatimore të ndryshme bazuar në karakteristikat e veçanta të subjekteve. Trajtimi i ndryshëm i të punësuarve dhe vetëpunësuarve është në përputhje me qëllimet tatimore për të përcaktuar tatimet mbi të ardhurat në mënyrë të drejtë dhe efikase për secilën kategori.
- 13.4. *Pretendimi për cenimin e parimit të shtetit të së drejtës, sigurisë juridike dhe mbrojtjes së pritshmërive të ligjshme* nuk gjen mbështetje në parashikimet kushtetuese dhe është i paqartë, pasi mungojnë argumentet mbi përkeqësimin e gjendjes ekonomike dhe jetës profesionale të profesioneve të lira. Ligjvënësi ka përmbushur detyrimin për këshillimin e propozimit të përbashkët me palët e interesuara, të cilat kanë qenë në dijeni të risive të ligjit objekt shqyrtimi. Profesionistët e lirë nuk janë ndodhur përpara një situatë të papritur, ata nuk kanë kosto aktive afatgjata ose kosto investimesh, ndërsa shpenzimet operacionale janë minimale dhe nuk kalojnë 5-10% të të ardhurave të arkëtuara.

13.5. *Pretendimi për cenimin e parimit të rezervës ligjore në fushën e tatimeve dhe hierarkisë së normave* është i pabazuar, pasi aktet normative nënligjore janë një mjet i zakonshëm për zbatimin e politikave tatimore. Ligji i Tatimeve shprehimisht i ka deleguar/autorizuar Këshillit të Ministrave të përcaktojë llojin e veprimtarive të kryera nga personat fizikë, individë tregtarë ose të vetëpunësuar, si dhe listën analitike të shërbimeve profesionale. Kërkuesit nuk kanë argumentuar se si nëpërmjet delegimit janë cenuar interesat e tyre ose përse termi “shërbime profesionale” është parashikim shumë i përgjithshëm. Ndarja e veprimtarive ekonomike bëhet bazuar në kodet e nomenklaturës së publikuar nga INSTAT-i. Këshilli i Ministrave është subjekti qeverisës që ka përgjegjësinë për të kryer kontrollin dhe mbikëqyrjen e procesit vendimmarrës, duke siguruar transparencë dhe lejuar rishikime e korrigjime, nëse ka nevojë, ndaj çështja nuk ka të bëjë me hapësirë diskrecionale, por me detajim dhe qartësim të dispozitave të ligjit.

### III

#### Procesi në gjykimin kushtetues

##### A. Për pezullimin e zbatimit të dispozitave të kundërshtuara

14. Kërkuesit, IEKA, IKM dhe DHASH kanë kërkuar pezullimin e zbatimit të dispozitave të kundërshtuara të Ligjit të Tatimeve dhe VKM-së nr. 753/2023 deri në dhënien e vendimit përfundimtar nga Gjykata, për shkak se efektet negative si rrjedhojë e zbatimit të tyre janë të pashmangshme, të drejtpërdrejta, reale, konkrete dhe shkojnë tej masës normale të kufizimit, duke sjellë vështirësi të pariparueshme, kosto të rënda dhe të paarsyeshme të aktivitetit. Për më tepër, sipas tyre, tatimi mbi të ardhurat për vitin 2024 i jep efektet retroaktive mbi fitimin e vitit 2023, kur ndërkohë në atë vit nuk ka pasur tatimfitim, duke i ngarkuar me këstet e tatimfitimit si parapagime, gjë e cila vë në rrezik mbarëvajtjen e bizneseve me zbatimin e gjobave për mospërmbushje detyrimi. Po kështu, sipas kërkuesve, ende nuk është bërë e zbatueshme zbritja prej 30% e shpenzimeve.

15. E njëjta kërkesë u parashtrua edhe nga kërkuesi tjetër, grupi i deputetëve, në seancën plenare publike të datës 18.06.2024, i cili kërkoi shqyrtimin e saj si kërkesë të re.

16. Subjektet e interesuara kanë prapësuar se kërkesa për pezullimin e dispozitave kundërshtuara nuk i përgjigjet situatës së krijuar, nuk është në përputhje me jurisprudencën kushtetuese dhe nuk ka shkaqe të mjaftueshme për të ndërmarrë këtë masë, e cila do të sillte pasoja të rënda për buxhetin e shtetit, rrjedhimisht edhe për interesin publik dhe do të cenonte

parimin e sigurisë juridike. Sipas tyre, kërkesit nuk kanë paraqitur argumente reale dhe konkrete lidhur me pasojat aktuale që do të duhet të parandaloheshin ose me rrezikun për pasoja të mundshme që vijnë nga zbatimi i akteve objekt kërkesë deri në hyrjen në fuqi të vendimit të Gjykatës dhe që prek interesat e kërkesve, çka përbën kriterin thelbësor për pezullimin e ekzekutimit të normave juridike nga Gjykata.

17. Neni 45, pika 1, i ligjit nr. 8577/2000 parashikon se Gjykata, kryesisht ose me kërkesë të palës, kur vlerëson se zbatimi i ligjit ose i aktit mund të sjellë pasoja që prekin interesa shtetërorë, shoqërorë ose të individëve, sipas rastit, me vendim të Mbledhjes së Gjyqtarëve ose në seancë plenare urdhëron pezullimin e ligjit ose të aktit. Pezullimi vazhdon derisa vendimi përfundimtar i Gjykatës hyn në fuqi. Në kushtet kur pezullimi është një masë e jashtëzakonshme, vendosja e tij lidhet me vlerësimin e pasojave ose efekteve të zbatimit të aktit. Këto pasoja jo vetëm duhet të jenë reale, pra në realizim e sipër, por edhe të rënda, në atë masë që shkojnë tej masës normale të kufizimit, në veçanti në pikëpamje të urgjencës.

18. Gjykata vëren se Ligji i Tatimeve ka hyrë në fuqi në datën 18.05.2023, 15 ditë pasi është botuar në Fletoren Zyrtare nr. 70, datë 02.05.2023, ndërkohë që i ka shtrirë efektet prej datës 01.01.2024, me përjashtim të disa dispozitave (neni 72 i ligjit). Ndërsa, VKM-ja nr. 753/2023 ka hyrë në fuqi në datën 23.12.2023, pas botimit në Fletoren Zyrtare nr. 187, datë 22.12.2023, por efektet e saj janë të ndërlidhura dhe shtrihen bashkërisht me ato të ligjit. Sipas nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, të ligjit në fjalë norma e tatimit 0% nuk zbatohet për të vetëpunësuarit dhe entitetet, të cilët furnizojnë me shërbime profesionale, sipas përcaktimeve të listës analitike bashkëlidhur VKM-së nr. 753/2023, për të ardhurat bruto deri në 14 milionë lekë në vit. Kjo do të thotë se prej datës 01.01.2024 zbatohen normat progresive 15% dhe 23% ndaj të ardhurave neto të tatueshme, sipas përcaktimeve të nenit 24, pika 2, të ligjit.

19. Për sa më lart, Gjykata, pasi dëgjoi pretendimet e kërkesve dhe prapësimet e subjekteve të interesuara në seancën plenare të datës 18.06.2024, çmoi se nuk plotësohen kërkesat e parashikuara në nenin 45, pika 1, të ligjit nr. 8577/2000, sepse nuk ka argumente bindëse për mundësinë e cenimit të interesave shtetërorë, shoqërorë ose të individëve nga zbatimi i këtij ligji. Për më tepër, Gjykata ka caktuar shqyrtimin me përparësi të çështjes, ndaj, në këtë situatë, ajo, me shumicë votash<sup>2</sup>, vendosi rrëzimin e kërkesës.

## IV

### Vlerësimi i Gjykatës Kushtetuese

#### *B. Për legjitimitimin e kërkesve*

---

<sup>2</sup> Gjyqtaret Marsida Xhaferllari, Fiona Papajorgji, Elsa Toska dhe Sonila Bejtja votuan kundër rrëzimit të kërkesës.

20. Çështja e legjitimitetit (*locus standi*) është vlerësuar si një ndër aspektet kryesore që lidhet me nisjen një procesi kushtetues. Kushtetuta në nenin 134, pika 1, të saj ka përcaktuar në mënyrë shteruese rrethën e subjekteve kushtetuese që legjitimohen të vënë në lëvizje juridiksionin kushtetues.

21. Në rastin në shqyrtim, vënia në lëvizje e juridiksionit kushtetues është kërkuar nga 4 subjekte, grupi i deputetëve, IEKA, IKM dhe DHASH, të cilat kanë tipologji të ndryshme të kushtëzimit në paraqitjen e kërkesës, ndaj vlerësimi i legjitimitetit *ratione personae* do të kryhet veçmas për secilin prej tyre.

22. Sipas nenit 134, pika 1, shkronja “c”, të Kushtetutës dhe nenit 49, pika 1, të ligjit nr. 8577/2000, grupi i deputetëve legjitimohet *ratione personae* pa pasur detyrimin të justifikojë interesin, pasi ai është i prezumuar, sikurse edhe në rastin objekt shqyrtimi.

23. Ndërsa kërkuessit, IEKA, IKM dhe DHASH, në cilësinë e organizatave, bazuar në nenin 134, pika 1, shkronja “h”, të Kushtetutës dhe nenin 49, pika 3, shkronja “d”, të ligjit nr. 8577/2000, janë subjekte të kushtëzuara, ndaj, si të tilla, kanë detyrimin të provojnë se ligji dhe VKM-ja objekt kundërshtimi cenojnë veprimtarinë e tyre dhe të drejtat e liritë e anëtarëve të tyre. Gjykata konstaton se ato janë të krijuara me ligj, të regjistruara rregullisht në gjykatë dhe kanë objekt të veprimtarisë mbrojtjen e interesave profesionalë të anëtarëve të tyre, që janë kontabilisti, eksperti kontabël, audituesi ligjor dhe avokati. Ligji i Tatimeve dhe aktet nënligjore të dala për zbatim të tij janë drejtpërdrejt të zbatueshme ndaj anëtarëve të tyre, të cilët furnizojnë shërbime profesionale dhe që për shkak të ligjit janë subjekt i tatimit mbi të ardhurat nga data 1 janar 2024. Për rrjedhojë, Gjykata çmon se edhe këto subjekte legjitimohen *ratione personae*, pasi provojnë interesin për çështjen kushtetuese të ngritur prej tyre, në kuptim të nenit 49, pika 4, të ligjit nr. 8577/2000.

24. Për sa i takon legjitimitetin *ratione temporis*, Gjykata konstaton se Ligji i Tatimeve ka hyrë në fuqi në datën 18.05.2023, ndërsa VKM-ja nr. 753/2023 ka hyrë në fuqi në datën 23.12.2023. Kërkuessit i janë drejtuar Gjykatës në datat 28.02.2024 (*grupi i deputetëve*), 28.03.2024 (*IEKA dhe IKM*) dhe më 24.04.2024 (*DHASH*), pra brenda afatit ligjor 2-vjeçar të parashikuar nga neni 50, pika 1, i ligjit nr. 8577/2000. Për rrjedhojë, ata legjitimohen edhe *ratione temporis*.

25. Në lidhje me legjitimitetin *ratione materiae*, kërkuessit gjatë gjykimit kanë argumentuar, ndër të tjera, se fakti që parapagimi për vitin 2024 do të përlloraget mbi bazën e deklarimeve tatimore të vitit 2023, bën që skema tatimore të jetë në kundërshtim me nenin 155 të Kushtetutës, i cili ndalon fuqinë prapavepruese të legjislacionit tatimor. Gjykata vlerëson se ky argument është haptazi i bazuar, pasi 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.

26. Po kështu, kërkuesit kanë pretenduar se dispozitat e kundërshtuara kanë cenuar lirinë e veprimtarisë ekonomike dhe të drejtën për të ushtruar profesionin, si dhe parimet e barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit, shtetit të së drejtës, sigurisë juridike, pritshmërive të ligjshme, rezervës ligjore në fushën e tatimore dhe hierarkisë së normave, të garantuara nga nenet 4, 11, 18, 49, 118 dhe 155 të Kushtetutës. Konkretisht, ata kanë kundërshtuar nenin 3, pika 5, i cili parashikon kuptimin e termit “individ i vetëpunësuar” për qëllim të ligjit; nenin 12, pika 1, shkronja “ç”, sipas të cilit përcaktohen se çfarë përfshihet në të ardhurat nga punësimi të një individi të vetëpunësuar; nenin 24, pika 2, në të cilin përcaktohen normat progresive mbi të ardhurat neto të tatueshme, përfshirë individët e vetëpunësuar; nenin 69, pika 1, shkronja “dh”, i cili ka shmangur nga lehtësitë dhe përjashtimet tatimore të vetëpunësuarit dhe entitetet që furnizojnë me shërbime profesionale për të ardhurat bruto deri në 14 milionë lekë në vit, ndaj të cilëve norma progresive e tatimit prej 15% do të zbatohet prej datës 1 janar 2024, sipas listës së shërbimeve të përcaktuara në nenin 4 të VKM-së nr. 753/2023 dhe tabelës analitike nr. 2 bashkëlidhur këtij vendimi.

27. Gjykata vëren se thelbi i argumenteve të kërkuesve lidhet me faktin se zbatimi i normës tatimore prej 15 % për të ardhurat vjetore deri në 14 milionë lekë, duke filluar nga data 1 janar 2024, të përcaktuar sipas dispozitës kalimtare të nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, të ligjit, por që në thelb nga përmbajtja tregon që bën të zbatueshëm nenin 24, pikën 2, po aty, 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 ndaj tyre një barrë shpërpjesëtimore dhe se mjeti i zgjedhur është i ashpër, jo i domosdoshëm dhe jo i përshtatshëm.

28. Përkundër kësaj, subjektet e interesuara kanë prapësuar se sistemi i ri fiskal përbën masë të arsyeshme dhe objektive, dhe mjetet e përdorura nuk janë më të ashpra se sa duhet për të arritur objektivin e kërkuar, që është rritja e të ardhurave në buxhetin e shtetit dhe kufizimi i mundësive të abuzimeve, me qëllim vendosjen e parimit të neutralitetit në taksim.

29. Në kontekst të argumentit kryesor të kërkuesve dhe prapësimeve të subjekteve të interesuara, Gjykata çmon të analizojë 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. Në varësi të rezultatit të këtij

vlerësimi, Gjykata do të shqyrtojë edhe nëse aktet objekt kontrolli kanë sjellë pasoja në drejtim të parimeve të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit, rezervës ligjore në fushën tatimore dhe hierarkisë së normave.

### *C. Për themelin e pretendimeve*

#### *C.1. Për cenimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike të lidhur me parimin e sigurisë juridike*

30. Kërkuesit kanë pretenduar se dispozitat e kundërshtuara kufizojnë të drejtën për të zgjedhur aktivitetin ekonomik ose formën e angazhimit profesional, pasi kushtëzohen nga politikat fiskale disavantazhuese që zbaton pushteti ekzekutiv dhe legjislativ pa dhënë ndonjë arsye të qenësishme. Vendosja në pozita më pak të favorshme mund të çojë drejt pamundësisë për vijimin e aktivitetit ekonomik, e, për rrjedhojë, drejt mbylljes së tij, siç ka ndodhur me pothuajse 11 000 subjekte nga koha e miratimit të Ligjit të Tatimeve. Kështu, referuar informacionit zyrtar nga QKB-ja, rezulton se për periudhën 01.04.2023 – 01.04.2024 kanë pezulluar aktivitetin 10 407 subjekte, ndërsa kanë kaluar në likuidim 275 subjekte dhe ka shpallur falimentin 1 subjekt. Veçanërisht për subjektet e reja që kanë filluar veprimtarinë pas datës 01.01.2021, ky ndryshim dëmton rëndë aktivitetin e tyre. Për më tepër, sipas tyre, cenimi në drejtim të të drejtave të fituara dhe pritshmërive të ligjshme është real, pasi lehtësitë nga të cilat përjashtohen me pa të drejtë kanë qenë të parashikuara në dispozitat e ligjit paraardhës nr. 8438/1998, i cili parashikonte shkallën e tatimit 0% për tatimpaguesit me të ardhura deri në 14 milionë lekë në vit. Po kështu, sipas kërkuesve, trajtimi i diferencuar ndërmjet subjekteve të lidhura me kohën e shtrirjes së efekteve të ligjit konfirmon cenimin e parimit të sigurisë juridike. Masa do të vlerësohej në përputhje me parimin e sigurisë juridike vetëm nëse do të parashikonte një periudhë kalimtare, gjatë së cilës subjektet do të merrnin masa për përballimin e sistemit të ri fiskal. Sipas kërkuesve, formulimi i dispozitave objekt kundërshtimi është i paqartë dhe i mangët, pasi diferencimi mes kategorive “individë tregtarë” dhe “të vetëpunësuar” është pa baza objektive dhe logjike, ndërkohë që nuk ekziston asnjë kriter logjik ose ligjor për t’i diferencuar ata, ndonëse janë e njëjta kategori. Ky formulim i pasaktë krijon konfuzion te subjektet ndaj të cilave zbatohen normat.

31. Subjektet e interesuara, Kuvendi dhe Këshilli i Ministrave, kanë prapësuar se qeveria jo vetëm që ka analizuar në detaje sjelljen e individëve të vetëpunësuar gjatë gjithë periudhës së dhënies së lehtësirave, por njëkohësisht ka evidentuar problematikat dhe fenomenet e krijuara prej tyre, si pasojë e politikës lehtësuese. Ligji i Tatimeve është specifik dhe pjesë e sistemit kompleks rregullator të shtetit, përmes të cilit normohet zbatimi i tatimit

mbi të ardhurat, e drejtë kjo e shtetit e parashikuar në nenet 17, 155 dhe 157 të Kushtetutës. Sipas tyre, miratimi i Ligjit të Tatimeve ka qenë një kërkesë e kohës dhe e vetë komunitetit të biznesit. Ai është hartuar me asistencën e FMN-së, si dhe ka ndjekur procedurën e konsultimit publik, duke u publikuar në datën 16.06.2022, ndaj nuk mund të pretendohet se grupi i tatimpaguesve ishte i panjohur, i papërgatitur apo se nuk kishte dijeni për të. Gjithashtu, sipas subjekteve të interesuara, për të qartësuar normën, ligji ka trajtuar si persona fizikë, individët e punësuar, personat fizikë të vetëpunësuar dhe personat fizikë tregtar, të cilët janë subjekte të tatimit mbi të ardhurat personale. Nga ky grupim individët i nënshtrohen tatimit nga punësimi, ndërkohë që të vetëpunësuarit dhe personat fizikë tregtarë i nënshtrohen tatimit nga biznesi neto, pra taten për fitimin dhe jo xhiron.

32. Kushtetuta në nenin 4 ka parashikuar se e drejta përbën bazën dhe kufijtë e veprimtarisë së shtetit (*pika 1*). Në nenin 11 ajo ka përkufizuar se sistemi ekonomik bazohet në pronën private e publike, si dhe në ekonominë e tregut dhe lirinë e veprimtarisë ekonomike (*pika 1*), ndërkohë që kufizime të lirisë së veprimtarisë ekonomike mund të vendosen vetëm me ligj dhe vetëm për arsye të rëndësishme publike (*pika 3*). Sipas nenit 17 të saj, Kushtetuta e lejon kufizimin e të drejtave dhe lirive themelore vetëm me ligj, për interes publik ose mbrojtjen e të drejtave të të tjerëve dhe në përpjesëtim me gjendjen që e ka diktuar atë (*pika 1*), si dhe të mos cenojë thelbin e lirive dhe të drejtave dhe të mos tejkalojë kufizimet e parashikuara nga KEDNJ-ja (*pika 2*).

33. Për sa i përket parimit të sigurisë juridike, në jurisprudencën kushtetuese është theksuar se si një nga elementet e parimit të shtetit të së drejtës, ai përfshin, mes të tjerash, besueshmërinë e qytetarëve të shteti dhe pandryshueshmërinë e ligjit për marrëdhëniet e rregulluara. 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. Nëse masat e marra shpiten në përkeqësimin në mënyrë të paarsyeshme të gjendjes ligjore të personave të tjerë, mohojnë të drejtat e fituara ose injorojnë interesat legjitime të këtyre, atëherë do të rrezikohet arritja e qëllimit madhor të ndërtimit të shtetit të së drejtës. Në këtë kuptim, parimi i sigurisë juridike nuk shfaqet asnjëherë si i tillë në vetvete, por shoqërohet me mbrojtjen e të drejtave të fituara, vazhdimësinë ligjore, ndalimin e ligjeve me fuqi prapavepruese, qartësinë dhe përcaktueshmërinë në normimin e marrëdhënieve juridike, respektimin e pritshmërive legjitime (*shih vendimin nr. 10, datë 29.02.2016 të Gjykatës Kushtetuese*). Nën këtë optikë, kur kontrollohen aktet e pushtetit publik, sa herë që vihet në diskutim një e drejtë kushtetuese ose liri themelore, është me rëndësi të

verifikohen parimet që lidhen me cilësinë e ligjit, parashikueshmërinë, sigurinë juridike dhe barazinë para ligjit, pasi janë pikërisht ato që mbrojnë individin nga arbitrariteti, veçanërisht në marrëdhëniet ndërmjet tij dhe shtetit (*shih vendimet nr. 39, datë 15.12.2022; nr. 30, datë 02.11.2022 të Gjykatës Kushtetuese*).

34. Lidhur me lirinë e veprimtarisë ekonomike, Gjykata ka pohuar se ajo përmban në vetvete edhe lirinë e biznesit ose aftësinë për të krijuar dhe mbyllur një sipërmarrje, lirinë monetare si masë për të garantuar qëndrueshmërinë e çmimit, lirinë fiskale mbi të ardhurat qoftë individuale, qoftë ndaj biznesit në mënyrë të veçantë, lirinë financiare dhe pavarësinë nga kontrolli shtetëror ose lirinë e punës për të ndërvepruar pa kufizime nga shteti (*shih vendimet nr. 21, datë 18.04.2023; nr. 86, datë 30.12.2016; nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*). Në këtë drejtim, ajo ka vlerësuar se liria e veprimtarisë ekonomike përfshin 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 së mirës së përbashkët. Në këtë rast shteti duhet të luajë rolin e katalizatorit për realizimin efektiv të lirisë ekonomike, nga njëra anë, dhe mbrojtjes së kësaj lirie, nga ana tjetër (*shih vendimet nr. 60, datë 31.07.2017; nr. 16, datë 01.03.2017; nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

35. Gjykata e ka vlerësuar cenimin ose jo të lirive dhe të drejtave kushtetuese duke iu referuar përmbajtjes së nenit 17 të Kushtetutës. Kjo dispozitë, përveç arsyes publike, përmban detyrimin për të respektuar edhe kritere të tjera, si: kufizimi për mbrojtjen e të drejtave të të tjerëve dhe ekzistenca e raportit të drejtë midis kufizimit dhe gjendjes që e dikton atë. Parimi i njohur i proporcionalitetit nënkupton që ndërhyrja e ligjvënësit për kufizimin e një të drejte apo lirie të caktuar të bëhet me mjete të përshtatshme që i përgjigjen drejt qëllimit që synohet të arrihet (*shih vendimet nr. 1, datë 25.01.2024; nr. 30, datë 05.07.2021; nr. 16, datë 01.03.2017 të Gjykatës Kushtetuese*).

36. Nga ana tjetër, për sa i takon sistemit tatimor, Gjykata është shprehur se ai përfaqëson një sistem kompleks rregullator dhe qëllimi i tij është mirëqenia e përgjithshme, që do të thotë e individëve dhe e komunitetit në përgjithësi, si dhe përmbushja e objektivave sociale të shtetit. Detyrimi për pagimin e tatimeve dhe taksave ose detyrimeve të tjera financiare, është detyrim i parashikuar nga neni 155 i Kushtetutës. Në këtë kuptim, përpara 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 kështu, sistemi tatimor duhet të karakterizohet nga thjeshtësia e qartësia në konceptim dhe zbatim, si 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. 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. 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 (*shih vendimin nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

37. Gjykata vëren se Ligji i Tatimeve është një akt që ka përcaktuar rregullat dhe procedurat lidhur me tatimin mbi të ardhurat, përfshirë edhe të ardhurat e gjeneruara nga ushtrimi i aktivitetit të individëve të vetëpunësuar, tek të cilët përfshihet çdo person fizik i angazhuar në veprimtari në furnizimin e shërbimeve profesionale të ndryshme nga veprimtaria tregtare. Sipas ligjit, për të ardhurat neto ose fitimin e tatueshëm deri në 14 milionë lekë në vit, të realizuar nga biznesi për individët tregtarë dhe të vetëpunësuarit, zbatohet norma tatimore progresive 15%. Kjo normë është e zbatueshme mbi të ardhurat bruto për individët tregtarë pas datës 31 dhjetor 2029, ndërsa për kategorinë e individëve të vetëpunësuar dhe entiteteve prej datës 1 janar 2024. Zbërthimi i skemës tatimore dhe përcaktimi i shërbimeve profesionale, ndaj të cilave norma tatimore prej 15% zbatohet për të ardhurat bruto deri në 14 milionë lekë në vit prej datës 1 janar 2024, parashikohen në nenin 4 të VKM-së nr. 753/2023 dhe në tabelën analitike nr. 2, bashkëlidhur saj.

38. Këto rregullime i atribuohen një skeme të re tatimore, e cila ka zëvendësuar atë të mëparshme të normuar me ligjin nr. 8438/1998 (të shfuqizuar), sipas së cilës shkalla e tatimit mbi fitimin ka qenë 0% për tatimpaguesit me të ardhurat deri në 14 milionë lekë në vit dhe 15% për tatimpaguesit me të ardhura mbi 14 milionë lekë në vit (*neni 28 i ligjit nr. 8438/1998, të ndryshuar me ligjin nr. 106/2020, datë 29.07.2020*). Kjo do të thotë se tatimpaguesit, përfshirë edhe individët e vetëpunësuar prej datës 1 janar 2021, kur fillonte të shtrinte efektet ligji nr. 106/2020, deri në datën 1 janar 2024, e kanë pasur normën tatimore 0% për të ardhurat deri në 14 milionë lekë. Ndërkohë që me ligjin objekt shqyrtimi kjo normë tatimore ka ndryshuar, pasi është bërë 15% për të ardhurat nga 0 deri në 14 milionë lekë në vit dhe 23% për të ardhurat mbi 14 milionë lekë në vit. Pra, për të njëjtin marzh financiar (0 deri në 14 milionë lekë), zbatimi i normës progresive të tatimit ka ndryshuar nga 0% në 15%. Për më tepër, nomenklatura e veprimtarive ekonomike konkrete që u nënshtroheshin efekteve të ligjit u miratua vetëm 10 ditë përpara se skema e re tatimore të fillonte zbatimin.

39. Gjykata vë në dukje se ndryshimi dhe zbatimi i një skeme tatimore për të ardhurat e gjeneruara nga ushtrimi i veprimtarisë dhe aktivitetit deri në 14 milionë lekë në vit përbën

detyrim ligjor me natyrë financiare dhe, si i tillë, ai ndërhyt në të drejtat dhe liritë kushtetuese të tatimpagueseve. Për rrjedhojë, Gjykata do ta analizojë sipas kritereve të nenit 17 të Kushtetutës, pra nëse ndërhyrja është bërë me ligj, nëse ekziston interesi publik dhe nëse përpjesëtimi midis ndërhyrjes dhe gjendjes që e ka diktuar atë është i drejtë, pra i nevojshëm, i domosdoshëm dhe i përshtatshëm, sipas standardeve kushtetuese të vendosura prej saj.

40. Gjykata çmon se kriteri i parë i kufizimeve rezulton të jetë respektuar, pasi ndërhyrja është bërë nëpërmjet një ligji që parashikon rregulla për vendosjen, deklarimin dhe mbledhjen e tatimit mbi të ardhurat, i cili është miratuar nga Kuvendi në mbështetje të neneve 78, 81 pika 1 dhe 155, të Kushtetutës, sipas procedurave të parashikuara për këtë qëllim.

41. Për sa i takon kriterit të dytë të lidhur me arsyen e rëndësishme publike të kufizimit, Gjykata thekson se politikat fiskale përbëjnë faktorë të rëndësishëm në strategjinë e zhvillimit ekonomik afatmesëm dhe afatgjatë të një vendi, ndaj edhe nisma objekt shqyrtimi paraqet interes publik. Në këtë pikë, Gjykata pohon se reformat në sistemin tatimor përbëjnë shtysa të domosdoshme për zhvillimin e sistemit ekonomik të vendit duke siguruar të ardhura të qëndrueshme për buxhetin e shtetit dhe, për rrjedhojë, edhe mundësi konkrete për zbatimin e politikave sociale.

42. Në kushtet kur janë përmbushur dy kriteret e mësipërme të kufizimit, Gjykata vlerëson të analizojë kriterin tjetër, atë të proporcionalitetit të ndërhyrjes, të cilin ajo e ka zbërthyer në tre nënkritere, në atë të nevojës, të domosdoshmërisë dhe të përshtatshmërisë (*shih vendimet nr. 1, datë 25.01.2024; nr. 70, datë 27.12.2023; nr. 30, datë 05.07.2021 të Gjykatës Kushtetuese*). Në parantezë, Gjykata nënvizon se në fushën fiskale ligjvënësi ka diskrecion dhe hapësirë të gjerë vlerësimi, ndaj ajo nuk vë në dyshim nevojën për ndërmarrjen e politikave në këtë fushë, të materializuara në nisma ligjore sikurse në ligjin në fjalë dhe do ta trajtojë çështjen në vështrim të nënkriterit të domosdoshmërisë, në kuptim të ashpërsisë së mjetit të përzgjedhur nga ligjvënësi. Në rast se përmbushet ky nënkriter, Gjykata do të vijojë me analizën e nënkriterit të përshtatshmërisë në kuptim të efektivitetit të mjetit të zgjedhur.

43. Kërkuesit kanë pretenduar se vendosja e një barre fiskale joproporcionale përbën ndërhyrje të padrejtë dhe të pajustificuar në dinamikën e tregut, duke kushtëzuar vijimësinë në treg të subjekteve që rëndohen nga taksimi dhe duke i orientuar drejt aktiviteteve të tjera që nuk kanë të njëjtën barrë fiskale. Kjo gjë konstatohet edhe nga krahasimi ndërmjet rezultatit të papërfillshëm që parashikohet të arrihet në buxhetin e shtetit nëpërmjet taksimit diferencues të zbatuar nga ligji dhe peshës specifike shumë të rëndë që i vendoset një kategorie të caktuar për të arritur këtë rezultat. Kështu, sipas kërkuesve, shuma e pritshme për t'u arkëtuar është rreth 3 miliardë lekë ose 29 milionë euro, e cila e krahasuar me totalin e buxhetit të shtetit për vitin

2024 është rreth 0.4% e tij, që përbën një vlerë të papërfillshme në masën totale të buxhetit. Nga ana tjetër, sipas tyre, pesha dhe impakti që kanë këto të ardhura për subjektet janë të jashtëzakonshme, pasi deri në vitin 2023 të ardhurat pas shlyerjes së tatimeve që kanë pasur mesatarisht subjektet profesionistë të lirë kanë qenë rreth 1400 euro në muaj, ndërsa bazuar në efektet e pritshme të ardhurat mesatare do të bien poshtë 1200 euro në muaj, çka do të thotë një rënie mesatare prej 14.4% ose sa 36-fishi i të ardhurave në përqindje që priten të arkëtohen si rrjedhojë e ligjit. Pra, për të realizuar një rritje prej 0.4% të të ardhurave në buxhetin e shtetit, subjektet do të rëndohen me 36-fish në proporcion me të ardhurat e tyre.

44. Përkundër këtij pretendimi, subjektet e interesuara kanë prapësuar se kategoria e individëve të vetëpunësuar sipas përcaktimeve të ligjit ka mjaftueshëm aftësi paguese, ndaj do të paguajë tatim më shumë se tregtarët dhe më shpejt në kohë se ata. Sipas tyre, në vitin 2023 numri i subjekteve persona fizikë në shërbim që deklarojnë fitim neto mbi 14 milionë lekë është 0.08% e totalit të tatimpaguesve, të cilët dorëzojnë deklaratë të të ardhurave dhe shpenzimeve të tyre. Duke marrë parasysh se vetëm personat fizikë të cilët furnizojnë shërbime profesionale janë rreth 29 mijë, vetëm 0.4 % e tyre potencialisht mund të paguajnë 23% tatim për çdo lekë fitim neto mbi 14 milionë lekë në vit. Pra 99.6 % e subjekteve tatimpagues paguajnë tatim sipas shkallës tatimore 15% mbi fitimin neto dhe nuk paguajnë tatim me normë 23%.

45. Në vështrim të testit të domosdoshmërisë, Gjykata në jurisprudencën e saj ka theksuar se ligjvënësi duhet të zbatojë mjete të tilla ligjore që duhen të jenë të domosdoshme, gjë që do të thotë se synimi nuk mund të arrihet me mjete të tjera. Domosdoshmëria ka të bëjë, gjithashtu, edhe me përdorimin e mjeteve më pak të dëmshme për subjektet që u kufizohen të drejtat dhe liritë. Lidhur me këtë, Gjykata ka evidentuar se mjetet e përdorura nuk duhet të jenë më të ashpra se sa duhet për të arritur objektivin e kërkuar, ato nuk mund të jenë arbitrare, të padrejta ose të bazuara mbi vlerësime alogjike (*shih vendimet nr. 70, datë 27.12.2023; nr. 11, datë 09.03.2021; nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

46. Po në këtë drejtim, Gjykata ka pranuar se shpesh reformat 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 nga të ardhura të tjera të ligjshme. Këto reforma në sistemin 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 Kushtetutën. Në fushën e taksave dhe tatimeve përgjithësisht shtetet gëzojnë një hapësirë të gjerë vlerësimi. Konkretizimi me ligj i procedurave të caktimit të taksave e tatimeve, i mbledhjes së tyre ose vendosjes së penaltiteteve, 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 (*shih vendimin nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

47. Gjykata vëren se Ministria e Financave në Komisionin për Ekonominë dhe Financat ka argumentuar se rishikimi i sistemit të taksimit nga janari 2024 bëhet sepse nga 109 mijë tatimpagues aktivë, mbi 50 mijë ose 46% janë në fushën e shërbimeve; ritmi i regjistrimit të subjekteve të reja në fushën e shërbimeve profesionale dhe largimi nga listëpagesat, po rritet; ka shumë vite që ka ndaluar rritja e numrit të të punësuarve në listëpagesa edhe për këtë shkak; tatimpaguesit po shmangin tatimin duke kaluar nga ofrimi i shërbimeve si të punësuar, ku zbatohet tatimi progresiv 0%, 13% dhe 23%, në ofrimin e shërbimeve si të vetëpunësuar ku norma e tatimit është 0% për të ardhura deri 14 milionë lekë në vit. Sipas raportit, vetëm në 15 muajt e fundit janë regjistruar rreth 11 mijë të vetëpunësuar si ofrues shërbimesh, ndërsa në periudhën 2019-2022, nga 39 mijë tatimpagues aktivë të regjistruar rishtazi, 21 mijë ose 54 % janë ofrues shërbimesh dhe 46% në të gjitha llojet e tjera të veprimtarive (prodhim, ndërtim, transport dhe tregti); nga 100 miliardë lekë që është fitimi neto i deklaruar nga subjektet deri 14 milionë, pra që e kanë tatimin zero, 54 miliardë lekë ose 54% e këtij fitimi realizohet nga furnizuesit e shërbimeve; bizneset e vogla me të ardhura deri në 5 milionë lekë kanë 9 vjet me zero tatim (2015- 2023); bizneset e mesme me të ardhura mbi 5 milionë deri në 8 milionë lekë kanë 5 vjet me tatim mbi fitimin vetëm 5% dhe 4 vjet të tjera me tatim zero; të ardhurat që arkëtojnë furnizuesit e shërbimeve janë pothuajse tërësisht fitim neto, pasi shpenzimet e biznesit janë shumë të vogla; është shkelur parimi i neutralitetit të tatimit ku një i punësuar dhe një i vetëpunësuar, të cilët bëjnë të njëjtën punë, kanë diferencim të papranueshëm të barrës fiskale, i pari 0%, i dyti 13% dhe 23% tatim mbi të ardhurat (*shih faqen 34 të raportit të Komisionit për Ekonominë dhe Financat*).

48. Po kështu, sipas të dhënave të raportuara, evidentohet se norma progresive për të ardhurat nga vetëpunësimi dhe tregtia për personat fizikë 15% dhe 23% është e nevojshme, pasi një kategori tatimpaguesish ruajnë statusin e personit fizik për të shmangur tatimin mbi dividendin si ortakë të biznesit. Kështu, në sektorin e shërbimeve nga rreth 50 mijë tatimpagues me status person fizik: 6 persona fizikë deklarojnë fitim neto mbi 100 milionë lekë secili; 36 persona fizikë deklarojnë fitim neto mbi 30 milionë lekë secili; 119 persona fizikë deklarojnë fitim neto mbi 14 milionë lekë secili. Ndërsa, fitimi neto mbi 14 milionë lekë i deklaruar është 4.7 miliardë lekë dhe nëse këta tatimpagues me nivele kaq të larta fitimi do të ishin persona juridikë, tatimi mbi dividendin teorik që do të paguhej do të ishte 320 milionë lekë (*shih faqen 35 të raportit të Komisionit për Ekonominë dhe Financat*).

49. Nga analiza e të dhënave të paraqitura nga palët në proces, Gjykata konstaton se ligjvënësi ka vendosur zbatimin e normës tatimore 15% për të ardhurat neto të tatueshme nga 0 deri në 14 milionë lekë në vit për kategorinë e biznesit për individët tregtarë dhe të vetëpunësuarit. Ndërsa ka zgjedhur zbatimin e kësaj norme ndaj të ardhurave bruto për tri (3) kategori, të cilat janë individët tregtarë, të vetëpunësuarit dhe entitetet, duke e përshkallëzuar atë në dy periudha të ndryshme. Konkretisht, për individët tregtarë kjo normë zbatohet pas datës 31 dhjetor 2029, pasi deri në këtë datë norma e tatimit mbi të ardhurat është 0%, ndërsa për të vetëpunësuarit dhe entitetet, kjo normë tatimore do të zbatohet prej datës 1 janar 2024. Kjo do të thotë se ashtu sikurse u artikulua edhe nga përfaqësuesit e kërkuësve gjatë gjykimit, norma tatimore e parashikuar nga ligji i tatimeve zbatohet sipas një kalendari, i cili është i ndryshëm për kategori të ndryshme tatimpaguesish. Kështu norma tatimore fillon të zbatohet në janar të vitit 2024 për kategorinë e tatimpaguesve të vetëpunësuar që furnizojnë shërbime profesionale dhe në janar 2030 për kategorinë e tatimpaguesve të vetëpunësuar individë tregtarë. Ky diferencim në kohën e zbatimit të normës tatimore bazohet në kriterin e llojit të aktivitetit tregtar/të biznesit të ushtruar nga dy kategoritë e sipërpërmendura. Justifikimi kryesor i sjellë nga subjektet e interesuara në lidhje me këtë diferencim kohor lidhet me normën e fitimit, e cila, sipas tyre, është më e lartë për të vetëpunësuarit që furnizojnë shërbime profesionale në krahasim me të vetëpunësuarit që kryejnë veprimtari të mirëfilltë tregtare. Gjithashtu, norma tatimore që fillon të zbatohet në janar të vitit 2024 për të vetëpunësuarit që furnizojnë shërbime profesionale, gjithnjë sipas subjekteve të interesuar, shënon një përafrim të barrës së tyre tatimore me barrën tatimore që zbatohet për të punësuarit, duke qenë se të dyja këto kategori furnizojnë shërbime të ngjashme.

50. Në lidhje me shpjegimin që vë në dukje dallimin midis subjekteve që furnizojnë shërbime profesionale me tregtarët e mirëfilltë (norma e ndryshme e fitimit), i cili synon të justifikojë dallimin në kohë të fillimit të zbatimit të normës tatimore (janar 2024 përkundrejt janar 2030), Gjykata thekson se ky shpjegim nuk mban parasysh sa duhet faktin se në rastin e tatimpaguesve që ofrojnë shërbime profesionale norma më e lartë e fitimit përcaktohet, midis të tjerash, edhe nga investimi i zgjatur në kohë për përgatitjen e këtyre profesionistëve dhe për përditësimin e njohurive të tyre profesionale. Në lidhje me argumentin tjetër të subjekteve të interesuara, që vë në dukje ngjashmërinë midis profesionistëve të lirë dhe profesionistëve të punësuar, i cili synon të justifikojë përafrimin e barrës tatimore që zbatohet mbi këto dy kategori tatimpaguesish, Gjykata thekson se edhe ky shpjegim nuk mban parasysh sa duhet faktin se, ndryshe nga të punësuarit, individët e vetëpunësuar që furnizojnë shërbime profesionale nuk gëzojnë asnjë mbrojtje apo të drejtë të ofruar nga legjislacioni i punës, por ata

mbartin rrezikun e sipërmarrjes, si dhe të gjitha kostot që lidhen me të. Po kështu, nuk është bindës edhe argumenti tjetër i subjekteve të interesuara se subjektet tatimore të prekura nga ndryshimi i ligjit për tatimet duhet të ishin të përgatitura për këto ndryshime, pasi lehtësitë fiskale, sikurse kanë një fillim, kanë dhe një përfundim/mbarim, në kushtet kur ato (lehtësitë fiskale) vazhdojnë të zbatohen ndaj një kategorie tjetër tatimpaguesish me të njëjtin marzh të ardhurash të tatueshme (deri në 14 milionë lekë në vit).

51. Gjykata çmon se përmbajtja e nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve, që përcakton një kalendar 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), e 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 *per 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. Ndodhur në këto kushte, Gjykata çmon të mos ndalet në analizën e mëtejshme të nënkriterit të përshtatshmërisë (*shih paragrafin 42 të vendimit*).

52. Për sa më lart, Gjykata vlerëson se neni 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, i Ligjit të Tatimeve, me përmbajtjen: “Norma e tatimit 0% nuk aplikohet për

*tatimpaguesit e përcaktuar në nënndarjet “ii” dhe “iii” të kësaj shkronje, të cilët 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”, cenon lirinë e veprimtarisë ekonomike të lidhur me parimin e sigurisë juridike, ndaj si i tillë ai shfuqizohet. Rrjedhimisht shfuqizohet edhe pika 4 e VKM-së nr. 753/2023, e cila ka marrë delegimin nga norma e shfuqizuar e ligjit, pra nga neni 69, pika 1, shkronja “dh”. Në vlerësimin e Gjykatës, nëse një normë ligjore shfuqizohet, edhe akti nënligjor që ka dalë në bazë dhe për zbatim të tij duhet të shfuqizohet.*

53. Në vështrim të sa më sipër, Gjykata çmon se është i panevojshëm shqyrtimi më vete i pretendimeve të tjera të kërkuësve që lidhen 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 29 të vendimit*).

54. Në përfundim, Gjykata vlerëson se pretendimet e kërkuësve janë pjesërisht të bazuara, sipas arsytimit të mësipërm të këtij vendimi, ndaj kërkesa pranohet pjesërisht.

## **PËR KËTO ARSYE,**

Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, në mbështetje të neneve 131, pika 1, shkronjat “a” dhe “c”, 134, pikat 1, shkronjat “c” dhe “h” dhe 2, të Kushtetutës, si dhe neneve 72 e vijues të ligjit nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, të ndryshuar, me shumicë votash,

## **V E N D O S I:**

1. Pranimin e pjesshëm të kërkesës.
2. 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.
3. 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.
4. Rrëzimin e kërtimeve të tjera.

Ky vendim është përfundimtar dhe hyn në fuqi ditën e botimit në Fletoren Zyrtare

**Marrë më 27.06.2024**

**Shpallur më 31.07.2024**

## MENDIM PARALEL DHE PJESËRISHT KUNDËR

1. Në çështjen në shqyrtim, vlerësojmë të shprehemi me *mendim paralel* për sa u takon arsyeve për shfuqizimin e nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve dhe nenit 4 të VKM-së nr. 753/2023, si dhe me *mendim pjesërisht kundër* për sa i takon rrëzimit për kërkimet e tjera të kërkesës. Kjo, pasi çmojmë se për cenimin e parimit të proporcionalitetit, Gjykata duhej të kishte pranuar edhe shfuqizimin pjesërisht të nenit 24, pika 2, të po këtij ligji lidhur me zbatimin e normës tatimore 15% për bazën tatimore vjetore 0 – 14 000 000 lekë, për ato subjekte tatimpaguese ndaj të cilave efektet e ligjit shtriheshin nga data 1 janar 2024.

2. Konkretisht, ndonëse bashkohemi me shumicën për sa u përket standardeve, por edhe analizës për cenimin e parimit të proporcionalitetit, për shkak të ashpërsisë së masës/mjetit të përdorur nga ligjvënësi, ndahemi për argumentet mbi sigurinë juridike për shkak të mungesës së një periudhe të përshtatshme njoftimi për subjektet mbi të cilat rëndon norma e re tatimore prej 15% (kohës së papërshtatshme dhënë profesioneve të lira), e cila, sipas tyre, ishte vetëm 10 ditë nga fillimi i zbatimit të normës tatimore 15% për të ardhurat e tatueshme nga 0 në 14 milionë lekë, nisur nga miratimi dhe hyrja në fuqi e VKM -së nr. 753/2023, objekt gjykimi.

3. Kështu, sipas shumicës përmbajtja e nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve, i cili përcakton një kalendar 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, e 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 i dhënë mundësinë e duhur subjekteve të përshtatshin me masën e re të normës tatimore, cenon parimin e proporcionalitetit në drejtim të domosdoshmërisë/ashpërsisë së mjetit të përzgjedhur nga ligjvënësi. Po sipas shumicës, dhënia kohë tatimpaguesve u jep atyre mundësinë jo vetëm të njihen me formulat e llogaritjes së zbatimit të tatimit ndaj tyre, por edhe të marrim masa që vetë subjektet tatimpaguese i vlerësojnë të nevojshme për të përballuar pasojat e skemës së zbatueshme, ndaj edhe parimi i sigurisë juridike në vështrim të pritshmërive të ligjshme për shkak të kohës së kufizuar rezulton i cenuar (*shih paragrafin 51 të vendimit*).

4. Ne nuk pajtohemi me këtë qëndrim konkluziv dhe specifikisht në lidhje me analizën e shumicës për kohën e pamjaftueshme dhe që sipas saj ka sjellë dhe cenim të pritshmërive të ligjshme dhe sigurisë juridike, pasi nga rrethanat e çështjes rezulton se ligji kishte rreth 7 muaj që kishte hyrë në fuqi. Sipas nesh, kjo periudhë 7-mujore ka qenë kohë e mjaftueshme në kuptim të nenit 117 të Kushtetutës i lexuar së bashku me nenin 84, pika 3, po aty, që parashikojnë detyrime për njohje me ligjin dhe prezumojnë dijeninë ndaj këtij të fundit, 15 ditë nga botimi në Fletoren Zyrtare. Analiza e shumicës merr në konsideratë faktin se botimi i VKM-së nr. 753/2023 është fillimi i marrjes dijene të subjekteve tatimpaguese, ndaj të cilave fillonte detyrimi tatimor për vitin fiskal 2024, ndërsa në vlerësimin tonë, miratimi i këtij akti nga Këshilli i Ministrave është momenti i kategorizimit të profesioneve të lira në kuptim të qartësisimit të kategorisë së subjekteve tatimpaguese nga 1 janari 2024 (përcaktimi i aktiviteteve konkrete). Për më tepër, duke analizuar këtë kohë si të pamjaftueshme, si pikë fillimi nga miratimi i VKM-së, shumica ka vënë standarde të reja mbi të drejtën e individëve për marrjen dijene të ligjit, duke i vënë theksin detyrimeve shtesë të ligjvënësit, përtej detyrimeve kushtetuese që ata kanë. Nëse gjykata do të vlerësojë rast pas rasti kohën e mjaftueshme ose të pamjaftueshme që duhet t'u jepet subjekteve të një ligji për marrjen dijene të tij ose akteve nënligjore të dala në zbatim të tij, përtej detyrimeve kushtetuese të marrjes dijene me botimin në Fletoren Zyrtare, do të përfshihej në një terren subjektiv për përcaktimin e këtij standardi dhe gjykimin rast pas rasti mbi të për çdo ligj që mund të ankimohej në këtë drejtim. Parë në këtë këndvështrim, pretendimi për cenimin e sigurisë juridike është i pabazuar, rrjedhimisht as më vete e as i analizuar së bashku me fakte të tjera, argumenti i shumicës për kohën e pamjaftueshme të dhënë subjekteve tatimpaguese nuk passjell as cenimin e parimit të proporcionalitetit.

5. Në vlerësimin tonë, neni 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, i ligjit së bashku me nenin 24, pika 2, të tij, cenojnë parimin e proporcionalitetit në drejtim të domosdoshmërisë së mjetit të përzgjedhur nga ligjvënësi. Kjo masë është e ashpër, në kuptim të kohës së zbatimit, 1 janar 2024, e gërshetuar me masën e normës tatimore prej 15%, si objektiv final i ligjvënësit, si dhe duke pasur parasysh se kategoria ndaj së cilës ajo zbatohet e ka pasur atë 0% prej datës 1 janar 2021, pra prej 3 vjetësh. Po kështu, vetë ligji ka përcaktuar datën 1 janar 2030, si afati që fillon zbatimi i normës për një kategori tjetër më të njëjtin marzh të ardhurash të tatueshme deri në 14 milionë lekë në vit. Pra, vetë ligjvënësi ka identifikuar në ligj një masë tjetër më të butë, duke iu referuar diferencës në kohë të fillimit të zbatimit të normës tatimore prej 15%, duke u vërtetuar kështu pretendimi i kërkuesve për ashpërsinë e mjetit ndërhyrës.

6. Në përfundim, për të gjitha argumentet e lartpërmendura, vlerësojmë se nenet 24, pika 2, për shprehjen “*baza tatimore vjetore 0 – 14 000 000 lekë, norma tatimore 15%*” dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalja e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023, datë 30.03.2023 “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar dhe neni 4 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”, duheshin shfuqizuar dhe kërkesa duhej të ishte pranuar pjesërisht.

**Anëtare: Elsa Toska, Sonila Bejtja**

## MENDIM PAKICE

1. Në çështjen nr. 1 (Nj) 2024, me objekt shfuqizimin e neneve 24, pika 2 dhe 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit nr. 29/2023 dhe shfuqizimin e pjesëshëm të neneve 3, pika 5, 12, pika 1, shkronja “ç”, të po këtij ligji, ku përfshihen edhe profesionet e kontabilistit, ekspertit kontabël, audituesit ligjor dhe avokatit, si dhe të nenit 4 dhe tabelës analitike nr. 2 të VKM-së nr. 753/2023, si të papajtueshme me Kushtetutën, jemi kundër qëndrimit të shumicës që ka vendosur të pranojë pjesërisht kërkesën, pasi në vlerësimin tonë si gjyqtarë në pakicë pretendimet e kërkuarit janë të pabazuara në themel, ndaj duhej të ishte vendosur rrëzimi i kërkesës.

2. Në këtë çështje kushtetuese shumica ka vlerësuar t'i trajtojë pretendimet e kërkuarve në drejtim të lirisë së veprimtarisë ekonomike të lidhur me parimin e sigurisë juridike, pra nëse ndërhyrja plotëson kriteret e nenit 17 të Kushtetutës dhe përmbush pritshmëritë legjitime të subjekteve ndaj të cilave zbatohet (*shih paragrafin 29 të vendimit*) dhe në vijim ka vlerësuar që, për sa kohë ndryshimi dhe zbatimi i një skeme tatimore për të ardhurat nga ushtrimi i veprimtarisë dhe aktivitetit deri në 14 milionë lekë në vit përbën detyrim ligjor me natyrë financiare, pra ndërhyrja në të drejtat dhe liritë kushtetuese të tatimpagueseve, ta analizojë sipas kriterëve të nenit 17 të Kushtetutës, pra nëse ndërhyrja është bërë me ligj, nëse ekziston interesi publik dhe nëse përpjesëtimi midis ndërhyrjes dhe gjendjes që e ka diktuar atë është i drejtë, pra i nevojshëm, i domosdoshëm dhe i përshtatshëm, sipas standardeve kushtetuese të vendosura prej saj (*shih paragrafin 39 të vendimit*).

3. *Së pari, mendojmë se ka një paqartësi në arsyetimin e vendimit për sa i përket linjës së trajtimit të pretendimeve të kërkesës, e cila shfaqet edhe në analizën dhe arsyetimin e këtij vendimi në disa drejtime, si më poshtë:*

3.1. Edhe pse në hyrje të kësaj analize duket sikur shumica do të ndalet në vlerësimin e normës të tatimit, e cila është e vetmja mënyrë për të vlerësuar nëse në rastin konkret kjo masë ndërhyrje në mënyrë joproportionale në ushtrimin e lirisë së veprimtarisë ekonomike, ajo e ka devijuar çështjen drejt parimit të sigurisë juridike, duke e lidhur me momentin e hyrjes në fuqi të normës së re tatimore dhe mungesës, sipas saj, të një kohe të përshtatshme për subjektet që të njihen dhe përshtaten me formulën e re. Pra, arsyetimi nis me analizën e kriterëve të ndërhyrjes sipas nenit 17 të Kushtetutës, ndërkohë që kur arrihet te kriteri i proporcionalitetit dhe verifikimi i elementeve përbërëse të tij, ai zhvendoset në mënyrë të paqartë dhe të paarsyetuar drejt kalendarit të ndryshëm të zbatimit të normës tatimore për subjektet

tatimpaguese brenda së njëjtës kategori, përkatësisht pas datës 31 dhjetor 2029 për individët tregtarë dhe prej datës 1 janar 2024 për të vetëpunësuarit që ofrojnë shërbime profesionale.

3.2. Mënyra e mësipërme e arsytimit mendojmë se do të ishte e mundur vetëm nëse vlerësimi i shumicës do të kryhej nën këndvështrimin e parimit të barazisë përpara ligjit, duke analizuar nëse kalendari i ndryshëm në zbatimin e normës së re tatimore për subjekte brenda së njëjtës kategori është i tillë që ka sjellë trajtim të pabarabartë mes tyre.

3.3. Në vlerësimin tonë si gjyqtarë në pakicë, nuk është e qartë nga arsytimi i shumicës nëse është në vetvete norma tatimore apo zbatimi i saj i diferencuar në kohë që ka sjellë cenim të lirisë kushtetuese të veprimtarisë ekonomike. Edhe pse shumica njih diskrecionin e gjerë të ligjvënësit në përcaktimin e masës së normës tatimore, ajo shprehet se kalendari i ndryshëm për hyrjen në fuqi të detyrimit të ri tatimor për të vetëpunësuarit që furnizojnë shërbime profesionale, në krahasim me ata që kryejnë veprimtari tregtare, i gërshetuar me masën e normës së re tatimore prej 15%, mungesën e një periudhe të përshtatshme njoftimi për subjektet, pa ndonjë lloj forme përshkallëzimi dhe pa u dhënë mundësinë të përshtateshin me masën e re të normës tatimore, cenon parimin e proporcionalitetit në drejtim të domosdoshmërisë/ashpërsisë së mjetit të përzgjedhur nga ligjvënësi (*shih paragrafin 51 të vendimit*).

3.4. Kjo ndërthurje argumentesh, si më sipër, bazuar në disa parime dhe standarde, si dhe referimi në kritere që përbëjnë elemente standardesh të ndryshme kushtetuese, të cilat, në mënyrën se si janë vendosur, nuk mund të qëndrojnë së bashku, nuk jep qartësi në lidhje me thelbin e kësaj çështjeje, pra nëse norma e tatimit prej 15% apo 23 % (masa e saj) është joproporcionale në drejtim të lirisë së veprimtarisë ekonomike apo në drejtim të parimit të sigurisë juridike. Në çdo rast, për sa kohë që pretendimet e kërkuarit në lidhje me shfuqizimin e nenit 24 të ligjit, i cili përcakton normën tatimore sipas bazës tatimore vjetore, u rrëzuan, do të thotë se vetë masa 15% dhe 23% e kaloi testin e kushtetutshmërisë.

3.5. E paqartë shfaqet analiza edhe në drejtim të mungesës së një periudhe të përshtatshme njoftimi, pasi koha nuk parashikohet si kriter apo variabël analize në drejtim të parimit të proporcionalitetit, por ajo, në vetvete, është kriter në drejtim të parimit të sigurisë juridike.

3.6. Po aq e paqartë është edhe analiza në drejtim të mungesës së ndonjë lloj forme përshkallëzimi, që, qartazi i referohet parashikimit të dy periudhave të ndryshme kohore të zbatimit të normës, ndërkohë që, nga njëra anë, përshkallëzimi nuk e përmban këtë koncept dhe, nga ana tjetër, ky qëndrim është i paarsyetuar, për sa kohë nuk përmban analizë bazuar në kritere dhe parime kushtetuese.

4. Thënë sa më sipër, vlerësojmë se shumica ka marrë kritere të njërit parim dhe i ka aplikuar në parimin tjetër ose ka përdorur kritere që nuk gjejnë bazë kushtetuese, çka nuk përbën metodën e duhur të kontrollit kushtetues.

5. *Së dyti, edhe pse shumica nuk vë në dyshim hapësirën e gjerë të ligjvënësit në fushën e taksave dhe tatimeve (shih paragrafin 46 të vendimit), ajo nuk argumenton se si e tejkalon këtë prezumim për të shkuar në përfundimin e cenimit të parimit të proporcionalitetit të ndërhyrjes të lidhur me parimin e sigurisë juridike. Për rrjedhojë, me qëllim të analizës që ka çuar në përfundimin tonë, çmojmë të ndalemi fillimisht në vlerësimin e hapësirës së gjerë të ligjvënësit në fushën e tatim taksave dhe kufijtë e kontrollit kushtetues në respektim të saj.*

6. Sipas nenit 155 të Kushtetutës taksat, tatimet dhe detyrimet financiare kombëtare e vendore, si dhe lehtësimi dhe përjashtimi prej tyre i kategorive të caktuara caktohen me ligj, çka nënkupton se është në diskrecionin e ligjvënësit, në përputhje me parimet kushtetuese, që të përcaktojë jo vetëm masën e tyre, por edhe rastet përjashtimore kur të tilla detyrime nuk zbatohen. Kjo do të thotë se hapësira e ligjvënësit është aq e gjerë saqë ai lejohet, në aspektin kushtetues, jo vetëm të parashikojë lehtësi, por edhe të parashikojë përjashtimin e kategorive të caktuara nga këto detyrime.

7. Gjykata ka theksuar edhe më herët në jurisprudencën e saj, se Kuvendi, si organ ligjvënës, ka të drejtë të zbatojë ose konkretizojë politika të caktuara për përmirësimin e qeverisjes dhe zhvillimin e vendit në tërësi, si dhe t'u përgjigjet prioriteteve ose problemeve të ndryshme të vendit (*shih vendimin nr. 29, datë 31.05.2010 të Gjykatës Kushtetuese*). Në praktikën kushtetuese është pranuar se ligjvënësi, parimisht, është i lirë të veprojë brenda hapësirës së tij normuese, duke përcaktuar qartë dhe rast pas rasti qëllimet që kërkon të arrijë. Parimi i shtetit social, i parashikuar që në Preambulën e Kushtetutës sonë, e përlligj ndërhyrjen e autoritetit publik në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë edhe në marrëdhëniet juridike private për të mbrojtur interesat e përgjithshëm, siç janë kontrolli publik i kostos së jetesës, lufta kundër inflacionit, shtytja dhe nxitja e aktiviteteve prodhuese, mbrojtja e shtresave të varfra, promovimi i vlerave sociale etj. (*shih vendimin nr. 52, datë 05.12.2012 të Gjykatës Kushtetuese*).

8. Në fushën e tatim taksave ligjvënësit i është njohur një hapësirë e gjerë, pasi vetëm në këtë mënyrë, duke pasur liri në përcaktimin e burimeve dhe të shkallës tatimore, ai mund të miratojë instrumentet e nevojshme me natyrë rregullatore, me qëllim zbatimin e politikave me natyrë ekonomike dhe sociale, zhvillimin e sistemit ekonomik, sigurimin e të ardhurave të qëndrueshme për përmbushjen e objektivave socialë, në interes të drejtësisë ekonomike dhe të mirëqenies së përgjithshme.

9. Në këtë kuptim, kontrolli kushtetues është i rezervuar për sa kohë ai respekton kufijtë e hapësirës së gjerë të vlerësimit të ligjvënësisë, e lidhur kjo edhe me parimin e ndarjes dhe balancimit ndërmjet pushteteve, duke e lejuar këtë kontroll veçse kur Gjykata konstaton se ligjvënësi ka shkelur parime ose të drejta kushtetuese, duke vendosur, nëpërmjet masave fiskale, haptazi një barrë të rëndë për subjektet tatimpaguese, e cila mund të çojë deri në shuarjen e të drejtave dhe lirive kushtetuese. Të tilla masa mund të jenë ato që kanë natyrë arbitrare dhe/ose konfiskatore dhe, për këtë shkak, vënë në diskutim proporcionalitetin e tyre në raport me qëllimin për të cilin vendosen.

10. Edhe sipas GJEDNJ-së, u takon autoriteteve kombëtare vlerësimi se çfarë lloje taksash duhet të mblidhen dhe vendimet në këtë fushë përfshijnë vlerësime politike, ekonomike dhe sociale që janë në kompetencë të shteteve, hapësira e vlerësimit të të cilave është për këtë arsye mjaft e gjerë (*shih R.Sz. kundër Hungarisë, 2013, § 46; Vistiņš dhe Perepjolkins kundër Letonisë [DhM], 2012, § 106; Grudić kundër Serbisë, 2012, § 75*). Shtetet gëzojnë hapësirë të gjerë vlerësimi si për sa i përket zgjedhjes së mjeteve për zbatimin e politikave të tyre, ashtu edhe në vlerësimin e pasojave që vijnë nga miratimi i këtyre instrumenteve e lidhur kjo me interesin e përgjithshëm për arritjen e qëllimit të synuar (*shih Chassagnou dhe Të tjerët kundër Francës [GC], nr. 25088/94, 28331/95 dhe 28443/95, § 75, GJEDNJ 1999-III; Herrmann kundër Gjermanisë [GC] § 74, 26 2012*).

11. Gjykata Kushtetuese e Gjermanisë, në shqyrtimin e një çështjeje që kishte të bënte me caktimin e një takse për pronën, është shprehur se, bazuar në ligjin themelor, qëllimi i shërbente përfitimit privat dhe së mirës publike. Në këtë kuptim, taksa mbi pronën, e kombinuar me taksa të tjera, nuk mund të jetë më shumë se 50% e të ardhurave nga ajo pronë. Sipas asaj gjykate, barra tërësore tatimore duhet, për më tepër, të mos bjerë ndesh me parimin e barazisë që kërkon shpërndarjen e barrës në varësi të aftësisë kontribuese (*shih vendimin e Gjykatës Kushtetuese Federale të Gjermanisë BVerfG, 2 BvL 37/91, datë 22.06.1995*).

12. Për sa më sipër, për sa kohë që pranohet se ligjvënësi ka një hapësirë të gjerë vlerësimi në këtë fushë, kontrolli kushtetues i Gjykatës do të duhet të nisët nga prezumimi i interesit publik të ndërhyrjes, i cili përfshin edhe prezumimin e ekzistencës së nevojës dhe domosdoshmërisë së ndërhyrjes. Në këtë kuptim, kontrolli që duhet të kryejë Gjykata është thuajse përjashtimor dhe, për këtë shkak, nuk ndalet në verifikimin, në të njëjtën mënyrë, të të gjitha kriterëve të ndërhyrjes si në rastet e tjera të verifikimit të kufizimit të të drejtave kushtetuese. Në të njëjtën linjë, duke njohur të drejtën e ligjvënësisë për të përcaktuar burimet dhe shkallën tatimore, si pjesë e po kësaj hapësire të gjerë të vlerësimit, nënkuptohet se edhe domosdoshmëria dhe përshtatshmëria e masës është e prezumuar, çka do të thotë se Gjykata

nuk mund të vlerësojë nëse një masë apo një tjetër do të ishte ajo më e përshtatshmeja, diskrecion ky që i takon vetëm ligjvënësit.

13. Megjithatë, ne nuk nënkuptojmë se veprimtaria e ligjvënësit mbetet e pakontrolluar, por se Gjykata, përjashtimisht, mund ta kontrollojë atë vetëm në drejtim të respektimit të parimit të neutralitetit në kuadër të parimit të drejtësisë tatimore, kurse masën, në vetvete, vetëm në drejtim të ashpërsisë së saj, duke vlerësuar nëse ajo është arbitrare dhe me natyrë konfiskatore (duke marrë kështu natyrën e një dënimi ose duke vënë në rrezik vetë të drejtën ose lirinë kushtetuese).

14. Në rastin konkret, ligji nr. 29/2023 ka përcaktuar rregullat dhe procedurat lidhur me tatimin mbi të ardhurat, përfshirë edhe të ardhurat e gjeneruara nga ushtrimi i aktiviteteve të individëve të vetëpunësuarve, ku përfshihet çdo person fizik i angazhuar në veprimtari në furnizimin e shërbimeve profesionale të ndryshme nga veprimtaria tregtare. Sipas ligjit, për të ardhurat neto ose fitimin e tatueshëm deri në 14 milionë lekë të realizuar nga biznesi për individët tregtarë dhe të vetëpunësuarit zbatohet norma tatimore progresive 15%, kurse për të ardhurat mbi 14,000,000 lekë zbatohet norma 23%. Sipas nenit 69, shkronja “dh”, të ligjit, norma tatimore prej 15% është e zbatueshme mbi të ardhurat bruto për individët tregtarë pas datës 31 dhjetor 2029, ndërsa për kategorinë e individëve të vetëpunësuar dhe entitetet, prej datës 1 janar 2024.

15. Ndaj, referuar përmbajtjes së dispozitave të kundërshtuara të ligjit nr. 29/2023, do të vlerësojmë, së pari, nëse masa ka respektuar parimin e neutralitetit në tatime të lidhur me parimin e drejtësisë tatimore dhe, në vijim, në drejtim të testit të proporcionalitetit të ndërhyrjes, do të vlerësojmë ashpërsinë e masës vetëm nëse ajo do të rezultojë se përbën një barrë haptazi të tepruar për subjektet tatimpaguese.

16. Në lidhje me parimin e neutralitetit dhe të drejtësisë tatimore, referuar përmbajtjes së ligjit nr. 29/2023, norma e re tatimore 15% dhe 23% vërehet se zbatohet për të ardhurat e krijuara nga puna dhe fitimi edhe për subjekte të tjera tatimpaguese. Për rrjedhojë, në vlerësimin tonë, barra fiskale rezulton t`u jetë ngarkuar subjekteve tatimore në mënyrë të njëjtë, duke synuar qartazi shpërndarje të njëjtë të ngarkesës tatimore për subjektet tatimpaguese që kontribuojnë në buxhetin e shtetit, për rrjedhojë duket se respekton parimin e neutralitetit dhe parimin e drejtësisë tatimore. Po kështu, në kuptim të sa më sipër, barra tatimore nuk duket se bie ndesh me parimin e barazisë në drejtim të shpërndarjes së barrës tatimore në varësi të kapacitetit kontribues të subjekteve tatimpaguese.

17. Konstatojmë, gjithashtu, se, në fakt, janë lehtësitë tatimore të dhëna me ligjin e mëparshëm që përbëjnë ndërhyrje në parimin e neutralitetit dhe të drejtësisë tatimore, e cila,

megjithatë, është e justifikuar për shkak të hapësirës së gjerë të vlerësimit që ligjvënësi gëzon në fushën e tatim taksave për miratimin e instrumenteve që synojnë arritjen e objektivave ekonomike dhe sociale.

18. Nga ana tjetër, lehtësitë tatimore, duke qenë se janë çështje që i përkasin diskrecionit të ligjvënësit, nuk mund të krijojnë pritshmëri të ligjshme për sa kohë që, ashtu siç pohon edhe shumica, në vetvete përjashtimi nga detyrimet tatimore nuk përbën të drejtë të subjektit tatimpagues (*shih paragrafin 51 të vendimit*). Në fakt, nëse do të analizoheshin pritshmëritë e ligjshme që mbrohen nga parimi i sigurisë juridike në fushën e tatim taksave, në kuptim të nenit 155 të Kushtetutës, rezultati do të ishte i kundërt, pra se çdo e ardhur e ligjshme duhet të tatohet. Për rrjedhojë, lehtësitë tatimore të përfituara në periudha të caktuara apo që u janë njohur subjekteve të përcaktuara tatimpaguesish, nuk përbëjnë të drejta të fituara dhe, për këtë shkak, subjektet që i kanë përfitur ato nuk mund të mbrohen përmes parimit të sigurisë juridike.

19. Konstatojmë se shumica e ka zhvendosur konceptin e pritshmërive të ligjshme të mundësia e subjekteve tatimpaguese për të mos iu nënshtruar tatimit, pa argumentuar, në kuptim të sa më sipër, se nga buron kjo e drejtë. Në kushtet kur e ka justifikuar cenimin e ndërhyrjes me mungesën e një kohe të mjaftueshme për subjektet për t'u përshtatur, në thelb, edhe pse jo në mënyrë të shprehur, ajo e ka trajtuar çështjen në këndvështrim të *vacatio legis*, por pa u ndalur në analizën e këtij elementi në aspektin kushtetues, pra nga buron dhe pasojat e tij në këtë aspekt.

20. Megjithatë, edhe nëse i qëndrojmë arsyetimit të shumicës se “*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*” (*shih paragrafin 51 të vendimit*), pra se për subjektet ka pritshmëri të ligjshme që, në rastin e një rregullimi i ri, të familjarizohen me kërkesat e reja dhe të përshtatin interesat e tyre, kjo kërkesë në rastin konkret është respektuar. Ne konstatojmë se ligji nr. 29/2023 ka parashikuar kohën e mjaftueshme që subjektet të njihen dhe të përgatiten për zbatimin e normës së re tatimore. Ai është miratuar në datën 30.03.2023 nga Kuvendi, ka hyrë në fuqi në datën 18.05.2023, pra 15 ditë pas botimit në Fletoren Zyrtare nr. 70, datë 02.05.2023, ndërsa efektet i ka shtrirë nga data 1 janar 2024. Për rrjedhojë, periudha kohore deri në fillimin e efekteve të ligjit është 9 muaj nga miratimi i tij dhe mbi 7 muaj nga hyrja në fuqi. Kurse për sa i përket VKM-së që ka përcaktuar listën analitike, në fakt nuk është miratimi i këtij akti nënligjor që ka lindur apo krijuar detyrime për kategoritë e subjekteve tatimpaguese, për sa kohë ligji qartësisht ka kategorizuar subjektet për

të cilat do të fillonte zbatimin e normës nga muaji janar 2024 dhe ato që përfitojnë nga lehtësitë tatimore, ndërkohë që VKM-ja thjesht ka nxjerrë listën dhe kodet përkatëse. Sipas nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, të ligjit nr. 29/2023, ai u referohet individëve tregtarë, të vetëpunësuarve dhe entiteteve, çka nënkupton se ato subjekte që nuk përfshihen dhe nuk ushtrojnë veprimtari tregtare qartësisht janë të kategorizuara si profesionistë të lirë. Në këtë kuptim, duke qenë se ligji ka qenë i qartë në drejtim të kategorizimit të subjekteve tatimpaguese, pritshmëria e ligjshme e kërkuesve, si subjekte të vetëpunësuarve që ofrojnë shërbime profesionale, ka qenë që ata do t'i nënshtroheshin atij për sa kohë që përjashtimi sipas dispozitës kalimtare ishte qartazi për ato subjekte që përfshihen në aktivitetin tregtar, pra jo për kërkuesit.

21. Duke vjuar me analizën e testit të proporcionalitetit të ndërhyrjes, në drejtim të ashpërsisë së masës, vlerësojmë se gjatë këtij gjykimi, nga ana e kërkuesve, nuk u provua se norma tatimore përbën një barrë haptazi të tepruar. Kështu, në drejtim të provueshmërisë së pasojave të saj nuk u paraqitën të dhëna të cilat të tregonin se masa është bërë shkak për falimentimin apo mbylljen e aktiviteteve të subjekteve tatimpaguese, çka do të ishte tregues se kjo masë e re ishte e tillë që mund të çonte deri në asgjësimin e lirisë kushtetuese të veprimtarisë ekonomike. Po kështu nuk u provua as në aspektin e së drejtës së pronës, si element përbërës i lirisë së veprimtarisë ekonomike, se masa kishte natyrë konfiskatore, duke gërryer në një masë të konsiderueshme të ardhurat e përfituara nga veprimtaria ekonomike, pra se efektet e saj në kohë do të cenonin vetë thelbin e kësaj të drejte.

22. Kërkuesit nuk arritën të provojnë para Gjykatës se zbatimin e normës së re tatimore ka vendosur ndaj tyre një barrë të tillë që është dukshëm e paarsyeshme, për rrjedhojë ka prekur në mënyrë thelbësore situatën e tyre financiare, duke mos respektuar kështu raportin e drejtë mes interesave të përfshirë. Për më tepër, gjatë seancës plenare kërkuesit pohuan para Gjykatës se ndikimi i normës tatimore në çmimin e shërbimeve profesionale është i transferueshëm, duke iu ngarkuar përfituesve fundorë të shërbimeve profesionale.

23. Për të gjitha argumentet e parashtruara më sipër, për sa kohë që nën këtë analizë rezultoi se është respektuar parimi i neutralitetit i lidhur me drejtësinë tatimore dhe po ashtu, testi i proporcionalitetit i aplikueshëm gjatë këtij kontrolli kushtetues, në konsideratë të hapësirës së gjerë të vlerësimit që gëzon ligjvënësi në fushën e tatimit taksativ, vlerësojmë se kërkesa është e pabazuar në tërësi, ndaj duhej të ishte vendosur rrëzimin e saj.

**Kryetare: Holta Zaçaj**

**Anëtar: Ilir Toska**

## MENDIM PJESËRISHT KUNDËR

1. Në gjykimin kushtetues të vënë në lëvizje nga kërkuesit, një grup prej 37 deputetësh të Kuvendit të Republikës së Shqipërisë (jo më pak se një e pesta e deputetëve) dhe tri organizata profesionistësh, me objekt kontrollin e pajtueshmërisë me Kushtetutën të disa dispozitave të Ligjit të Tatimeve dhe të nenit 4 të VKM-së nr. 753/2023, si dhe pezullimin e zbatimit të tyre, jemi kundër qëndrimit të shumicës për atë pjesë që lidhet me kërkimet për pezullimin e zbatimit të dispozitave të kundërshtuara dhe shfuqizimin e nenit 24, pika 2, të Ligjit të Tatimeve. Në mbështetje të nenit 132, pika 3, të Kushtetutës dhe nenit 72, pika 8, të ligjit nr. 8577/2000, që parashikojnë publikimin e mendimit të pakicës së bashku me vendimin përfundimtar të Gjykatës, parashtrojmë në vijim argumentet që mbështesin qëndrimin tonë pjesërisht kundër.

2. *Së pari*, vlerësojmë të shprehim arsyet për të cilat që në momentin fillestar të marrjes në shqyrtim të kërkesës, bazuar në nenin 45, pika 1, i ligjit nr. 8577/2000, kemi votuar për pezullimin e zbatimit të dispozitave ligjore dhe nënligjore të kundërshtuara. Në jurisprudencën kushtetuese është pohuar se Gjykata vendos pezullimin e aktit të kundërshtuar deri në hyrjen në fuqi të vendimit përfundimtar të saj, kur zbatimi i tij rrezikon të sjellë pasoja që prekin interesat shoqërorë dhe individualë, pasoja të cilat janë reale, në realizim e sipër, por edhe të rënda, në atë masë që shkojnë tej masës normale të kufizimit, në veçanti në pikëpamje të urgjencës (*shih vendimet nr. 1, datë 25.01.2024; nr. 29, datë 02.07.2021; nr. 2, datë 18.01.2017 të Gjykatës Kushtetuese*).

3. Në rastin konkret, dispozitat ligjore dhe nënligjore të kundërshtuara parashikonin zbatimin e normës tatimore 15% prej datës 1 janar 2024 për të vetëpunësuarit dhe entitetet me të ardhura të tatueshme deri në 14 milionë lekë në vit, të cilët kaluan në regjimin e ri tatimor në mënyrë të menjëhershme nga regjimi tatimor me normë tatimore 0%. Jo vetëm kaq, por duke marrë në konsideratë skemën tremujore të pagimit të normës tatimore, teksa Gjykata ishte në shqyrtim e sipër të çështjes kushtetuese, mbi subjektet tatimore rëndonte detyrimi për të paguar këstin tremujor të radhës brenda datës 30 qershor 2024. Për rrjedhojë, cenimi i të drejtave dhe interesave të këtyre subjekteve rezultonte real, me efekt të drejtpërdrejtë dhe urgjent, duke përmbushur në këtë mënyrë dy prej kritereve për të cilat vendoset pezullimi i aktit të kundërshtuar. Duke mbajtur në konsideratë edhe shtrirjen relativisht të gjerë të këtyre subjekteve në shoqëri, nxirret përfundimi se cenimi i interesave tejkaloonte rastet individuale dhe përbënte në fakt interes shoqëror, duke përmbushur në këtë mënyrë edhe rëndësinë e pasojës, si kriteri tjetër për të cilin vendoset pezullimi i aktit të kundërshtuar. Ndaj, në këto

rrethana, Gjykata duhej të kishte vendosur pranimin e kërkesës dhe të urdhëronte pezullimin e zbatimit të dispozitave ligjore e nënligjore të kundërshtuara.

4. *Së dyti*, për sa i takon themelit të pretendimeve, jemi pjesë e shumicës në vlerësimin dhe nxjerrjen e përfundimit për papajtueshmërinë me Kushtetutën të nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve dhe nenit 4 të VKM-së nr. 753/2023, për shkak se ato ndërhyjnë në lirinë e veprimtarisë ekonomike, të garantuar nga neni 11 i Kushtetutës, pa respektuar parimin e proporcionalitetit në drejtim të domosdoshmërisë/ashpërsisë së mjetit të përzgjedhur, si dhe parimin e sigurisë juridike në vështrim të pritshmërive të ligjshme, për shkak të kohës së kufizuar në zbatimin e normës së re tatimore.

5. Megjithatë, përtej këtij vlerësimi, jemi të mendimit se edhe neni 24, pika 2, i Ligjit të Tatimeve nuk pajtohet me Kushtetutën. Kjo dispozitë parashikon se të ardhurat neto të tatueshme (fitimi i tatueshëm) nga biznesi për individët tregtarë dhe të vetëpunësuarit taten me normat progresive, që janë 15 % për bazën tatimore vjetore 0 – 14 000 000 lekë dhe 23% për bazën tatimore vjetore mbi 14 000 000 lekë. Nga pikëpamja sistematike, neni 24, pika 2, është vendosur në kreun II (tatimi mbi të ardhurat personale), në kapitullin 3 (baza tatimore e të ardhurave personale dhe dispozita të llogaritjes së tatimit), që rregullon mënyrën dhe përlllogaritjen e zbatimit të detyrimeve tatimore. Ndërsa neni 69, pika 1, shkronja “dh”, është vendosur në dispozitat kalimtare të Ligjit të Tatimeve dhe, në thelb, parashikon se lehtësitë dhe përjashtimet tatimore të ligjit të mëparshëm vazhdojnë të zbatohen deri në datën 31 dhjetor 2029 për disa kategori individësh (tregtarë, të vetëpunësuar ose entitete), ndërsa nuk zbatohet për të vetëpunësuarit dhe entitetet që furnizojnë shërbime profesionale.

6. Duke analizuar vendosjen sistematike të këtyre dispozitave ligjore, është e qartë që norma tatimore prej 15% caktohet pikërisht nga neni 24, pika 2, ndërsa neni 69, pika 1, shkronja “dh”, parashikon veprimin në kohë të saj. Nën këtë analizë, vlerësojmë se kontrolli kushtetues i këtyre dy dispozitave ligjore nuk mund dhe nuk duhej bërë veçmas, sepse ato janë të lidhura në mënyrë organike me njëra-tjetrën. Me fjalë të tjera, shfuqizimi vetëm i nenit 69, pika 1 shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të Ligjit të Tatimeve krijon paqartësi për subjektet e ligjit. Këto paqartësi lidhen me zbatimin praktik të ligjit, përfshirë edhe rrezikun e interpretimit arbitrar të tij dhe të vetë vendimit të Gjykatës, në kuptimin e kohës dhe subjekteve ndaj të cilave do të zbatohet neni 24, pika 2, i ligjit objekt gjykimi, por edhe të detyrimeve të Kuvendit në marrjen e një nisme të re ligjore.

7. Në parantezë të kësaj analize, theksojmë se legjislacioni tatimor ngre dy çështje të rëndësishme kushtetuese: (i) pushtetin për të caktuar taksat dhe tatimet; (ii) përmbajtjen dhe

cilësinë e ligjit, në kuptimin e pajtueshmërisë së tij me parimet kushtetuese dhe me rrezikun e shkeljes eventuale të tyre.

8. Në këtë kuadër, duhet pohuar se ligjvënësi ka diskrecion për të caktuar me ligj taksat dhe tatimet, sikundër lehtësimi ose përjashtimi nga detyrimet tatimore nuk përbën të drejtë *per se* të individit. Këto pohime bazohen në nenet 155 dhe 157 të Kushtetutës, sipas të cilave, tatimet, lehtësimi ose përjashtimi prej tyre i kategorive të caktuara të paguesve, caktohen me ligj dhe të ardhurat nga tatimet shërbejnë për të krijuar buxhetin e shtetit. Kjo do të thotë se kompetencën për të përcaktuar kategoritë nga të cilat mund të përjashtohen nga detyrimet financiare e ka vetëm ligjvënësi.

9. Megjithatë, kjo kompetencë e ligjvënësit është pjesë e ushtrimit të funksionit publik, ndaj ka kufizimet e veta kushtetuese, që përcaktohen nga parimet themelore dhe të drejtat e njeriut. Në këtë drejtim, Gjykata ka pohuar se, 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 dhe ato duhet të ndiqen si në bërjen e ligjeve, ashtu edhe 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 jenë proporcionale, pra të përshtatshme për shkeljen, duhet të jenë në përputhje me objektivat legjitimë e të rëndësishëm dhe nuk duhet të kufizojnë personin më shumë se sa është e nevojshme për të arritur këta objektiva (*shih vendimin nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

10. Ndaj është e rëndësishme që në këtë pikë të ritheksojmë qëndrimin e mbajtur nga shumica se zbatimi i ligjeve tatimore duhet të shoqërohet me masa të përshtatshme kalimtare. Midis këtyre masave, dhënia kohë tatimpaguesve u krijon 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 përshtatur aktivitetin e tyre në mënyrë që të përballojnë pasojat e skemës së zbatueshme (*shih paragrafin 51 të vendimit*).

11. Për sa më lart, vlerësojmë se neni 24, pika 2, së bashku me nenin 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, të ligjit ndërhyjnë në lirinë kushtetuese të veprimtarisë ekonomike të garantuar nga neni 11 i Kushtetutës. Edhe pse kjo ndërhyrje është bërë me ligj dhe është pjesë e sistemit tatimor, i cili përbën interes të rëndësishëm publik (*shih vendimin nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*), ajo nuk respekton parimin e proporcionalitetit. Lidhur me këtë të fundit, evidentojmë se nga analiza e gërshetuar e të tre treguesve (masa 15% e

normës tatimore, prezantimi i kësaj mase pa përshkallëzim në kohë, duke i kaluar tatimpaguesit nga regjimi tatimor me normë 0% në regjimin me normë 15% dhe prezantimi i saj pa u dhënë kohë tatimpaguesve të përshtateshin) nxirret përfundimi se ndërhyrja e ligjvënësit është e ashpër dhe tejkalon objektivin legjitim për konsolidimin e buxhetit të shtetit që ka pasur Kuvendi në miratimin e saj.

12. Në konkluzion të kësaj analize, jemi të qëndrimit se krahas nenit 69, pika 1, shkronja “dh”, fjalia e dytë dhe e tretë, duhej shfuqizuar pjesërisht edhe neni 24, pika 2, i Ligjit të Tatimeve.

13. *Së treti*, ne, gjyqtaret në pakicë, vlerësojmë se shumica duhej të ishte shprehur për efektet e vendimit të saj, në kushtet kur dispozitat ligjore të shfuqizuara ishin në zbatim e sipër dhe për to nuk ishte pranuar kërkesa për pezullim.

14. Neni 76 i ligjit nr. 8577/2000 parashikon se vendimi i Gjykatës që ka shfuqizuar një ligj ose akt normativ si të papajtueshëm me Kushtetutën, si rregull sjell efekte juridike nga data e hyrjes së tij në fuqi, përveç rasteve të parashikuara ndryshe nga ky ligj (*pika 2*) dhe se Gjykata, në çdo rast, shprehet edhe për efektet e vendimit të saj (*pika 3*). Ndërkohë, si rregull vendimet e Gjykatës hyjnë në fuqi ditën e publikimit në Fletoren Zyrtare (neni 132, pika 2, i Kushtetutës).

15. Në rastin në shqyrtim, vendimi është marrë dhe njoftuar publikisht nga Gjykata në datën 27.06.2024, ndërsa për arsyetimin e plotë të tij, neni 26, pika 2, i ligjit nr. 8577/2000 parashikon afatin 30-ditor. Sikurse u theksua më lart, mbi subjektet tatimpaguese rëndonte detyrimi për të paguar këstin tremujor të radhës brenda datës 30 qershor 2024. Duke mbajtur në konsideratë që afati për detyrimin tatimor mbaronte për tre ditë, pra më shpejt se sa afati për arsyetimin e plotë të vendimit, paradoksalisht subjektet tatimpaguese vendosen në situatën që të paguajnë një tatim të bazuar në një dispozitë tashmë *de facto* (ndonëse ende jo *de jure*) të shfuqizuar. Në këtë kuptim, jemi të mendimit se mungesa e parashikimit në vendim të efekteve të tij shkakton konfuzion dhe arbitraritet jo vetëm te subjektet tatimpaguese, por edhe tek organet ligjzbatuese.

16. Përveç për sa më sipër, unë, *gjyqtarja Marsida Xhaferllari*, lidhur me pretendimin për cenimin e parimit të barazisë përpara ligjit dhe mosdiskriminimit, ndaj qëndrim të ndryshëm me shumicën, e cila është shprehur se është i panevojshëm shqyrtimi më vete i këtij pretendimi (*shih paragrafin 53 të vendimit*). Në vlerësimin tim, Gjykata duhej të ishte shprehur edhe për këtë pretendim, jo vetëm për shkak të vlerës që ai mbart si parim themelor, por edhe për rëndësinë që paraqiste në çështjen konkrete.

17. Gjykata në jurisprudencën e saj, për nenin 18 të Kushtetutës, ka pohuar se barazia në ligj dhe përpara ligjit kërkon zgjidhje të njëjta për individë në kushte të njëjta ose zgjidhje

të ndryshme për individë në kushte objektivisht të ndryshme (*shih vendimet nr. 27, datë 29.06.2021; nr. 10, datë 29.02.2016; nr. 48, datë 15.11.2013 të Gjykatës Kushtetuese*). Parimi i barazisë përpara ligjit nuk e ndalon trajtimin e diferencuar e të njëjtave ose trajtimin e njëjtë të të ndryshmëve, por me rëndësi përcaktuese është të vlerësohet nëse trajtimi është i përligjur dhe për një arsye objektive. Ky vlerësim duhet të marrë në konsideratë qëllimet dhe efektet e masave të marra, si dhe arsyeshmërinë e përshtatshmërinë e mjetit të zgjedhur. Respektimi i këtyre kushteve kërkon një analizë të kujdesshme në çdo rast konkret, duke ballafaquar interesin publik që dikton diferencimin e përligjur dhe arsyen objektive (*shih vendimet nr. 34, datë 10.04.2017; nr. 33, datë 08.06.2016 të Gjykatës Kushtetuese*).

18. Në fushën e legjislacionit tatimor, barazia përpara ligjit bazohet në parimin e barrës së barabartë, që do të thotë se tatimpaguesit, *de facto* dhe *de jure*, duhet të rëndohen në mënyrë të barabartë nga rregullat ligjore tatimore. Ligjvënësi ka liri të gjerë në zgjedhjen e objektit të tatueshëm dhe në përcaktimin e shkallës tatimore. Pasi të jetë përzgjedhur një objekt i tatueshëm dhe në këtë mënyrë të jetë marrë një vendim për vendosjen e një barre tatimore, dallimet/diferencimet nga një vendim i tillë duhet të jenë në përputhje me parimin e barazisë. Prandaj, dallime/diferencime të tilla duhet të jenë të bazuara mbi arsye specifike faktike që mund të justifikojnë trajtimin e pabarabartë. Në këtë kontekst, kriteri për arsyetimin e justifikimit të dallimit/diferencimit është më i lartë në varësi të masës dhe rëndësisë së dallimit për shpërndarjen e barrës tatimore (*shih vendimin e Gjykatës Kushtetuese Federale Gjermane, 1 BvL 11/14, datë 10.04.2018, p.96*). Nga ana tjetër, barazia e barrës tatimore nënkupton që tatimpaguesit me mundësi financiare të barabartë të taten me të njëjtën shkallë (drejtësia tatimore horizontale), ndërsa tatimpaguesit me të ardhura më të larta e kanë barrën tatimore më të lartë krahasuar me ata që i kanë të ardhurat më të ulëta (drejtësia tatimore vertikale). Qëllimi fiskal thjesht i rritjes së të ardhurave në buxhetin e shtetit nuk mund të konsiderohet një arsye faktike specifike për përjashtime nga zbatimi konsistent në lidhje me barrën tatimore (*shih vendimin e Senatit të Dytë të Gjykatës Kushtetuese Federale Gjermane, 2 BvL 1/12, datë 15.12.2015, p.96*).

19. Në rastin në shqyrtim, duke mbajtur në konsideratë qëndrimet e palëve, parimi i barazisë përpara ligjit duhet analizuar në dy këndvështrime: (i) trajtimi i njëjtë tatimor i të vetëpunësuarve nga të punësuarit; (ii) trajtimi i ndryshëm tatimor i individëve tregtarë me të vetëpunësuarit.

20. Dispozitat ligjore të kundërshtuara kanë vendosur të njëjtën normë tatimore prej 15% për të vetëpunësuarit që nxjerrin të ardhura deri në 14 milionë lekë në vit, duke i barazuar ata me të punësuarit. Madje subjektet e interesuara pohuan në gjykim se norma tatimore ishte

rishikuar për të garantuar parimin e neutralitetit të tatimit mes të punësuarit dhe të vetëpunësuarit, duke vënë në dukje se për të ardhurat nga punësimi për bazë tatimore vjetore 0 – 2 040 000 lekë, norma tatimore është 13%, ndërsa për të ardhurat mbi 2 040 000 lekë, norma tatimore është 23% (neni 24, pika 1, i ligjit).

21. Duke ritheksuar se thjesht nevoja për të rritur të ardhurat në buxhetin e shtetit nuk përbën arsye të përligjur për të justifikuar trajtimin e njëjtë të këtyre dy kategorive, vlerësoj se këto dy kategori individësh nuk janë në kushte objektivisht të njëjta. I punësuar kryen punën, pa pasur detyrime dhe përgjegjësi specifike për të siguruar ambientin, mjetet materiale dhe volumin e punës, në ndryshim nga i vetëpunësuarit, i cili ka përgjegjësinë t’i sigurojë vetë ato. Po kështu, statistikat e paraqitura nga subjektet e interesuara, sipas të cilave në vitet e fundit ka një rritje të ndjeshme të numrit të të vetëpunësuarve, që sipas tyre tregton deformim të tregut të punës dhe evazion fiskal, nuk janë bindëse për të përligjur arsyen e trajtimit të barabartë të dy subjekteve të ndryshme, sepse ato nuk u shoqëruan nga statistika që të tregojnë njëkohësisht se sa ishte ulur numri i të punësuarve.

22. Për më tepër, në këtë drejtim, duhet theksuar se lufta kundër evazionit fiskal nuk duhet të shërbejë si premisë për të përkeqësuar rregullat ligjore ndaj të gjithëve, duke rënduar në këtë mënyrë tatimpaguesit që respektojnë ligjin dhe përmbushin detyrimet e tyre rregullisht, pasi një gjë e tillë prek edhe parimet e neutralitetit dhe ndershmërisë në fushën fiskale.

23. Nga ana tjetër, neni 69 i Ligjit të Tatimeve ka trajtuar në mënyrë të ndryshme të vetëpunësuarit, duke i ndarë në dy kategori me regjim tatimor të ndryshëm. Ndonëse neni 24, pika 2, i barazon të vetëpunësuarit me individët tregtarë, duke u shprehur se norma tatimore është 15% për të dyja kategoritë, në nenin 69 parashikohet se të vetëpunësuarit taten në masën 15% menjëherë (duke filluar nga viti fiskal 2024), ndërsa për individët tregtarë zbatimi i normës tatimore fillon pas 6 vjetëve (duke filluar nga viti fiskal 2030).

24. Subjektet e interesuara pohuan se parashikimi ligjor reflekton aftësinë e tatimpaguesve për të paguar, pasi fitimi i kategorisë së të vetëpunësuarve që furnizojnë shërbime profesionale është në masën 70% – 95 % të arkëtimeve bruto, kundrejt kategorisë tjetër të individëve tregtarë (tregtarët me shumicë, pakicë, transport, prodhim etj.), të cilët kanë fitim 5% – 20 % të të ardhurave bruto (për shkak se kanë kosto blerje lëndë të parë materiale, etj.). Ky argument nuk përbën arsye që përligj trajtimin e diferencuar sepse vetë Ligji i Tatimeve në nenin 14 ka parashikuar një mekanizëm që zbut diferencën e fitimit bazuar në shpenzimet e zbritshme është e ndryshme për dy kategori të ndryshme.

25. Gjithashtu, trajtimi i diferencuar i këtyre dy kategorive nuk mban në konsideratë një faktor tjetër. Kështu, ndërsa individi tregtar përfshihet në vetëpunësim dhe ka fitim të

menjëhershëm, i vetëpunësuar që ofron shërbime profesionale duhet të përgatitet në kohë dhe në kosto për të realizuar fitimin, përgatitje e cila përfshin shkollimin (arsimin e lartë dhe/ose atë pasuniversitar), procesin e hyrjes në profesion (trajnim dhe licencim/autorizim), zhvillimin profesional të mëtejshëm, pa anashkaluar rastet kur fitimi nuk është i menjëhershëm (ekzekutimi i kontratave të shërbimeve). Në këtë mënyrë, trajtimi i diferencuar i këtyre dy kategorive nuk ka përlligje të arsyeshme dhe objektive, përveçse dëmton një prej shtresave të shoqërisë, duke ushqyer fenomenin e largimit të profesionistëve (*brain drain*) nga vendi që është shndërruar në problematikë të theksuar vitet e fundit.

26. Në përmbyllje të kësaj analize, unë, gjyqtarja Marsida Xhaferllari, jam e qëndrimit se pretendimi i kërkuesve për cenimin e parimit të barazisë përpara ligjit ishte i bazuar, ndaj kërkesa duhej të ishte pranuar edhe për këtë shkak.

**Anëtare: Marsida Xhaferllari, Fiona Papajorgji**