



REPUBLIKA E SHQIPERISE
GJYKATA ADMINISTRATIVE E APELIT

Nr. Rregj. Them. 5023/847

Nr. 650 Vendimit

Data e rregjistrimit 16.06.2014

Data 03.04.2015

V E N D I M

“NE EMER TE REPUBLIKES”

Gjykata Administrative e Apelit me trup gjykues te perbere prej gjyqtareve:

KRYESUES : ARTUR MALAJ

ANETARE : LINDITA SINANAJ

ANETARE : ALTINA NASUFI

Asistuar nga sekretare gjyqesore Ermelinda Nuraj, shqyrtoi ne Tirane, ne seance gjyqesore publike çeshtjen administrative nr. 5023/847 rregj. qe u perket paleve:

PADITES:

**Albanian Mobile Communications sh.a. me seli ne adresen
Rruga Gjergj Legisi, Laprake, Tirane.**

E PADITUR :

- 1. Drejtoria Rajonale Tatimore e Tatimpaguesve te Medhenj.**
- 2. Drejtoria e Apelimit Tatimor, prane Drejtorise se Pergjithshme se Tatimeve.**

OBJEKTI :

**Anullimin e plote te aktit administrativ Njoftim Vleresimi per
Detyrimet Tatimore Nr. 2105/5 prot., date 13.07.2012 te
Drejtorise Rajonale Tatimpaguesve te Medhenj Tirane;**

Anullimin e aktit administrativ Vendim Nr. 17712/4 Prot., te Drejtorise se Apelimit Tatimor prane Drejtorise se Pergjithshme se Tatimeve, njoftuar ne daten 10.12.2012.

BAZA LIGJORE : Neni 324 e vijues i K.Pr.Civile; Neni 106 e vijues i Ligjit Nr. 9920, dt. 19.05.2008 "Per ProceduratTatimore ne RSH"; paragrafi 106 e vijues i Udhezimit te Ministrit te Financave Nr. 24, date 02.09.2008 "Per ProceduratTatimore"; Neni 25 e vijues i Ligjit Nr. 7928, date 27.04.1995 "Per TVSH"; paragrafi 7, 9 dhe 19 i Udhezimit Nr. 17, date 13.05.2008 "Per TVSH; Neni 20, 21 i Ligjit Nr. 8438, date 29.12.1998 "Per tatimin mbi te ardhurat"; Paragrafi 3 i Udhezimit Nr. 5, date 30.01.2006 "Per tatimin mbi te ardhurat".

GJYKATA ADMINISTRATIVE E APELIT

Ne perfundim te shqyrtimit gjyqesor te çeshtjes, pasi degjoi diskutimin perfundimtar te paleve qe kerkuan:

Pala paditese:

- *Ndryshimin e pjesshem te vendimit dhe pranimin e plote te kerkese padise.*

Pala e paditur Drejtoria Rajonale Tatimore e Tatimpaguesve te Medhenj:

- *Prishjen e vendimit dhe rrezimin e plote te kerkese padise si te pabazuar ne ligj e prova.*

Avokatura e Shtetit:

- *Ndryshimin e pjesshem te vendimit dhe rrezimin e plote te kerkese padise.*

Dhe vleresoi çeshtjen ne teresi:

VEREN

Ne Gjykatën Administrative të Apelit në datën 16.06.2014 është regjistruar çështja civile me palë paditese Albanian Mobile Communications sh.a., të paditur Drejtoria Rajonale Tatimore e Tatimpaguesve të Medhenj dhe Drejtoria e Apelit Tatimor, pranë Drejtorisë së Përgjithshme dhe objekt *“Anullimi i plotë të aktit administrativ Njoftim Vlerësimi për Detyrimet Tatimore Nr. 2105/5 prot., datë 13.07.2012 të Drejtorisë Rajonale Tatimpaguesve të Medhenj Tirane; Anullimi i aktit administrativ Vendim Nr. 17712/4 Prot., të Drejtorisë së Apelit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, njoftuar në datën 10.12.2012.”*

Nga aktet e dosjes së gjykimit rezulton se paditesi Albanian Mobile Communications sh.a. i është drejtuar Gjykatës Administrative të Shkallës së Parë Tirane me padinë objekt gjykimi. Kjo padi është regjistruar fillimisht në datën 24.12.2012 në Gjykatën e Rrethit Gjyqësor Tirane, e cila me vendimin nr.682, datë 23.01.2014 ka vendosur të deklarojë moskompetencën për gjykimin e kësaj çështje dhe dërgimin e akteve të këtij gjykimi në Gjykatën Administrative Tirane. Gjykata Administrative e Shkallës së Parë Tirane, pas shqyrtimit të çështjes, me vendimin Nr. 1282, datë 28.03.2014, ka vendosur: *“Pranimi i pjesërisht të kërkesë padisë. Shfuqizimi i pjesërisht të aktit administrativ Njoftim Vlerësimi për Detyrimet Tatimore Nr. 2105/5 prot., 13.07.2012 të Drejtorisë Rajonale të Tatimpaguesve të Medhenj Tirane dhe të aktit administrativ Vendimi nr. 17712/4 Prot., datë 16.11.2011 i Drejtorisë së Apelit Tatimor pranë Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, njoftuar në datën 10.12.2012, për të gjitha detyrimet e ngarkuara ndaj paditesit, duke i lënë në fuqi ato vetëm për pjesën ku kanë caktuar detyrimin e paditesit për pagimin e tatimit fitimit dhe penaltetit në shumën totale 189.642 leke për shpenzimet për komisione sponsorizimi, si dhe komisione publik relation. Shpenzimet gjyqësore në ngarkim të palëve të paditura solidarisht.”*

Kunder vendimit Nr. 1282, dt. 28.03.2014, të Gjykatës Administrative të Shkallës së Parë Tirane, ka paraqitur ankim pala paditese, AMC sh.a, që kërkon ndryshimin e pjesëshëm të vendimit dhe pranimin e plotë të kërkesë padisë, duke parashtruar keto shkaqe:

- Komisioni i sponsorizimit nuk është shpenzim sponsorizimi sepse nuk përmbush kushtet sipas përcaktimit në legjislacion të sponsorizimit. Ligji nr. 7892, datë 21.12.1994 “Për sponsorizimet” përcakton sponsorizimin si mbështetje me

ndihma financiare e materiale te veprimtarive sociale e publike, ku perfshihen veprimtarite humanitare, kulturore e artistike, sportive, edukative, arsimore, ekologjike dhe vepra letrare, shkencore dhe enciklopedike.

- Ne rastin konkret, komisioni qe merr shoqeria lidhet me kryerjen e sherbimit per Paditesin per te menaxhuar dhe realizuar sponsorizimin sipas kerkesave te Paditesit (qe sponsorizimi te kryhet per qellimin e percaktuar nga Paditesi). Pra, keto shpenzime lidhen drejtperdrejte me veprimtarine ekonomike te Paditesit dhe kane qellim sigurimin dhe ruajtjen e te ardhurave te Paditesit. Nepermjet sponsorizimeve te kryera, pervec aspektit mbeshtetes me ndihma financiare te veprimtarive te ndryshme, Paditesi permireson edhe imazhin e tij ne treg, e cila sjell me pas edhe rritjen e aktivitetit ekonomik, rrjedhimisht edhe rritjen e te ardhurave.
- Nga sa me siper, rezulton se vendimi i gjykates se shkalles se pare eshte pjeserisht i gabuar dhe i pabazuar ne prova dhe ne ligj.

Kunder vendimit Nr. 1282, dt. 28.03.2014, te Gjykates Administrative te Shkalles se Pare Tirane, ka paraqitur ankim pala e paditur, Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve te Medhenj, qe kerkon prishjen e vendimit dhe rrezimin e plote te kerkese padise, duke parashtruar keto shkaqe:

- Nga ana e shoqerise eshte kryer kreditimi i tvsh-se qe ka te beje me sherbim publicitar. Blerjet per sherbim publicitar ne mediat televizive dhe te shkruara jane sherbim i perjashtuar nga pagesa e tvsh-se bazuar ne ligjin nr.7928 date 27.04.1995, "Per tvsh-ne", neni 25/3, jane realizuar nepermjet subjekteve "Media 66" dhe "OGYLV" shpk, per realizimin e reklamave dhe publicitetit ne mediat vizive, nepermjet kontratave dy paleshe, ndersa monitorimi i realizimit faktik te kontratave eshte bere nga subjekte te tjera.
- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me sherbimet per reklamat. Sipas gjykates kerkimi i Paditesit duhet te pranohet si i mbeshtetur ne ligj duke arsyetuar se bazuar ne nenin 25/3 te ligjit 7928 "Per tvsh" percaktohet se

furnizim i perjashtuar nga tvsh jane rastet e furnizimit te reklamave vetem kur ofrohen nga media e shkruar dhe nga media elektronike. Kjo do te thote se shoqerite e tjera te cilat nuk operojne si media e shkruar apo elektronike nuk jane te perjashtuara nga TVSH. Kur keto shoqeri blejne reklamen nga media dhe me pas e shesin ate tek paditesi furnizimi i ketij sherbimi eshte furnizim i tatueshem me TVSH sipas nenit 33 te ketij ligji dhe UMF nr. 17, date 13.05.2008 ne zbatim te tij.

- Pretendimi i pales se Paditur se furnitoret e paditesit jane “agjente” te medias gjykata e ka cmuar se nuk jane agjente te medias, por nenkontraktore per te blere sherbime reklamash per llogari te paditesit. Kjo do te thote se nuk jemi ne kushtet e nenit 11.1 “Furnizimi nepermjet agentit” te ligjit te TVSH.
- Nga te dhenat e kontrollit del se shoqeria ka kryer blerje per artikuj e sherbime promocionale per kete periudhe gjithsejt ne vlere te tatueshme 453,313,899 leke dhe kredituar TVSH-ne ne blerje gjithesejt 90,662,780 leke tvsh per fatura tatimore qe kane te bejne me sherbim publicitar. Nga shuma e mesiperme e faturave per artikuj e sherbime publicitare, per 6/II-te 2010 do te zbriten vlera e artikujve per billboard ne vlere te tatueshme 79,244,141 leke dhe Tvsh te kredituar 15,848,836 leke dhe komisionet perkatese prej 8% te vleres bruto ose 9% te vleres neto, te cilat jane paguar nga shoqeria per sherbimin e kryer nga Ogilvy, Boldy Ogilvy ne rolin e ndermjetesit per realizimin e reklamave, e cila llogaritet ne 39.738.484 leke dhe TVSH e llogaritur 7.947.696 leke. Shuma gjithsejt e tvsh-se se kredituar ne menyre jo te rregullt per artikuj e sherbime publicitare eshte 66,866,248 leke. Ky veprim konsiderohet mosplotesim i sakte i deklarave tatimore. Mbeshtetur ne nenin 115 te ligjit Nr.9920, date 19.05.2008, pika 115 e Udhhezimit te Ministrit te Financave Nr.24 date 02.09.2008 “Per Procedurat Tatimore ne Republiken e Shqiperise” subjekti detyrohet te paguaje sipas periudhave perkatese.
- Furnizimi i sherbimeve te reklamave nga mediat, te furnizuara AMC-se nepermjet shoqerive te treta, vleresohet si nje furnizim i tatueshem prej tyre, duke i shtuar TVSH-ne vleres se furnizimit. Ndersa TVSH e paguar nga shoqeria “AMC” ne

blerjet e ketyre furnizimeve eshte kredituar prej kesaj te fundit. Ky trajtim bie ndesh me dispozitat ligjore te sipercituara, pasi sherbimi i reklames perfshihet nder sherbimet e perjashtuara, ne zbatim te nenit 25/3 te Ligjit per TVSH-ne, sipas te cilit "Perjashtohen nga tatimi mbi vleren e shtuar furnizimi i sherbimeve te shtypshkronjave per gazetate, furnizimi i gazetave, i revistave dhe i librave te cdo lloji, si dhe furnizimi i sherbimit te reklamave nga media e shkruar dhe nga media elektronike".

- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me Trajtimi i "Sherbimeve si artikuj promocional".
- Ne Ligjin nr. 7928, date 27.04.1995 "per TVSH-ne", neni 58, ligjvenesit i ka dhene te drejten Ministrit te Financave te percaktoje skema te vecanta per trajtimin e kategorive te vecanta te biznesit ne lidhje me furnizimin e mallrave. Nder keto skema te vecanta perfshihet dhe furnizimi i kartave me parapagim, ku ne Udhezimin nr. 17, date 13.05.2008 "Per TVSH-ne", paragrafi 9.2, percaktohet ne menyre te detajuar dhe te ilustruar me shembuj furnizimi, faturimi dhe aplikimi i TVSh-se ne lidhje me keto karta. Normat e percaktuara ne kete udhezim kufizojne ne nje fare menyre marredhenien midis operatoreve kryesore dhe distributoreve te tyre, per efekte fiskale dhe kreditimi te TVSH-se. Furnizimi i ketyre kartave nga distributoret do te konsiderohet jashte objektit te TVSH-se dhe distributoret nuk kane te drejte te kreditojne TVSH-ne e faturuar nga operatoret kryesore ne lidhje me keto karta.
- Kjo skeme qarteson marredheniet ndermjet operatoreve dhe distributoreve te tyre, e cila eshte e domosdoshme per te evidentuar TVSH-ne e pagueshme dhe ate te kreditueshme nga operatori kryesor, ne lidhje me furnizimet e kesaj natyre, komisioneve per sherbimin e kryer nga distributoret. Referuar dispozitave te sipercituara, cdo lloj faturimi i aplikuar jashte skemes se percaktuar nga Ministri i Financave, bie ndesh me dispozitat e sipercituara dhe si e tille eshte objekt vleresimi.

- Konkretisht, bonuset e faturuara nga distributoret, vleresohen nga Drejtoria e Apelit Tatimor si shërbime të cilat janë jashtë skemes së sipercituar përsa i përket furnizimeve të kartave me parapagesë.

- Drejtoria e Apelit Tatimor e konsideron të nevojshme të theksojë kuptimin e veprimtarisë ekonomike dhe furnizimeve që bëjnë pjesë në të. Në Ligjin nr. 7928, datë 27.04.1995 “për TVSH-në”, neni 17, pikë 1 përcaktohet se “Furnizimi është pjesë e veprimtarisë ekonomike të një personi, nëse furnizimi është kryer prej tij si pjesë e/ose e lidhur me çdo veprimtari të tij ekonomike të pavarur, kushdo qoftë qëllimi ose rezultati i saj”. Veprimtaria ekonomike është e lidhur ngushtë me realizimin e të ardhurave dhe vetëm furnizimet që kanë si qëllim primar realizimin e të ardhurave, cilësohen si pjesë e veprimtarisë ekonomike. Por disa prej këtyre furnizimeve janë objekt i kufizimeve të përcaktuara në aktet ligjore dhe nënligjore. Qëllimi i këtyre kufizimeve është mospërfshirja në shpenzime të periudhës apo moskreditimi i disa prej furnizimeve që nuk janë të përcaktuara në legjislacionin tatimor. Pra, administrata tatimore ka të drejtën të vlerësojë furnizimet nëse janë pjesë e veprimtarisë ekonomike, apo janë furnizime të cilat nuk i kanë shërbyer në mënyrë të drejtëpërdrejtë veprimtarisë ekonomike, për të cilat nuk i lind e drejta e kreditimit të TVSH-së së paguar apo përfshirjes në shpenzimet e periudhës përkatëse. Këto kufizime janë përcaktuar në Ligjin 7928, neni 17 dhe 33, të sipercituara si dhe Ligjin nr. 8438, datë 28.12.1998 “Për Tatimin mbi të Ardhurat”, neni 20 dhe 21. Pra, këto dispozita bëjnë një lidhje të ngushtë midis shpenzimeve të kryera dhe interesit të drejtëpërdrejtë të tyre në veprimtarinë ekonomike, duke i cilësuar si të pazbritshme apo të pakreditueshme ato shpenzime që nuk kanë lidhje të drejtëpërdrejtë me veprimtarinë ekonomike.

- Referuar këtyre faturave, këto furnizime, pavarësisht përshkrimit të tyre, kanë pasur si qëllim real dhe primar të tyre shpërblimin e distributoreve nga AMC për shërbimin e tyre, duke i dhënë bonuse (të ardhura shtesë, jashtë skemes) në bazë të performancës. Referuar legjislacionit tatimor dhe kuptimit të termit “shpërblim” në këto dispozita, ky i fundit nuk mund të vlerësohet vetëm si një dhuratë që i behet distributorëve nga shoqëria dhe si i tillë, ky lloj shërbimi nuk mund të përfshihet në shpenzimet e periudhës përkatëse për efekt të përcaktimit të fitimit të

tatueshem, apo te kreditohet TVSH-ja e paguar per te, referuar Ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 "Per Tatimin mbi te Ardhurat", neni 21, pika 1, germa (k) ku citojme "Per efekt te percaktimit te fitimit te tatueshem, nuk njihen shpenzimet si vijon: shpenzimet per dhurata". Shpenzimet per bonuse vleresohen si shpenzime per dhurata te cilat nuk mund te perfshihen ne shpenzimet e zbritshme te periudhes per efekt te percaktimit te fitimit te tatueshem, dhe si te tilla nuk mund te kreditohet TVSH e paguar per to.

- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me trajtimin e "Mosnjohja e kreditimit te tvsh per bonuset e paguara per distributoret".
- Shpenzime per komisione sponsorizimi si dhe komisione publik relation per 1.517.143 leke. Shpenzime keto qe nga grupi i kontrollit u konsideruan shpenzime te panjohura per efekt fiskal shpenzime keto qe si sherbeje aktivitetit primar te shoqerise kjo e ne zbatim te Ligjit 8438 date 28.12.1998 "Per tatimin mbi te ardhurat", i ndryshuar, neni 20 dhe 21 si dhe Udhezimit perkates te Ministrit te Financave ne zbatim te tij nr 5, date 30.01.2006 pika 3.5, "Shpenzime te njohura jane ato qe kryhen per qellime te biznesit, qe synojne sigurimin dhe ruajtjen e te ardhurave..." shpenzimet e mesiperme konsiderohen te pa njohura per efekt fiskal.
- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me trajtimin e "Shpenzimet per komisionet e e sponsorizimit."
- Nga kontrolli i dokumentacionit justifikues dhe likujdimit te faturave nepermjet konfirmave bankare konstatohet se likujdimi i fatures Nr. 1289 date 27.01.2011 per nje vlere prej 176.624.097 leke (1.272.783 €), fature per sherbime konsulence nga shoqeria Cosmote Mobile Telecommunication per sherbimin te kryera gjate vitit ushtrimor 2010, eshte kryer jashte vitit ushtrimor 2010. Kjo bie ne kundërshtim me ligjin 8438 date 28.12.1998 "Per tatimin mbi te ardhurat", i ndryshuar, neni 21, "Shpenzime te panjohura" germa 11 "shpenzimet per sherbime teknike, konsulence dhe te menaxhimit te faturuara nga persona te trete, por te palikuiduara brenda periudhes tatimore nga tatimpaguesi". Sherbime per te cilet

nuk eshte derdhur tatimi ne burim sepse shoqeria AMC sha ka kerkuar nga D.P.T me shkresen e sipercituar eleminimin e taksimit te dyfishte per keto sherbime.

- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me trajtimin e “Shpenzimet per konsulence”. Arsyetimi i gjykates bie ne kundersizim me ligjin 8438 date 28.12.1998 “Per tatimin mbi te ardhurat”, i ndryshuar, neni 21, “Shpenzime te panjohura” germa 11 “shpenzimet per sherbime teknike, konsulence dhe te menaxhimit te faturuara nga persona te trete, por te palikuiduara brenda periudhes tatimore nga tatimpaguesi”, sherbime per te cilet nuk eshte derdhur tatimi ne burim sepse shoqeria AMC sha ka kerkuar nga D.P.T me shkresen e sipercituar eleminimin e taksimit te dyfishte per keto sherbime.
- Gjykata ka interpretuar gabim dispozitat ligjore ne fuqi ne lidhje me trajtimin per “shpenzimet ligjore te arbitrazhit”. Ne nenin 20 perkufizohen shpenzimet qe njihen si te zbritshme per efekt te percaktimit te fitimit te tatueshem, te cilat “... kryhen per qellime fitimi, sigurimi dhe ruajtje te fitimit, ne masen qe keto shpenzime provohen dhe dokumentohen nga tatimpaguesi, si dhe kur jane objekt i kufizimeve te specifikuara nga ky ligj...” Gjykata nuk hetoi dhe rezultoi e paprovuar se sa shpenzimet e Paditesit per “shpenzimet ligjore te arbitrazhit” jane ne interes te drejtperdrejte te veprimtarise ekonomike dha sa ato do te realizojne te ardhura te tatueshme apo sigurojne dhe ruajne fitimin fiskal. Gjykata gabon kur pranon pretendimin e Paditesit i cili ne argumentin e vet ligjor i referohet SNK/SNRF pa u mbeshtetur ne legjislacionin fiskal.

Kunder vendimit Nr. 1282, dt. 28.03.2014, te Gjykates Administrative te Shkalles se Pare Tirane, ka paraqitur ankim Avokatura e Shtetit, qe kerkon ndryshimin e pjesshem te vendimit dhe rrezimin e plote te kerkese padise, duke parashtruar po ato shkaqe si dhe Drejtoria rajonale e Tatimpaguesve te Medhenj.

Kunder akimit te Avokatures se Shtetit ka paraqitur kunder-ankim pala paditese, AMC sh.a, qe kerkon mospranimin e ankimit dhe lenien ne fuqi te vendimit per pjesen e pranuar nga gjykata.

Ne analize te pretendimeve te parashtruara nga palet dhe provat e aktet shkresore te administruara ne seance gjyqesore, Gjykata Administrative e Apelit vlereson se:

Se pari gjykata vlereson te evidentoje kompetencen e saj per shqyrtimin e ankimit objekt i ketij gjykimi. Ne referim te nenit 7 germa "a", nenit 10 paragrafi 2 germa "a" dhe nenit 44 te Ligjit Nr. 49/2012, kjo gjykate ka kompetencen lendore dhe funksionale per gjykimin e kesaj ceshtjeje.

Se dyti Gjykata ne referim te kritereve te nenit 15 te ligjit Nr. 49/2012 mori ne shqyrtim legjitimitetin aktiv te pales paditese. Qe te justifikohet ligjerisht kerkimi per njohjen ose rivendosjen e nje te drejte te shkelur ose te mohuar, ky kerkim duhet te behet vetem prej atij te cilit sipas ligjit i perket e drejta e mohuar ose e shkelur prej nje te treti dhe vetem kunder atij qe me faktin ose me vepren e tij mohon ose shkel te drejten e kerkuesit duke justifikuar ne kete menyre nderhyrjen e gjykates. Lidhur me kete fakt, dispozita e siperpermendur parashikon se: *"Te drejten e ngritjes se padise e ka: a) cdo subjekt, qe pretendon se i eshte cenuar nje e drejte apo nje interes i ligjshem nga nje veprim apo mosveprim i organit publik;"*.

Pra, shtrohet per diskutim ceshtja nese anullimi i plote i akteve administrativ Njoftim Vleresimi per Detyrimet Tatimore Nr. 2105/5 prot., date 13.07.2012 i Drejtorise Rajonale Tatimpaguesve te Medhenj Tirane dhe Vendimi Nr. 17712/4 Prot., i Drejtorise se Apelimit Tatimor prane Drejtorise se Pergjithshme se Tatimeve, perben te drejte apo interes te ligjshem qe i perket pales paditese. Pala paditese ka interes te ligjshem ne ngritjen e kesaj padie, sepse ne teresine e akteve te administruara ne gjykim, rezulton se me aktet objekt gjykimi, pala e paditur ka vendosur ndaj shoqerise AMC sh.a detyrimin tatimor qe perfshin detyrimet tatimore dhe penalitetet apo gjobat perkatese per TVSH-ne vitit 2010, TVSH-ne e vitit 2011 dhe Tatim fitimin per vitin 2010.

Se treti Ne vleresim te pretendimeve te parashtruara ne ankimet e paraqitura dhe te provave te administruara gjate gjykimit ne shkalle te pare, Gjykata Administrative e Apelit vleresoi te nevojshem debatin gjyqesor per te vleresuar e percaktuar drejte gjendjen faktike nepermjet pohimeve te paleve. Per kete arsye bazuar ne nenin 51 pika 1 germa "c" te Ligjit Nr. 49/2012, Gjykata shqyrtoi ceshtjen ne seance gjyqesore publike.

Lidhur me pretendimet e parashtruara ne ankim nga Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve te Medhenj Tirane, referuar fakteve te mesiperme, Gjykata Administrative e Apelit vlereson se jane te pabazuara ne ligj e prova. Ne keto pretendime rezulton te jene paraqitur te njejtat fakte dhe argumenta qe jane paraqitur edhe gjate gjykimit te ceshtjes ne shkalle te pare dhe asnje argument shtese se perse analiza e rrethanave te faktit te bere ne vendimin e gjykates se shkalles se pare eshte e pabazuar ne ligj e prova. Konstatohet se pretendimeve te paraqitura ne ankimin ne fjale u eshte dhene zgjidhje ne vendim nga gjykata e shkalles se pare. Ky vendim konstatohet te jete rrjedhoje e nje analize te drejte te rrethanave te faktit e te ligjit qe jane percaktuar ne menyre te plote e te sakte. Duke marre ne shqyrtim rrethanat e faktit ne te cilat jane bazuar kerkimet e paditesit si dhe pretendimet e parashtruara ne ankimin e paraqitur nga pala e paditur, Gjykata Administrative e Apelit konstaton se kerkese padia e paraqitur nga ana e paditesit eshte pjesisht e bazuar ne ligj dhe ne prova dhe si e tille cmohet i drejte vendimi i gjykates se shkalles se pare qe ka disponuar lidhur me pranimin e pjesshem te saj.

Kjo Gjykate vlereson se eshte i drejte argumentimi i gjykates se shkalles se pare lidhur me faktin se rivleresimet e bera nga pala e paditur per TVSH-ne e zbritur per sherbimet e reklamave, vijne ne kundërshtim te hapur me ligjin nr. 7928 date 27.4.1995 "Per Tatimin mbi Vleren e Shtuar" i ndryshuar dhe Udhezimin nr. 17 Date 13.05.2008 "Per Tatimin mbi Vleren e Shtuar". Neni 33 pika 1 i ligjit ne fjale parashikon shprehimisht se: *"Kreditimi i tatimit per nje periudhe tatimore eshte: a) totali i TVSH i zbatuar ne lidhje me: (i) te gjitha furnizimet e tatueshme te bera per personin e tatueshem gjate periudhes tatimore nga persona te tjere te tatueshem; (ii) te gjitha importet e mallrave te bera nga personi i tatueshem gjate periudhes tatimore kur keto furnizime a importime jane bere per qellimet e furnizimeve te tatueshme te bera ose per t'u bere nga personi i tatueshem."* Ne analize te kesaj dispozite konstatohet se TVSH-ja e paguar nga paditesi, per furnizimin e sherbimit te bere nga shoqerite qe e blejne reklamen nga media dhe qe e shesin me pas te paditesi, eshte e zbritshme. Nje perfundim i tille arrihet edhe nese i referohemi pikes 19.4. te Udhezimit nr. 7928 date 27.4.1995 "Per Tatimin mbi Vleren e Shtuar", ne te cilin jane percaktuar llojet e furnizimeve te tatueshme dhe importimeve per te cilat nuk lejohet kreditimi dhe nga ku konstatohet se furnizimi i sherbimit te kryer per paditesin nuk perfshihet ne kete kategori.

Pala e paditur i referohet gabimisht nenit 25 pika 3 te ligjit nr. 7928 date 27.4.1995 "Per Tatimin mbi Vleren e Shtuar" i ndryshuar, ne te cilin eshte parashikuar se: *"Perjashtohen nga*

tatimi mbi vleren e shtuar furnizimi i shërbimeve të shtypshkronjave për gazetat, furnizimi i gazetave, i revistave dhe i librave të çdo lloji, si dhe furnizimi i shërbimit të reklamave nga media e shkruar dhe nga media elektronike.”, në një kohë kur shoqëritë e tjera që blejnë reklama për llogari të paditesit dhe nuk operojnë si media e shkruar apo elektronike, nuk janë subjekte të përjashtuara nga TVSH. Për më tepër këto shoqëri nuk mund të konsiderohen si agjente të shoqërive media, për shkak se veprimtaria e tyre është në funksion të blerjes së shërbimeve të reklamave për llogari të AMC sh.a , duke ushtruar kështu veprimtarinë e një nënkontraktori, i cili pasi i blen këto shërbime aplikon TVSH në momentin e rishitjes së tyre tek paditesi. Përveç analizës si më sipër, një konkluzion i tillë rezultoi edhe nëse i referohemi shkresës nr.4521/1 prot., datë 27.03.2012 të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, ku pasqyrohet qëndrimi i mbajtur nga kjo e fundit lidhur me trajtimin e furnizimit të reklamave nga subjekte që nuk janë media e shkruar apo elektronike. Vete Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve shprehet me anë të këtij akti zyrtar se shoqëritë që blejnë reklama për llogari të shoqërive të tjera duhet të leshojnë fatura me TVSH dhe për sa kohë që shërbimet e ofruara i shërbejnë aktivitetit të tatueshëm të shoqërive që përfitojnë këto shërbime, atëherë këto të fundit legjitimohen të zbresin TVSH e këtyre faturave. Ky qëndrim i Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve duhet të ishte mbajtur parasysh nga pala e paditur, për sa kohë që përben një orientim të detyrueshëm për tu ndjekur në rast të ngjashme, e për më tepër kur i referohet shprehimisht shoqërisë “Nee Politics” sh.p.k, e cila i ofron paditesit shërbimet në fjalë.

Ndryshe nga sa ka pretenduar pala e paditur, prodhimi/realizimi i reklamave apo spoteve publicitare dhe transmetimi apo publikimi i reklamave nuk konsiderohen respektivisht artikull publicitar dhe shërbim publicitar dhe për këtë arsye kreditimi i TVSH-se së lidhur me to, nuk është i ndaluar, në kuptim të ligjit nr. 7928 datë 27.4.1995 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i ndryshuar dhe Udhëzimit nr. 17 Datë 13.05.2008 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”. Lidhur me perkufizimin e artikujve publicitare, inspektorët i janë referuar në mënyrë të gabuar legjislacionit mbi tatimin mbi të ardhurat, në një kohë kur shpjegimi lidhur me këtë term parashikohet në pikën 7.2 të Udhëzimit në fjalë, i cili i referohet artikujve publicitare si artikuj me vlera të vogla për njësi dhe që publikojnë një logo a emër të personit të tatueshëm, duke nënkuptuar se bëhet fjalë për artikuj që shpërndahen falas dhe nuk kanë vlerë të rendesishme për njësi. Inspektorët tatimorë në mënyrë të gabuar i referohen Urdhëzimit nr.5, datë 30.01.2006 “Për tatimin mbi të ardhurat”, për shkak se në këtë akt nënligjor është

parashikuar regjimi tatimor të cilit i nënshtrohen mallrat dhe shërbimet që jepen apo shpërndahen falas, në një kohë që shërbimet e printimit të adezivëve, posterave e banerave, të design-it e të ideimit të dyqaneve të AMC, të printimit të formulareve, të materialeve publicitare apo broshurave dhe shërbimet e lidhura me printimin e kodit të shkurter për sms, nuk klasifikohen si të tilla, pra si artikuj publicitare dhe shërbime të furnizuara nga media.

I drejte vlerësohet nga kjo gjykatë qëndrimi lidhur me pretendimin e pales së paditur se furnizimi i shërbimeve të reklamës nga media elektronike apo e shkruar është pjesë e furnizimeve të përjashtuara nga TVSH. Neni 25/3 i ligjit nr.7928 datë 27.4.1995 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar” i ndryshuar shprehet se: ***“Përjashtohen nga tatimi mbi vlerën e shtuar furnizimi i shërbimeve të shtypshkronjave për gazetën, furnizimi i gazetave, i revistave dhe i librave të çdo lloji, si dhe furnizimi i shërbimit të reklamave nga media e shkruar dhe nga media elektronike.”*** Pra ky ligj parashikon në mënyrë taksative se furnizimi i shërbimit të reklamave nga media e shkruar dhe nga media elektronike është i përjashtuar nga tatimi mbi vlerën e shtuar, ndërkohë që në rastin objekt gjykimi nuk ndodhemi përpara furnizimit të reklamave nga media, sepse shërbimi nuk ofrohet as nga media e shkruar e as nga ajo elektronike, duke mos përlegjur kështu pretendimin e pales paditese se furnizimi i shërbimeve të reklamës nga media përben një furnizim të përjashtuar nga TVSH.

Në analizë të dispozitës së sipërcituar, konstatohet se nëse shërbimi nuk ofrohet nga media e shkruar apo elektronike, përjashtimi nga TVSH nuk mund të aplikohet, konkluzion i cili vjen në përputhje të plotë me qëndrimin e mbajtur nga Ministria e Financave, referuar shkresës nr.2358/1 prot., datë 15.02.2013 “Kthim përgjigje”, në të cilën disponohet se: “Furnizimi i shërbimeve të reklamave, përfshirë edhe ato që transmetohen në media elektronike apo që publikohen në media të shkruar, nga agjencitë e reklamave të porosites, është furnizim i tatueshëm me TVSH; TVSH-ja e paguar nga porosites për këto shërbime është TVSH e kreditueshme, pasi nuk behet fjalë për artikuj publicitare, promocionale, sipas pikës 19.4, pika 5 dhe 6 të Udhezimit nr. 17 datë 13.05.2008 “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”. Konstatohet se i njëjti qëndrim është mbajtur edhe nga Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, referuar shkresës nr. 14721/4 prot., datë 21.10.2013 dhe nr.19539/1 prot., datë 02.12.2013 në të cilën është parashikuar se: “Referuar nenit 25/3 të ligjit për TVSH, i ndryshuar, furnizimi i shërbimit të reklamave është furnizim i përjashtuar kur furnizohet nga media e shkruar dhe media elektronike. Nëse ky shërbim ofrohet nga operatorë të tjerë në treg të cilët furnizojnë

reklama dhe e faturojne me TVSH, kjo TVSH eshte e pagueshme nga operatori qe e ka faturuar dhe e zbritshme per perfituesin e sherbimit te reklames me kusht qe t'i sherbeje veprimtarise ekonomike te tatueshme te perfituesit." Ne te njejten shkrese Drejtoria e Pergjithshme e Tatimeve shprehet se: "Ne kuptim te pikes 19.4 te Udhezimit per TVSH, shpenzimet per artikujt publicitare dhe promociionale per te cilat nuk eshte i lejuar kreditimi i TVSH jane per ato artikuj te cilat sipas percaktimit te pikes 7.2 te Udhezimit, trajtohen si furnizime kundrejt pageses."

Gjykata Administrative e Apelit çmon se eshte i drejte vleresimi i gjykates se shkalles se pare lidhur me pabazueshmerine e pretendimeve te pales se paditur per me mosnjohjen e kreditimit te TVSH per bonuset e paguara per distributoret. Ndryshe nga sa ka pretenduar pala e paditur, bonuset e paguara ne favor te distributorit, ne propocion me arritjen dhe permbushjen e objektivave te shoqerise pale paditese ne kete gjykim, jane te lidhura me aktivitetin ekonomik te paditesit dhe per kete arsye shoqeria AMC sh.p.k ka te drejte te kreditoje TVSH dhe te konsideroje shpenzimin ne fjale si nje shpenzim te zbritshem.

Neni 20 i ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 "Per tatimin mbi te ardhurat" i ndryshuar parashikon shprehimisht se: *"Per percaktimin e fitimit te tatueshem ne Republiken e Shqiperise njihen si shpenzime ato qe kryhen per qellime fitimi, sigurimi dhe ruajtje te fitimit, ne masen qe keto shpenzime provohen dhe dokumentohen nga tatimpaguesi, si dhe kur jane objekt i kufizimeve te specifikuara nga ky ligj."*

Ne piken 3.5 te Udhezimit nr.5, date 30.01.2006 "Per tatimin mbi te ardhurat" I ndryshuar disponohet se: *"Shpenzime te njohura jane ato qe kryhen per qellime te biznesit, qe synojne sigurimin dhe ruajtjen e te ardhurave. Keto jane te gjitha shpenzimet (perfshire shpenzimet e jashtezakonshme) e biznesit, me perjashtim te atyre qe jane kryer me qellim formimin dhe rritjen e kapitalit. Shpenzimet e njohura jane kryesisht shpenzime te destinuara per te ruajtur ekzistencen e kapitalit si burim i te ardhurave dhe per te siguruar ne kohen e duhur riformimin apo zevendesimin e kapitalit (p.sh amortizimi). Shpenzimet e njohura jane shpenzime qe njihen si te zbritshme nga te ardhurat per percaktimin e fitimit te tatueshem. Per te qene te njohura (te zbritshme) shpenzimet duhet te permbushin keto kushte:*

- a. te jene kryer ne interes te drejteperdrejte te veprimtarise ekonomike prej se ciles realizohen te ardhurat ose te jene te lidhura me drejtimin normal te aktivitetit te tatimpaguesit;*
- b. te jene kryer ose te jene perballuar efektivisht dhe te jene te mbeshketur ne dokumente justifikuese te njohura ligjerisht;*
- c. te jene pasqyruar nepermjet nje veprimi kontabel duke pakesuar aktivet neto;*
- d. ne çdo rast shpenzimet duhet te jene te provuara nga tatimpaguesit me dokumentacionin perkates ligjor.”*

Ne analize te dispozitave te mesiperme dhe te rrethanave faktike konstatohet se shpenzimet e kryera nga paditesi per bonuset e dhena ndaj distributoreve, perfshihen tek shpenzimet e njohura, sepse rezultoi e provuar ne gjykim qe keto shpenzime jane kryer per qellime te biznesit, duke synuar ne thelb sigurimin dhe ruajtjen e te ardhurave dhe per me teper keto shpenzime permbushin kushtet kumulative te vendosura nga dispozita e cituar me siper. Per pasoje, ne veshtrim te nenit 20 te ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 “Per tatimin mbi te ardhurat” I ndryshuar dhe te nenit 33 pika 2 te ligjit nr. 7928 date 27.4.1995 “Per tatimin mbi vleren e shtuar” I ndryshuar, ne te cilin percaktohet se: “Kreditimi i tatimit nuk lejohet ne asnje rrethane per shpenzime qe nuk jane teresisht vetem per qellime te veprimtarise ekonomike”, paditesi legjitimohet te kreditoje TVSH dhe te konsideroje shpenzimin ne fjale si nje shpenzim te zbritshem.

Pretendimi i paditesit lidhur me klasifikimin e shpenzimeve per komisione sponsorizimi dhe per marredheniet me publikun (ose sherbime PR), si shpenzime te njohura per efekte fiskale, eshte i pabazuar ne ligjin nr.8438, date 28.12.1998 “Per tatimin mbi te ardhurat” I ndryshuar dhe Udhezimin nr.5, date 30.01.2006 “Per tatimin mbi te ardhurat” I ndryshuar, sepse keto shpenzime nuk perfshihen ne shpenzimet e sponsorizimit si dhe nuk i kane sherbyer veprimtarise ekonomike prej se ciles realizohen te ardhurat.

Ne analize te parashikimeve te bera ne nenin 20 te Ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 “Per Tatimin mbi te Ardhurat” i ndryshuar dhe ne piken 3.4 te Udhezimit nr. 5, date 30.01.2006 “Per Tatimin mbi te Ardhurat”, i ndryshuar, kjo Gjykate vlereson se per shpenzimet per komisione sponsorizimi dhe per marredheniet me publikun nuk rezultojne te plotesojne kushtet dhe kriteret e vendosura ne keto dispozita, te cilat sic u theksua edhe me lart, i

referohen shpenzimeve qe njihen si te zbritshme per efekt te percaktimit te fitimit te tatueshem, si shpenzime qe: *“..kryhen per qellime fitimi, sigurimi dhe ruajtje te fitimit, ne masen qe keto shpenzime provohen dhe dokumentohen nga tatimpaguesi, si dhe kur jane objekt i kufizimeve te specifikuara nga ky ligj...” dhe “...qe kryhen per qellime te biznesit, qe synojne sigurimin dhe ruajtjen e te ardhurave. Per te qene te njohura (te zbritshme) shpenzimet duhet te permbushin keto kushte:*

- a. te jene kryer ne interes te drejteperdrejte te veprimtarise ekonomike prej se ciles realizohen te ardhurat ose te jene te lidhura me drejtimin normal te aktivitetit te tatimpaguesit;*
- b. te jene kryer ose te jene perballuar efektivisht dhe te jene te mbeshketur ne dokumente justifikuese te njohura ligjerisht;*
- c. te jene pasqyruar nepermjet nje veprimi kontabel duke pakesuar aktivet neto”.*

Per sa me siper, me te drejte gjykata e shkalles se pare ka vleresuar se shpenzimet e kryera nga shoqeria konsiderohen si shpenzime te cilat nuk i kane plotesuar keto kushte, pasi nuk jane kryer ne interes te veprimtarise nga e cila te jene realizuar te ardhura dhe kryerja e tyre nuk ka patur si qellim realizimin e te ardhurave apo ruajtjen e te ardhurave te krijuara, duke sjelle si pasoje detyrimin e shoqerise AMC sh.p.k, per te paguar detyrimin per tatimin e fitimit ne masen e vendosur nga pala e paditur.

Pretendimi i paditesit lidhur me njohjen si shpenzime te zbritshme te shpenzimeve per sherbime konsulence nga shoqeria greke Cosmote eshte i drejte dhe i bazuar ne ligj e ne prova. Pala e paditur ka pretenduar se shpenzimet ne fjale jane te pazbritshme, bazuar ne nenin 21 te ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 “Per Tatimin mbi te Ardhurat” i ndryshuar, duke argumentuar se fatura nr.1289, date 27.01.2011 lidhur me sherbime te kryera gjate vitit 2010 eshte paguar ne vitin 2011. Gjykata e shkalles se pare me te drejte ka disponuar per pranimin e pretendimit ne fjale, per shkak se nga administrimi i provave gjate gjykimit ne shkallen e pare, rezultoi e provuar se paditesi kishte kryer parapagime te tatimit ne burim nga sherbimet jo-rezidente per vitin 2010, e per pasoje edhe pagesa e tatimit ne burim per sherbimet e shoqerise greke Cosmote do te konsiderohet e ezauruar gjate vitit 2010 nga ana e paditesit. Ndryshe nga sa pretendon pala e paditur, shoqeria paditese AMC sh.a paraqiti te gjitha provat e nevojshme dhe te mjaftueshme per te provuar pretendimin e parashtruar si me siper. Keshtu nga ana e saj rezultoi te jete kryer nje pagese totale brenda se ciles eshte perfshire

edhe detyrimi i tatimit ne burim per faturen ne fjale, duke arritur keshtu ne konkluzionin se ky pretendim i paditesit eshte i drejte dhe per kete arsye duhet pranuar si i bazuar ne prova dhe ne ligj.

Kjo gjykate vlereson se eshte i drejte perfundimi i arritur nga gjykata e shkalles se pare lidhur me njohjen e shpenzimeve te kryera nga shoqeria AMC.sh.a per proceduren e arbitrazhit qe po ndiqet ne Dhomen Nderkombetare te Tregetise ne Paris, ne kuader te mosmarveshjeve te lindura nga marveshja e pare e interkonieksionit e dates 25.07.2000, si shpenzime te njohura per efekt te ligjit per tatimin mbi te ardhurat. Ndryshe nga sa pretendon pala e paditur, shpenzimet ne fjale te kryera nga paditesi i sherbejne aktivitetit te tij, sepse kontrata e interkonieksionit nga e cila kane lindur mosmarveshjet, perben nje kontrate te lidhur me sherbimet e telekomunikacionit dhe qe shkon ne perputhje me interesat dhe aktivitetin e shoqerise. Pala e paditur, Drejtoria Rajonale e Tatimpaguesve te Medhenj, ne menyre te gabuar i referohet Standarteve Kombetare te Kontabilitetit, ne nje kohe qe paditesi i pergatit pasqyrat financiare sipas Standarteve Nderkombetare te Raportimit Financiar, ne paragrafin 94 te te cilit parashikohet se: *“Shpenzimet njihen ne pasqyren e te ardhurave dhe shpenzimeve kur krijohet nje ulje ne perfitimet ekonomike ne te ardhmen qe lidhet me nje ulje ne aktiv ose nje rritje te nje detyrimi dhe kur kjo mund te matet me besueshmeri.”* Per sa me siper, shpenzimet per proceduren e arbitrazhit, per sa kohe qe jane ne interes te drejteperdrejte te veprimtarise ekonomike prej se ciles realizohen te ardhurat, jane kryer dhe rezulton te jene te mbeshetetur ne dokumente justifikuese te njohura ligjerisht, jane pasqyruar nepermjet nje veprimi kontabel duke pakesuar aktivet neto dhe jane te provuara me dokumentacionin perkates ligjor, do te vleresohen si shpenzime te njohura ne kuptim te nenit 20 te ligjit nr. 8438, date 28.12.1998 “Per Tatimin mbi te Ardhurat” i ndryshuar dhe pikes 3.5 te Udhезimit nr.5, date 30.01.2006 “Per Tatimin mbi te Ardhurat” i ndryshuar.

Ne analize te sa me siper, kjo gjykate referuar kriteret e nenit 118 te Kodit te Procedurave Administrative, vlereson se aktet administrative objekt gjykimi jane pjeserisht te pavlefshshem, per shkak se jane nxjerre pjeserisht ne kundërshtim me ligjet dhe aktet nenligjore te permendura ne pjesen arsyetuese te ketij vendimi. Per pasoje, drejt ka cmuar Gjykata Administrative e Shkalles se Pare Tirane kur referuar nenit 40 pika 1 germa “a” te ligjit Nr. 49/2012, ka cmuar se keto akte administrative, Njoftim Vleresimi per Detyrimet Tatimore Nr. 2105/5 prot., 13.07.2012 i Drejtorise Rajonale te Tatimpaguesve te Medhenj

Tirane dhe Vendimi nr. 17712/4 Prot., date 16.11.2011 i Drejtorise se Apelimit Tatimor prane Drejtorise se Pergjithshme se Tatimeve duhet te shfuqizohen pjeserisht per te gjitha detyrimet e ngarkuara ndaj paditesit, duke lene ne fuqi ato vetem pjesen qe disponon per detyrimin e paditesit per pagimin e tatim fitimit dhe penalitetit perkates per shpenzimet per komisione sponsorizimi dhe per marredheniet me publikun.

PER KETO ARSYE

Gjykata Administrative e Apelit, ne mbeshtetje te nenit 53 germa "a" te ligjit Nr.49/2012
"Per Organizimin edhe Funksonimin e Gjykatave Administrative dhe Gjykimin e Mosmarreshjeve Administrative",

VENDOSI

- Lenien ne fuqi te vendimit te Gjykates Administrative te Shkalles Pare Tirane nr.1282 date 28.03.2014.
- Kunder vendimit lejohet rekurs ne Kolegjin Administrativ te Gjykates se Larte.

Tirane me 03.04.2015

ANETARE
Altina NASUFI
dv

ANETARE
Lindita SINANAJ
dv

KRYESUES
Artur MALAJ
dv

Vertetohet njesia me origjinalin

Kancelari
Leonard Strataj

