

SHMANGIA TATIMORE DHE DOKTRINA E ABUZIMIT ME TË DREJTËN

Viola TANTO MSc

Dorëzuar
Universitetit European të Tiranës
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në
(Shkenca juridike), me profil (E drejtë biznesi), për marrjen e gradës
shkencore “Doktor”

Udhëheqës shkencor: Prof. Asoc. Dr. Genta TAFA (Bungo)

Numri i fjalëve: 55 949

Tiranë, tetor 2020

DEKLARATA E AUTORËSISË

©E DREJTA E AUTORIT: Viola Tanto

Ndalohet çdo prodhim, riprodhim, shitje, rishitje, shpërndarje, kopjim, fotokopjim, përkthim, përshtatje, huapërdorje, shfrytëzim, transmetim, regjistrim, ruajtje, depozitim, përdorje dhe/ose çdo formë tjetër qarkullimi tregtar, si dhe çdo veprim që cenon me çfarëdo lloj mjeti apo forme pa lejen përkatëse me shkrim të autorit.

ABSTRAKTI

Punimi është realizuar në kuadër të reformimit të sistemit tatimor dhe analizimit të fenomeneve të tilla si shmangia nga pagimi i taksave dhe tatimeve dhe shfrytëzimi i boshllëqeve ligjore për reduktimin e detyrimit tatimor, në Shqipëri, si dhe në kuadër të juridiksioneve të tjera, të cilat kanë shërbyer si model referues për reformimin e legjislacionit shqiptar, siç është ai Italian dhe legjislacioni i Bashkimit European. Vitet e fundit kemi qënë dëshmitarë të një rritjeje të dukshme të nivelit sasior dhe cilësor të evazionit fiskal dhe shmangies tatimore. Shpesh, “beteja” mes fiskut dhe kontribuesit në keqbesim ose të dyshuar si të tillë bëhet mbi bazën e fuqisë provuese (barrës së provës) të elementëve të transaksionit të cilët duhen verifikuar nga administrata tatimore, por, edhe më shpesh, kjo luftë zhvillohet mbi bazën e interpretimit korrekt të normave ligjore. Në ditët e sotme, evazoni brutal po i lë gjithmonë e më tepër hapësirë shmangies së rafinuar, që në ndryshim nga ajo që mund të mendohet përgjithësisht, nuk është më prerogativë vetëm e shoqërive të mëdha, korporatave apo grupeve të fuqishme të biznesit, por është shndërruar në një instrument të administrimit të zakonshëm për ndërmarrjet e vogla e të mesme, madje në raste të veçanta, edhe për kontribues persona fizikë.

Punimi analizon probleme të tilla si: aspektet themelore dhe kyçe të shmangies tatimore duke bërë dallimin me koncepte të tjera të së drejtës tatimore si planifikimi tatimor dhe evazoni fiskal, cilat janë format e konstatimit të shmangies tatimore, cili është thelbi i doktrinës së abuzimit me të drejtën. Gjithashtu, në punim janë marrë në analizë roli i Gjykatës Europiane të Drejtësisë, si institucion i Bashkimit European dhe Gjykatës së Kasacionit në Itali, si formuluese të një doktrine gjyqësore anti-shmangie. Në fund të punimi, jepet një prezantim mbi të gjitha gjetjet dhe përfundimet e arritura gjatë analizës së problemeve të mësipërme, si dhe jepen disa rekomandime për përmirësimin e mëtejshëm të veprimtarisë së Administratës Tatimore, të cilat, shpresojmë t’i vijnë në ndihmë jo vetëm studiuesve të së drejtës, por edhe ligjvënësit në procesin e reformimit të ligjit, gjyqtarëve, studentëve dhe cilido, që dëshiron të marrë informacione mbi këtë fushë studimi.

Fjalë kyçe: sistem tatimor, shmangia tatimore, evazion, doktrina e abuzimit me të drejtën.

ABSTRACT

This study was conducted in order of the reforming of the tax system's framework. Analyzing phenomena such as tax evasion, tax avoidance, the use of legal loopholes to reduce tax liability in Albania was very challenged. This study analyse also other jurisdictions, which have served as a reference model for the reform of Albanian legislation, such as the Italian one and the legislation of the European Union.

Recently, we were witnesses of a significant increase, in the quantitative and qualitative level, of tax evasion and tax avoidance. Often, the "battle" between the taxpayer and the contributor in bad faith is based on the probative power (burden of proof) of the elements of the transaction which must be verified by the tax administration. Even more often, this fight takes place over the basis of the correct interpretation of legal norms. Evasion is leaving more and more room for refined avoidance. Avoidance is no longer just the prerogative of big companies, corporations or powerful business groups, but it is turned into an ordinary management instrument for small and medium enterprises, even in special cases, even for natural persons.

The study analyses problems such as: basic and key aspects of tax evasion, by distinguishing with other concepts of tax law, such as tax planning and tax evasion, which are the forms of identifying tax evasion/avoidance, the meaning of the doctrine of abuse right. The paper also analyzes the role of the European Court of Justice and of the Court of Cassation in Italy, in formulating an anti-avoidance doctrine. At the end of the study, you can find a presentation on all findings and conclusions reached during the analysis of the above problems, and some recommendations for the improvement of the activity of the Tax Administration, which, we hope will help not only for the researchers, but also for the lawmakers in the process of reforming the taxation system. for the judges, students and anyone who wants to get some information about this field of study.

Keywords: tax system, tax evasion, avoidance, doctrine of abuse of law, re-characterization.

Familjes sime, të dashurve të zemrës sime!

Mirënjohje

Ky punim është fryt i një rrugëtimi të gjatë personal në studimin e legjislacionit dhe doktrinë në fushën e së drejtës tatimore.

Ndihem me fat që gjatë këtij rrugëtimi më kanë shoqëruar bashkëpunëtorë të vyer dhe profesionistë të fushës, kontributin e të cilëve e vlerësoj pa masë dhe do të jenë gjithmonë pjesë e pandarë e vlerave dhe suksesit të këtij punimi.

Në rradhë të parë dëshiroj të falenderoj udhëheqësen time, Prof.Asoc. Dr. Genta Tafa (Bungo), për ndihmën e pakushtëzuar dhe përkrahjen e vazhdueshme profesionale dhe morale që më ka dhënë, në aspektin profesional, por njëkohësisht dhe për dimensionin human dhe komunikimin njerëzor.

I jam thellësisht mirënjohëse, kolegëve dhe miqve të mi të mirë për çdo konsultim, ndarje opinionesh dhe mbi të gjitha për suportin që më kanë dhënë.

Dhe së fundi, por jo nga rëndësia dua të shpreh falenderime dhe mirënjohje pa fund prindërve të mi, që më kanë ushqyer me vlerat dhe integritetin që unë përfaqësoj sot dhe motrës sime, Mitjana, për besimin e pakushtëzuar dhe dashurinë që më ka falur, gjatë kësaj rrugë të vështirë e të lodhshme.

TABELA E PËRMBAJTJES

I. Hyrje

II. Qëllimi dhe objektivat e punimit

III. Hipoteza dhe pyetjet kërkimore

IV. Metodologjia dhe aspekte strukturore

V. Lista e Shkurtimeve

VI. Lista e Tabelave dhe Grafikë

KAPITULLI I: KONSIDERATA TË PËRGJITHSHME LIDHUR ME SISTEMIN DHE NOCIONE TATIMORE

1.1 Koncepti i taksave dhe tatimeve në legjislacionin shqiptar	1
1.1.1 Teoritë mbi nevojën e vendosjes së tatimeve	5
1.1.2 Elementët kryesorë të tatimit	7
1.1.3 Kuptimi i nocionit detyrim tatimor.....	8
1.2 Klasifikimi i tatimeve	10
1.2.1 Tatimi mbi të Ardhurat (TA)	13
1.2.1.1 Personi i tatueshëm rezident dhe jo-rezident	15
1.2.1.2 Marrëveshjet për eliminimin e taksimit të dyfishtë dhe evazionit fiskal	20
1.2.2 Tatimi mbi Vlerën e Shtuar (TVSH).....	25
1.3 Parimet universale të tatimeve në BE.....	27
1.4 Boshllëku tatimor	31

KAPITULLI II: KONCEPTI I SHMANGIES TATIMORE

2.1 Koncepti i shmangies. Në çfarë kuptimi shmangia tatimore është e paligjshme?	36
2.2 Shmangia tatimore dhe evazoni fiskal (tatimor)	41
2.2.1 Përgjegjësia administrative dhe penale e tatimpaguesit individ	43
2.3 Shmangia tatimore dhe planifikimi tatimor	53
2.4 Shmangia tatimore dhe abuzimi me të drejtën	55
2.4.1 Struktura e normës anti-shmangie. Shembulli Neni 37-bis	58
2.4.2 Efektet e normës së përgjithshme anti-shmangie	69
2.5 Çfarë nënkupton administrata tatimore me konceptin shmangie?	71
2.5.1 Vendime/rulings- si mënyrë komunikimi Administratë-tatimpagues	75

2.6 Evoluimi i mënyrave të konstatimit të shmangies tatimore në sistemin tatimor italian.....	77
2.7 Sanksionet për shmangien tatimore	89

KAPITULLI III: KONCEPTI I ABUZIMIT ME TË DREJTËN DHE STATUSI JURIDIK I TIJ

3.1 Abuzimi me të drejtën si një problem normativ dhe fenomen historik-evolutiv.....	94
3.2 E drejta si <i>facultas agendi: l'abus de droit</i>	97
3.3 E drejta si <i>norma agendi: la fraude à la loi</i>	98
3.4 Gjeneza e konceptit të abuzimit në të drejtën komunitare.....	99
3.5 Ndalimi i abuzimit me të drejtën në funksion të një norme të përgjithshme antishmangie.....	102
3.5.1 Ndalimi i abuzimit me të drejtën si korrigjues i sistemit.....	103

KAPITULLI IV: KONSTATIMI GJYQËSOR I ABUZIMIT

4.1 Roli i jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë	106
4.2 Abuzimi në fushën e tatimeve të harmonizuara- Doktrina Halifax.....	115
4.3 Abuzimi në fushën e tatimeve të paharmonizuara-Il leading case-Cadbury Schweppes.....	121
4.4 Jurisprudenca e Gjykatës së Kasacionit në Itali.....	126
4.4.1 Vendimet kryesore gjyqësore gjatë periudhës 2005-2008.....	132
4.5 Defekti i një norme të përgjithshme të brendshme anti-shmangie.....	136
4.6 Baza kushtetuese e ndalimit të abuzimit me të drejtën	139

KAPITULLI V: SHMANGIA TATIMORE NË SHQIPËRI

5.1 Situata aktuale dhe mënyrat për konstatimin shmangies tatimore nga Administrata Tatimore shqiptare	143
5.2 Dispozitat ligjore në legjislacionin shqiptar për shmangien tatimore	145
5.2.1 Baza e mënyrave alternative të vlerësimit	156
5.2.2 Metoda të tërthorta të auditimit të përdorura nga Administrata	157
5.3 Efektet që sjellin evazioni tatimor dhe shmangia tatimore	160
5.4 Mbi një kodifikim të mundshëm të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën	162
5.5 Reformat në process	165

KAPITULLI VI: KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME

6.1 Konkluzione.....	169
6.2 Rekomandime	183
BIBLIOGRAFIA	190

V. Lista e Shkurtimeve

DPT	Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve
BE	Bashkimi European
CFC	Controlled Foreing Companies
D.Lg.	Dekret legjislativ
DP	Dekret presidencial
GAAR	General Anti Avoidance Rules
GJED/ ECJ	Gjykata Europiane e Drejtësisë
GJ.K.	Gjykata e Kasacionit
IRC	Inland Revenue Code
SHBA	Shtetet e Bashkuara të Amerikës
KE	Komuniteti European
KEDNJ	Konventa Europiane e të Drejtave të Njeriut
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Organizata Ndërkombëtare Ekonomike për Bashkëpunim dhe Zhvillim)
Sha	Shoqëri aksionere
Shpk	Shoqëri më përgjegjësi të kufizuar
TVSH	Tatimi mbi vlerën e shtuar
TAP	Tatim mbi të Ardhurat Personale
DAT	Drejtoria e Apelimit Tatimor
MFE	Ministria e Financave dhe Ekonomisë
BB	Banka Botërore
MSA	Marrëveshja e Stabilizim Asociimit
FMN	Fondi Monetar Ndërkombëtar
TEU	Traktati i Bashkimit European
COM	Komisioni i Bashkimit European
PBB	Prodhim i Brendshëm
QKB	Qendra Kombëtare e Biznesit
DHT	Drejtoria e Hetimit Tatimor
CRS	Standard të Përbashkët të Raportimit

VI. Lista e Tabelave dhe Grafikë

Tabela nr. 1: Marrëveshje të ratifikuara nga Kuvendi “Për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e Evazionit Fiskal”

Tabela nr. 2: Referime në Prokurori

Grafiku I i referimeve në Prokurori

I. HYRJE

Ndryshimet politiko-shoqërore të ndodhura në Shqipëri gjatë viteve '90, u shoqëruan me ndryshime edhe në aspektin ekonomik, ndër të cilat kanë të bëjnë me ndryshimin e formës së ekonomisë nga e centralizuar (ekonomi shteti), në një ekonomi tregu të hapur, konkurruese dhe ndërkombëtare. Ky ndryshim dhe kalimi në ekonominë e tregut të lirë do të pasonte detyrimisht me problematikat e veta sa i përket mbledhjes dhe administrimit të ardhurave buxhetore nga taksat, tatimet dhe të ardhurat e tjera tatimore.

Tatimet në të gjitha format e shfaqjes së tyre kanë patur dhe kanë një rol kyç në zhvillimin e shtetit modern, pjesë e pandashme e shoqërisë që nga lindja e institucionit të shtetit. Koha ka treguar që sistemet tatimore kanë qenë subjekt i ndryshimeve dhe përshtatjeve të vazhdueshme ndaj gjendjes së financave publike të vendit dhe funksioni kryesor i sistemit tatimor mbetet gjenerimi i të ardhurave në buxhet.

Me modernizimin e shtetit dhe përshtatjen e politikave të tij në dobi të rritjes ekonomike dhe mirëqenies së qytetarëve, janë sofistikuar edhe mënyrat përdoren për shmangien apo reduktimin e pagesës së detyrimeve. Problematikat e hasura në administrimin e taksave dhe mbledhjen e tyre, do të detyronin organet ligjvënëse të ndërhyjnë vazhdimisht në legjislacionin tatimor si dhe më tej të ashpëronin edhe politikën penale kundrejt pakësimit të ndikimit të kësaj problematike. Shmangia tatimore është një nga çështjet më të vështira me të cilën janë përballur dhe vazhdojnë të përballen autoritetet tatimore, legjislacionet, por edhe gjykatat në shumë shtete, sidomos në vende ku është më e vështirë të besohet ose ka skepticizëm, se sistemi tatimor është instrumenti kryesor për rritjen e të ardhurave të cilat

mbështesin investimet publike. Shqipëria përgjithësisht është përballur me vështirësi në gjenerimin e të ardhurave tatimore dhe si rrjedhojë me deficite të larta buxhetore. Ndër faktorët kryesorë që kanë shkaktuar përkeqësimin e kësaj situatë mund të përmenden eksperiencat relativisht të reja të administratës tatimore shqiptare, mungesa e kulturës tatimore të trashëguar nga sistemi i ekonomisë së planifikuar, niveli i lartë i informalitetit dhe i korrupsionit, si dhe problemet e vazhdueshme në miradministrimin tatimor. Në këto kushte reformat tatimore dhe masat administrative në të shumtën e rasteve dështojnë në gjenerimin e më shumë të ardhurave në buxhet dhe në krijimin e një baze të qëndrueshme tatimore.

Në këtë punim jemi munduar të tregojmë përvojën më të vyer të Bashkimit Europian dhe se si mundet t'i përqasim dhe implementojmë sa më mirë në vendin tonë reformat në fushën e tatimeve. Njëkohësisht, të sqarojmë koncepte bazë që në doktrinën gjyqësore janë elaboruar edhe më gjerësisht, duke ju referuar më konkretisht, Gjykatës Europiane të Drejtësisë dhe Vendimeve gjyqësore të Gjykatës së Kasacionit në shtetin Italian. Abuzimit me të drejtën i kemi dedikuar një kapitull të veçantë, meqenëse ky koncept kërkon një shpjegim më të hollësishëm. Kjo doktrinë përdoret në të gjitha fushat e së drejtës, përfshirë edhe të drejtën tatimore. Gjykata Europiane e Drejtësisë ka aluduar për më shumë se tridhjetë vjet lidhur me termat "abuzim apo praktika abuzive", por për një kohë të gjatë domethënia e këtyre referimeve ka qenë e paqartë. Vitet e fundit ka pasur një ndryshim radikal në qëndrim, kryesisht për shkak të zhvillimit nga ana e Gjykatës së një testi për konstatimin e abuzimit dhe aplikimit të tij në fushën e tatimeve (De La Feria R. Vogenauer S., 2011).

Gjykata Europiane e Drejtësisë ka formuluar një parim të përgjithshëm anti-shmangie në zbatim të kësaj doktrine. Parimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën mund të përdoret si një bazë efektive për konstatimin e shmangies tatimore, e cila është një shfaqje e abuzimit me të drejtën nga tatimpaguesi.

II. QËLLIMI DHE OBJEKTIVAT E PUNIMIT

Fillimisht përzgjedhja e titullit të kërkimit doktorat është një sfidë, që duket më e vështirë në fillim të këtij rrugëtimi, por bëhet edhe më e vështirë gjatë hulumtimit doktrinar, legjislationit dhe çdo punimi tjetër të lidhur me fushën. Interesi për të hulumtuar në një fushë kaq sfiduese filloi që prej studimeve Master i Shkencave dhe filloi të rritej sa më tepër bëhemi të ndërgjegjshëm se sistemi tatimor është shumë kompleks dhe mënyrat e sjelljes së tatimpaguesve që devijojnë nga përmbushja e detyrimeve vjen gjithmonë edhe në perfeksionim.

Si çdo punim tjetër, i këtij lloji, prezantimi i temës, objektivave dhe problematikave kryesore, fillon gjithmonë me ‘justifikimin’ e arsyeve që kanë çuar në përzgjedhjen e temës së marrë në studim. Objektivi kryesor në këtë rast është zbatimi korrekt i ligjeve dhe rregullave në sektorin financiar dhe studimi i koncepteve si shmangia tatimore, evazioni fiskal dhe doktrina e abuzimit me të drejtën. Arsyeja e parë, e cila ka shërbyer si pikënisje në zgjedhjen e trajtimit të fenomenit të shmangies tatimore, pa dyshim ka qenë dëshira dhe nevoja për të sjellë një kontribut sado modest në doktrinën juridike, në trajtimin e një instituti të ri për të drejtën tatimore në Shqipëri.

Qëllimi i këtij punimi shkencor është të përcaktojë nëse dhe në çfarë mase modelet konvencionale të ofruara nëpërmjet rregullave të përgjithshme anti-shmangie janë një metodë e qëndrueshme dhe koherente për kundërshtimin e fenomenit të shmangies tatimore. Një tjetër çështje që shtrohet për zgjidhje, si objektivi i këtij punimi, është nëse nga pikëpamja ligjore dhe politika tatimore, sipas (Orow, 2000) rregullat e përgjithshme anti-shmangie, krahasuar me masat e tjera, janë një zgjidhje më efektive dhe më e arsyeshme e problemit të shmangies tatimore.

Objektivi tjetër i këtij punimi është gjithashtu të verifikojë, në dritën e ndërhyrjeve më të fundit të doktrinės gjyqësore të Gjykatës Europiane të Drejtësisë, nëse ekziston në fushën e tatimeve direkte dhe indirekte, një parim i përgjithshëm i abuzimit me të drejtën. Ekzistenca e kësaj dispozite do të analizohet në kontekstin e parimit të sigurisë ligjore (Palumbo, 2011).

Në këtë punim, do të analizojmë përveç të tjerash qëndrimet e studiuesve lidhur me zhvillimin e qasjes së gjykatës ndaj abuzimit me të drejtën, në spektrin e legjislacionit të Bashkimit Evropian dhe atij italian, duke analizuar precedentë gjyqësore dhe pasojat e futjes së një "Parimi të ndalimit të abuzimit me të drejtën" në zhvillimin e ligjeve të BE-së dhe atyre të Shteteve Anëtare.

Ky punim nuk synon të zgjidhë definitivisht problemin e shmangies tatimore, por synon të bëjë një analizë të një koncepti të rëndësishëm në të drejtën tatimore dhe pak të trajtuar në të drejtën tatimore shqiptare, e cila paraqet një interes të veçantë, për shkak të vështirësisë së zbatimit të metodave për zgjidhjen e tij nga administrata tatimore, në mungesë të një

legjislacioni specifik. Në këtë punim do të analizojmë qasjet e kundërta lidhur me metodat e konstatimit të shmangies dhe të ekzistencës së një parimi të përgjithshëm anti-shmangie në Itali dhe Shqipëri.

Zgjedhja për të analizuar këtë koncept sipas legjislacionit italian dhe ndikimit që ka legjislacioni i BE-së në formatimin e ligjeve kombëtare vjen si rezultat i përngjasimit të legjislacionit italian me atë shqiptar, mungesës së një literature të konsoliduar dhe jurisprudence të zhvilluar të këtij të fundit dhe lehtësisë së lëvizjes së vlerave juridike nga një sistem tek tjetri.

Këto modele mund të jenë të vlefshme për legjislacionin shqiptar, i cili në një të ardhme duhet të “importojë” mënyrën e trajtimit dhe metodat për konstatimin që i bëhet shmangies tatimore.

Megjithatë, duke marrë parasysh edhe boshllëqet ligjore në Shqipëri, në këtë punim do të trajtojmë në mënyrë të përmblëdhur çfarë parashikon ligji shqiptar aktual lidhur me metodat e konstatimit të shmangies tatimore, sanksionimi ligjor i saj, situata e veprës penale të fshehjes së të ardhurave, masat e marra nga administrata tatimore dhe duke nxjerrë konkluzionet e dhënë rekomandime që mund t’i vijnë në ndihmë përveç të tjerëve, administratës tatimore.

Nëpërmjet këtij studimi synohet të disiplinohen reagimet ndaj veprimeve të ndërmarra nga organet shtetërore dhe të orientohen në rrafshin teorik dhe praktik rekomandime konkrete të gjeneruara nga eksperiencia dhe praktika, me synim përmirësimin e klimës së biznesit dhe efektivitetin në mbledhjen e taksave.

III.HIPOTEZA E PYETJET KËRKIMORE

Mbështetur në studimin e literaturës botërore dhe parashikimeve ligjore në Shqipëri, në përvojën e vendeve me sistem tatimor të zhvilluar dhe jurisprudencën gjyqësore, hipotezat kryesore të këtij punimi janë si më poshtë:

Në të drejtën tatimore shqiptare ekziston një rregull i përgjithshëm anti-shmangie (GAAR), që mund të zbatohet me efikasitet nga administrata tatimore dhe mund të veprojë si pengues real ndaj rregullimeve artificiale që kanë synim shmangien e detyrimeve tatimore, duke aplikuar metodat e tërthorta të auditimit.

Rregulli i përgjithshëm anti-shmangie paraqet kufizime për shkak të listës shteruese të evidentimit të transaksioneve në shmangie, për këtë arsye, në rastet kur nuk aplikohet asnjë metodë tjetër për identifikimin e shmangies tatimore është i aplikueshëm drejtpërdrejt parimi i ndalimi i abuzimit me të drejtën, si mënyra më efektive e konstatimit të shmangies tatimore.

Ndalimi i abuzimit me të drejtën në fushën tatimore përbën një “valvul të domosdoshme sigurie” për të mbrojtur objektivat e çdo dispozite të së drejtës komunitare/kombëtare kundër aplikimit formal, të bazuar vetëm mbi përmbajtjen literale. Direktivat e BE-së, si pjesë e legjislacionit dytësor europian, janë të zbatueshme edhe në Shqipëri, nëpërmjet transpozimit në legjislacionin përkatës dhe në kuadër të përafrimit të legjislacionit e anëtarësimit në BE, duke zbatuar jurisprudencën e GJED.

Shmangia tatimore nuk konstatohet nëpërmjet koncepteve të së drejtës civile në Shqipëri (pavlefshmërisë së veprimeve juridike).

Niveli i ulët i besimit në drejtësinë dhe efektivitetin e sistemit tatimor, sjell një cikël dhe kulturë të vazhdueshme të mospërputhshmërisë si dhe konkurrencë të pandershme ndaj bizneseve në ekonominë informale.

Pyetja kryesore kërkimore e këtij studimi është: Cilat janë metodat më efektive për identifikimin e shmangies tatimore? A ekziston në legjislacionin shqiptar një rregull i përgjithshëm anti-shmangie?

Pyetje të tjera kërkimore të këtij punimi, në funksion të hulumtimit shkencor dhe vërtetimit të hipotezave janë:

1. Cilat janë konceptet kryesore tatimore që lidhen drejtpërdrejt me fenomenin e shmangies?
2. A ka në Shqipëri një vlerë të përlogaritur të boshllëkut tatimor?
3. A kanë qenë efektive reformat tatimore kryesore gjatë këtyre viteve në luftën ndaj informalitetit?
4. Cilat janë dhe në çfarë mase modelet konvencionale të ofruara nëpërmjet rregullave të përgjithshme anti-shmangie janë një metodë e qëndrueshme dhe koherente për kundërshtimin e fenomenit të shmangies tatimore?
5. A janë nga pikëpamja ligjore dhe politika tatimore, rregullat e përgjithshme anti-shmangie, krahasuar me masat e tjera, një zgjidhje më efektive dhe më e arsyeshme e problemit të shmangies tatimore?

6. Nëse në analizën e ndërhyrjeve më të fundit të doktrinės gjyqësore të Gjykatës Europiane të Drejtësisë, ekziston në fushën e tatimeve direkte dhe indirekte, një parim i përgjithshëm i abuzimit me të drejtën?
7. Cilët janë elementët kryesorë dallues të shmangies tatimore dhe cili është dallimi midis evazionit fiskal dhe planifikimit tatimor?
8. A ka më tepër vështirësi kundërshtimi i shmangies tatimore në sistemet tatimore të cilët nuk përmbajnë një normë të përgjithshme anti-shmangie?
9. Cilat janë dispozitat që sanksionojnë elementët e shmangies sipas legjislacionit shqiptar?
10. Në analogji me legjislacionin italian, duke iu referuar mënyrave të tjera të adresimit, si psh përdorimi i nocioneve të së drejtës civile, pavlefshmëria e kontratave apo interpretimi, a mundet administrata tatimore shqiptare të kundërshtojë me anë të këtyre mjeteve problemin e shmangies?
11. A ekziston në Shqipëri një doktrinë gjyqësore e zhvilluar në fushën tatimore dhe ndonjë parim të përgjithshëm të elaboruar po nga kjo jurisprudencë?
12. Në analogji me rastin Italian, a mundet që e drejta shqiptare të huazojë konceptin e abuzimit me të drejtën nga jurisprudenca e GJED dhe aplikimin e saj si mjet për adresimin e shmangies tatimore?
13. Cilat janë metodat e tërthorta të auditimit?
14. Cila është gjeneza dhe format e aplikimit të doktrinės së abuzimit me të drejtën në fushën tatimore?

IV. METODOLOGJIA DHE ASPEKTE STRUKTURE

Çdo hulumtim serioz kërkon, së pari përcaktimin e metodologjisë që do të përdoret për realizimin e tij dhe për nxjerrjen e përfundimeve. Metoda e studimit lidhet ngushtësisht me fushën e zgjedhur për studim, pasi metoda mbi të gjitha duhet t'i përshtatet fushës së studimit dhe rezultateve që kërkohen të arrihen.

Metodologjia e përdorur për të gjitha çështjet kryesore të trajtuara në këtë punim është kryesisht cilësore. Ky punim përfshin gjithashtu edhe metoda krahasuese mbi aspekte specifike të punimit. Parimi metodologjik kryesor në krahasimin ligjor është ai i funksionalitetit, konkretisht “ *...in law the only things which are comparable are those which fulfill the same function* (Gorezi, 2011:25).”

Duke qenë se, objektivi i këtij punimi është studimi i shmangies tatimore dhe të zbatimit të rregullave të përgjithshme të përcaktuara në legjislacionin tatimor, atëherë është e kuptueshme që ky hulumtim do të shtrihet në dispozitat e ligjeve kushtetuese, tatimore, akteve nënligjore, jurisprudencës së Gjykatave, në legjislacionet që kemi vendosur të marrin në analizë, për shkak të përngjasimit dhe marrjes së modelit në rastin e legjislacionit italian dhe legjislacionin e BE-së, për shkak se drejt tij është prirja e Shqipërisë. Gjithashtu, në kuadër të dispozitave të legjislacionit tatimor, Kodit Penal do të analizohet raporti ndërmjet evazionit fiskal dhe shmangies tatimore.

Bazuar në analizën e mësipërme, metodologjia e përdorur për realizimin e këtij punimi, prezantohet si më poshtë.

Kërkimi doktrinar (mbledhja dhe përpunimi i literaturës). Kjo fazë konsiston në rishikimin e literaturës në lidhje me objektin e studimit, që përfshin identifikimin, mbledhjen dhe sistemimin e librave, monografive, artikujve shkencorë, kumtesave të konferencave kombëtare dhe ndërkombëtare në fushën ligjore. Zgjedhja e literaturës është shtrirë mbi një numër relativisht të konsiderueshëm autorësh të huaj si edhe disa autorë vendas.

Kërkimi shkencor është shtrirë edhe në analizën e literaturës shqiptare të fushës. Për realizimin e citimeve gjatë punimit dhe për hartimin e Bibliografisë është përdorur stili APA Style Sixth Edition.

Analiza e legjislacionit. Në realizimin e objektivave të caktuara në këtë punim jemi mbështetur në metodën e analizës dhe sintezës. Kjo metodë konsiston në formulimin e problemeve ligjore nëpërmjet analizës së legjislacionit. Në sistemin tonë juridik, normat ligjore gjenden në kode, ligje dhe akte të tjera. Duke qenë se normat rregullojnë situata të përgjithshme, metoda e analizës ligjore shërben për identifikimin dhe zgjidhjen e problemeve të teorisë dhe të praktikës, nëpërmjet interpretimit të këtyre normave. Gjithashtu, kjo metodë shërben për të sqaruar paqartësinë e normave, vendosjen e tyre në një rend logjik dhe koherent dhe për të analizuar ndërveprimin e tyre norma të tjera.

Metoda krahasuese. Për një kuptim dhe interpretim më të mirë të normave të brendshme ligjore është menduar realizimi i analizës krahasuese ndërmjet legjislacionit tatimor vendas dhe legjislacioneve të atyre vendeve (legjislacioni Italian), që ka shërbyer si model për legjislacioni shqiptar. Nëpërmjet këtij krahasimi kërkohet të evidentohet shkalla e përqasjes të tyre dhe arritja e një interpretimi më të mirë të normave, nëpërmjet sjelljes së mënyrës së interpretimit të këtyre normave nga mendimi doktrinal me në zë europian.

Metoda e analizës së praktikës gjyqësore është gjithashtu një metodë mjaft e rëndësishme, e cila shërben për të parë mënyrën e interpretimit dhe zbatimit praktik që gjykatat shqiptare dhe ato të huaja i kanë bërë shmangies tatimore dhe doktrinës së abuzimit me të drejtën. Në këtë kuadër, duke pasur parasysh faktin që praktika gjyqësore shqiptare, në fushën e analizës së shmangies tatimore dhe doktrinës së abuzimit me të drejtën është akoma shumë e varfër, janë analizuar vendime të gjykatave të huaja, si të Gjykatës Europiane të Drejtësisë, Gjykatës Italiane të Kasacionit, etj. Analiza e praktikës së gjykatave të huaja shërben për të parë mënyrën e interpretimit dhe zbatimit praktik që i është bërë shmangies tatimore nga këto gjykata, në funksion të një kuptimi më të mirë të shmangies tatimore dhe metodave të konstatimit të saj, nga gjykatat shqiptare.

Metoda sasiore. Gjatë punimit është janë pasqyruar të dhëna statistikore të veprave penale në fushën e tatimeve të publikuara në Raportet Vjetore zyrtare të DPT. Këto të dhëna dëshmojnë për një rritje, vit pas viti, të numrit të figurave të veprave penale në fushën e tatimeve në Shqipëri. Duke qenë se në Shqipëri nuk është realizuar asnjë studim statistikor i shmangies tatimore, kjo përbën një ndër kufizimet e këtij punimi.

Struktura e këtij punimi ndjek një qasje substanciale të organizuar në kapituj që i përkasin respektivisht: konsiderata të përgjithshme të sistemit dhe nocioneve tatimore, koncepti i të shmangies tatimore, koncepti i abuzimit me të drejtën dhe statusit juridik të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën, konstatimi gjyqësor i abuzimit me të drejtën dhe shmangia tatimore dhe parashikime të legjislacionit shqiptar lidhur me konstatimin e këtij fenomeni dhe në fund konkluzione dhe rekomandime. E rëndësishme është të theksojmë se kërkimi ka qenë kompleks pasi ai është shtrirë në një periudhë relativisht të gjatë kohe dhe

në një hapësirë të gjerë territoriale duke reflektuar gjendjen aktuale ligjore në një pjesë të madhe të vendeve të Bashkimit European dhe kompleksiteti gjithashtu lidhet edhe me faktin se ligjet tatimore në vendin tonë janë në një zhvillim të vazhdueshëm, në kuadër të përafrimit me kërkesat e *acquis communautaire* të Bashkimit European.

Ky punim është strukturuar në 6 (gjashtë) kapituj si më poshtë:

Në **kapitullin e parë**, parashtrohen konceptet më të rëndësishme që na ndihmojnë të kuptojmë rolin dhe rëndësinë e tatimeve dhe taksave për zhvillimet ekonomike-social-politike në një vend. Ky kapitull sjell njëkohësisht edhe përkufizimin e disa koncepteve kyçe të tatimeve, koncepte të cilat kanë shërbyer si bazë për formulimin e tatimeve në ditët e sotme dhe që ndihmojnë në krijimin e kuptimit të drejtë lidhur me shmangien tatimore në kapitujt vijues. Tendencia është e dukshme që po tentojmë të shkojmë përsëri drejt një sistemi gjithpërfshirës. Ky punim, paraqet njëkohësisht edhe rëndësinë e zhvillimeve të kohëve moderne, ku tatimpaguesi shihet si partner i organeve publike¹ dhe jo vetëm si një person i cili është i detyruar të paguajë detyrime për llogari të organit publik. Ky kapitull trajton gjithashtu edhe parimet kushtetuese dhe universale të tatimeve, si shtyllat bazë të mirëfunksionimit të të gjithë paketës fiskale në vend, sqaron konceptet themelore të tatimit mbi të ardhurat personale në BE, parimin e rezidencës, aftësisë paguese, marrëveshjet tatimore, boshllëku tatimor, etj.

¹ Misioni i Administratës Tatimore është mbledhja e të ardhurave tatimore përmes procedurave të thjeshta dhe me kosto minimale, duke zbatuar njëtrajtësisht legjislacionin tatimor, për financimin e buxhetit të shtetit shqiptar. Për arritjen e këtyre qëllimeve, Administrata Tatimore i asiston tatimpaguesit me shërbime të cilësisë së lartë, në mënyrë që ata t'i përmbushin vetë detyrimet e tyre tatimore sipas legjislacionit në fuqi. Administrata Tatimore është e ngarkuar me ligj dhe e detyruar që, të monitorojë, të vlerësojë dhe të ndëshkojë, çdo sjellje të çdo tatimpaguesi, që nuk zbaton, keqzbaton me dashje apo jo, përmbushjen e detyrimeve ligjore. Administrata Tatimore është mbështetëse për qeverinë, në hartimin e politikave tatimore, paraprirë nga një proces informimi periodik.

Në **Kapitullin e dytë**, analizohen probleme të tilla si: kuptimi, përkufizimi dhe aspektet themelore të shmangies tatimore, duke bërë dallimin me koncepte të tjera të së drejtës tatimore si planifikimi tatimor dhe evazioni fiskal (tatimor). Trajtohet vepra penale e fshehjes së të ardhurave me të gjithë elementët e saj, evazioni tatimor si kundërvajtje administrative dhe vepër penale, sanksionimi ligjor, format e konstatimit të shmangies tatimore dhe thelbi i doktrinës së abuzimit me të drejtën, si metodë për konstatimin e shmangies tatimore.

Në **Kapitullin e tretë** kemi trajtuar konceptin e abuzimi me të drejtën, si një problem normativ dhe fenomen historik-evolutiv. Rastin e trajtimit të së drejtës si *facultas agendi* dhe e drejta si *norma agendi*. Në këtë kapitull i kemi lenë një vend të veçantë trajtimit të gjenezës së konceptit të abuzimit me të drejtën komunitare dhe parimit të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën në funksion të një norme të përgjithshme antishmangie, kuptimi, efektet dhe roli i tij si korrigjues i sistemit.

Në **Kapitullin e katërt**, me titull “Konstatimi gjyqësor i abuzimit”, kemi trajtuar rolin e jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë, duke e ndarë në dy pjesë: Abuzimi në fushën e tatimeve të harmonizuara- Doktrina Halifax dhe Abuzimi në fushën e tatimeve të paharmonizuara-Il leading case-Cadbury Schweppes. Siç e përmendëm edhe në hyrje të këtij punimi, kemi përzgjedhur modelin e legjislacionit italian, si shembulli i përafruar në legjislacionin shqiptar. Këtu kemi trajtuar një sërë vendimesh gjyqësore më të spikatura, të Gjykatës Italiane të Kasacionit. Më domethënëset janë ato gjatë periudhës 2005-2008, ku në fuqi ka qenë ende Neni 37-bis i Dekretit Presidencial nr.600, datë 29 shator 1973. Një çështje tjetër me rëndësi në këtë Kapitull është dhe trajtimi i bazës kushtetuese të ndalimit

të abuzimit me të drejtën dhe defekti i një norme të përgjithshme të brendshme anti-shmangie, si metodë për konstatimin e shmangies tatimore.

Kapitulli i pestë i dedikohet veçanërisht rastit të Shqipërisë dhe analizës së detajuar të përcaktimeve të Ligjit nr. 9920/2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar, akteve ligjore e nënligjore dalë në bazë e për zbatim të tij, Udhëzimeve të Ministrit të Financave për zbatimin e këtij ligji si dhe neneve të Kodit Civil shqiptar mbi pavlefshmërinë e veprimeve juridike. Në këtë kapitull kemi trajtuar rastet e metodave të tërthorta të auditimit, baza e vlerësimit alternativ, efektet e evazionit fiskale dhe shmangies tatimore, bazuar në analizën e Raporteve Vjetore të veprimtarisë së Administratës Tatimore, mundësia e kodifikimit të një parimi të përgjithshëm bazuar në jurisprudencën gjyqësore dhe së fundi, shkurtimisht janë trajtuar reformat në proces.

Në Kapitullin e gjashtë, trajtohen Konkluzionet dhe Rekomandimet, ku jepet një prezantim mbi të gjitha gjetjet dhe përfundimet e arritura gjatë analizës së problemeve të mësipërme, si dhe jepen disa rekomandime për përmirësimin e mëtejshëm të veprimtarisë së Administratës Tatimore, të cilat, shpresojmë t’i vijnë në ndihmë jo vetëm studiuesve të së drejtës, por edhe ligjvënësit në procesin e reformimit të ligjit, gjyqtarëve, studentëve dhe cilido, që dëshiron të marrë informacione mbi këtë fushë studimi.

Kufizimet e punimit

Ky punim ka një bazë të gjerë bibliografike, e cila bazohet kryesisht në trajtime të doktrinës nga autorë italianë, të njohur në fushën e të drejtës tatimore dhe jurisprudencë gjyqësore të pasur. Mbledhja dhe përpunimi i literaturës zë dhe peshën kryesore për realizimin e një

studimi bashkëkohor dhe eficient, të përditësuar deri në ndryshimet e fundit ligjore. Identifikimi, mbledhja dhe sistemimi i librave, monografive, artikujve shkencor, kumtesave të konferencave kombëtare dhe ndërkombëtare në fushën e të drejtës tatimore, si dhe përzgjedhjen e praktikave gjyqësore për të ilustruar problematikat e ngritura përbën një nga vështirësitë e hasura në praktikë. Zgjedhja e literaturës është shtrirë mbi një numër të konsiderueshëm autorësh të huaj si edhe disa autorë të njohur vendas, ekspertë fiskalë aktualisht. Megjithatë, në Shqipëri mungojnë studime të mirëfillta mbi konceptin e shmangies tatimore dhe nga raporte të nxjerra nga organizata ndërkombëtare rezulton që edhe vetë administrata tatimore ka vështirësi në të kuptuarit dhe aplikuarit e mënyrave për identifikimin e fenomenit të shmangies tatimore. Mungesa e doktrinės dhe jurisprudencës në legjilacionin shqiptar paraqet një vështirësi në këtë aspekt dhe ky kontribut modest, synon të nxisë kritikën dhe debatin doktrinar lidhur me temën.

Ky punim pasqyron gjendjen e ligjit në tetor 2020.

KAPITULLI I: KONSIDERATA TË PËRGJITHSHME LIDHUR ME SISTEMIN DHE NOCIONET TATIMORE

1.1. Koncepti i taksave dhe tatimeve në legjislacionin shqiptar

Sistemi tatimor fillesën e ka në vitin 1991 me hartimin e legjislacionit tatimor, miratimin e zbatimit tij në vitin 1992 dhe përfundimin me miratimin e paketës fiskale në muajin mars 1993. Karakteristikë për vitet e para të kësaj periudhe ishte mungesa e politikave tatimore dhe sistemit tatimor, mungesa që duheshin kapërcyer me synim zgjerimin e sektorit privat dhe nxitjen e reformës tatimore.

Legjislacioni tatimor në Republikën e Shqipërisë përbëhet nga marrëveshjet ndërkombëtare, të ratifikuara nga Kuvendi, ligjet tatimore dhe aktet nënligjore, të miratuara në mbështetje të ligjeve tatimore. Në administrimin e sistemit tatimor, administrata tatimore udhëhiqet nga parime të cilat vijnë në funksion të zbatimit të njëjtë dhe efektiv i legjislacionit nga ana e administratës tatimore dhe nxitjes e respektimit vullnetar të legjislacionit tatimor, nëpërmjet informimit, edukimit dhe publikimit të akteve nënligjore².

Bazuar në parashikimet ligjore në fuqi, do të trajtojmë në vijim se cili është kuptimi i taskave dhe tatimeve dhe kundrejt cilave shërbime, përfitime apo të ardhura vendosen.

Tatimi është pagesa e detyrueshme dhe e pakthyeshme në buxhetin e shtetit apo në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore, e vendosur me ligj dhe që nuk bëhet në shkëmbim të mallrave dhe shërbimeve të caktuara, pra një pagesë e cila kryhet në bazë të të ardhurave ose të pasurisë që ata kanë personat fizikë dhe juridike, me qëllim krijimin e mjeteve të nevojshme për financimin e shpenzimeve publike.

² Ligji Nr. 9920 datë 19.05.2008, Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, Neni 3 dhe 12.

Taksë është pagesa e detyrueshme dhe e pakthyeshme në buxhetin e shtetit apo në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore, e vendosur me ligj dhe që paguhet nga çdo person, që ushtron një të drejtë publike apo përfiton një shërbim publik në territorin e Republikës së Shqipërisë.

Tatimet dhe taksat përbëjnë burimin kryesor të të ardhurave në buxhetin e shtetit (Tafa (Bungo), 2009) apo në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore dhe qëndrojnë në thelb të të gjithë sistemit tatimor shqiptar. Në shumicën e rasteve termat “tatim” dhe “taksë” përdoren me të njëjtin kuptim, megjithatë tatimet paguhen më tepër në bazë të të ardhurave ose fitimeve që realizohen dhe mallrave që konsumohen, kurse taksat paguhen për shërbimet e ndryshme që autoritetet shtetërore u bëjnë qytetarëve të tyre. Sistemi tatimor në Republikën e Shqipërisë përbëhet nga një paketë ligjesh, rregulloresh, udhëzimesh si dhe marrveshesh tatimore në lidhje me taksat dhe tatimet, për mënyrën dhe procedurat e vendosjes së këtyre taksave dhe tatimeve, nivelin e tyre, ndryshimin dhe heqjen e tatimeve, procedurat e vlerësimit dhe mbledhjes së detyrimeve tatimore, si dhe format dhe metodat e kontrollit tatimor.

Taksat paraqesin një kompensim për shërbimet publike speciale që kryhen nga shteti në favor të personave të ndryshëm. Këto shërbime lidhen me një apo disa dobi të drejtpërdrejta të shtetasve. Karakteristikat kryesore të taksave janë:

- Taksat janë kryesisht burim i të hyrave monetare të organeve lokale të shtetit, të bashkive, komunave, etj.
- Shërbimet publike për të cilat paguhet taksa kanë të pranishëm edhe elementin e vullentarisë, që nuk haset në asnjë rastme tatimet.

- Nga pikëpjmja financiare roli i taksave është shumë më pak i ndjeshëm se sa i tatimeve. Kështu dhe roli dhe rëndësia e taksave për përballimin e shpenzimeve për shërbimet është i ndjeshëm në buxhetin lokal e më pak i ndjeshëm në atë kombëtar.

Duke analizuar doktrinën (Basu, 2007:107), parashikimet ligjore dhe efektet e sanksionimit të tatimeve me ligj, mund të përmbledhim se përgjithësisht se:

- a) Tatimet janë të hyra derivate të shtetit.

Tatimet derivojnë në bazë të ushtrimit të sovranitetit shtetëror, pra rrjedhin nga forca detyruese e operatorit publik. Në fakt, janë të ardhura që i vijnë shtetit nëpërmjet forcës së tij detyruese dhe jo nga aktiviteti i tij ekonomik.

- b) Tatimet janë të hyra të detyrueshme të shtetit.

Sipas ligjit “Për procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”, tatimet janë të hyra të detyrueshme dhe të pakthyeshme në buxhetin e shtetit apo në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore, të vendosura me ligj dhe që nuk bëhen në shkëmbim të mallrave dhe shërbimeve të caktuara.

- c) Tatimet mbliidhen në interesin publik dhe shërbejnë për financimin e nevojave të shoqërisë.

Nëpërmjet pagimit të tatimit, tatimpaguesit nuk kanë një përfitim të drejtpërdrejt, por tërthorazi e gjithë shoqëria përfiton nga shërbimet publike që shteti realizon nëpërmjet të ardhurave të realizuara nga tatimet që janë mjaft përcaktuese për buxhetin e tij.

- d) Tatimet nuk kanë kundërshtpërblim të drejtpërdrejtë.

Në momentin e parë të vjeljes së tyre, të hyrat publike nuk dihet se për ku do të destinohen, në ndryshim nga taksat që në momentin e parë të vjeljes së tyre ato dihet se ku do të adresohen, psh. dihet se taksa e studentëve për arsimin e lartë dihet se do të shkojë për ofrimin e këtij shërbimi nga ana e universitetit që ofron këtë shërbim. Ndërkohë, tatimet janë derdhje të detyrueshme dhe të pakthyeshme për individët, ndaj dhe nuk dihet në momentin e parë të vjeljes së tyre se për çfarë do të shërbejnë këto të hyra publike, për administrim, investime, ofrimin e shërbimeve etj.

e) Tatimet paguhen zakonisht në të holla, sipas fuqisë ekonomike

Në shtetet moderne dhe të industrializuara³, tatimet dhe taksat përbëjnë të ardhurat më thelbësore për buxhetin e një shteti. Ato kryesisht, paguhen në të holla të shprehura kryesisht në përqidje dhe të pagueshme në monedhën kombëtare.

f) Tatimet (zakonisht) janë të hyra pa destinacion të shtetit.

Themi se tatimet janë të hyra pa destinacion për shtetin se në momentin e parë të vjeljes së tyre nuk dihet se përse do të shërbejnë këto të hyra, më pas në një moment të dytë, në hartimin e asaj që quhet projektbuxhet i shtetit vendoset në bazë të nevojave dhe prioriteteve të qeverisë se ku do të adresohen konkretisht këto të ardhura.

g) Tatimet paguhen sipas parimit territorial⁴.

³ Wood R., Flat, Fair and Progressive taxes? Working Paper. <http://www.forbes.com>

⁴ Ligji Nr. 9920 datë 19.05.2008, Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, Neni 13 “Organizimi i administratës tatimore”

1. Administrata tatimore përbëhet nga:

a) administrata tatimore qendrore, ku përfshihen Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, drejtoritë rajonale dhe njësitë e tjera të saj; b) administrata tatimore vendore, ku përfshihen zyrat tatimore, nën autoritetin e qeverisjes vendore.

2. Administrata tatimore qendrore është institucion qendror, në varësi të Ministrit të Financave.

Themi se tatimet paguhen në bazë të parimit territorial, sepse tatimet si rregull: duhet që aty ku realizohet një e ardhur apo gëzohet një pasuri apo një send aty duhet të bëhet dhe derdhja e tatimit, pra kemi të bëjmë me atë që quhet “parimi i rezidencës”.

1.1.1 Teoritë mbi nevojën e vendosjes së tatimeve

Referuar literaturës, evidentohen katër qëllime për vendosjen e tatimeve ose si quhen ndryshe katër “R” të tatimit.

- Revenues- Qëllimi kryesor është mbledhja e të ardhurave.
- Redistribution- Rishpërndarja e mirëqenies dhe pasurisë në vend.
- Repricing- Tatimet përdoren gjithashtu për të dekurajuar përdorimin e disa mallrave si janë duhani, alkooli, etj duke i bërë këto mallra më të kushtueshme për konsumatorët.
- Represantion- Historikisht tatimi është lidhur me të drejtën e votës. “No taxation without representation” ka qenë thirrja fillestare e Revolucionit Amerikan.

Teoria e sakrificës - Kjo teori e gjen arsyetimin për pagimin e tatimeve në lidhjen organike të shtetit dhe qytetarëve të tij. Jeta e përbashkët kërkon edhe kryerjen e detyrave të caktuara që dalin nga fakti se shteti është produkt i jetës së përbashkët të njerëzve. Pagimi i tatimeve mundëson dhe siguron që kjo jetë e përbashkët e njerëzve në një shtet të caktuar të vazhdohet, edhe pa një kundërshtërim të caktuar nga ana e operatorit publik. Përfaqësues të kësaj teorie janë Mill, Pigou etj (Tafa (Bungo), 2009:136).

Sipas Pigou (Keynes, Maynard, John. T, 1936 :11), të gjithë kanë për detyrë të kontribuojnë në shpenzimet publike sipas aftësisë së tyre kontribuese. Sistemi fiskal ndërtohet me kritere progresiviteti, mirëqenia sociale përkon me mirëqenien ekonomike. Shteti ka për detyrë që

të administrojë financat publike dhe t'i shpenzojë ato në të mirë të të gjithë shoqërisë me synimin e maksimizimit të mirëqenies sociale. Aftësia paguese ka të bëjë vetëm me ato norma, të cilat bëjnë pjesë në strukturën e rregullt të sistemit tatimor dhe që rrjedhin nga parimet e përgjithshme që përcaktojnë dhe rregullojnë tatimet, norma që ndryshojnë nga ato që rrjedhin nga objektivat e veçantë me karakter ekonomik-shoqëror të ligjvënësit.

Teoria organike (Tafa (Bungo), 2009:139)- kjo teori e gjen arsyetimin për pagimin e tatimeve në lidhjen organike të shtetit dhe qytetarëve të tij. Pagimi i tatimeve mundëson dhe siguron që jeta e përbashkët e njerëzve në një shtet të caktuar të vazhdohet. Meqënëse shteti është krijesë shoqërore, jo vetëm e domosdoshme, por dhe e nevojshme. Atëherë individët kanë edhe detyrë dhe interes që ta mbajnë këtë bashkësi. Përfaqësues tipik i kësaj teorie është teoricieni gjerman Schafle.

Teoria e riprodhimit të tatimeve (McCann, 1998) - Sipas kësaj teorie, arsyetimi për pagimin e tatimeve gjendet në shpenzimin e shumës së mbledhur nga tatimet. Rritja e të ardhurave të individëve do të thotë njëkohësisht dhe rritje e forcës së tij tatimore, e me këtë edhe rimbledhje e tatimeve në shuma edhe më të mëdha. Që tatimi të ndikojë pozitivisht në rritjen e të ardhurave kombëtare dhe në rritjen e forcës ekonomike të qytetarëve, është e nevojshme që shuma e mbledhur me tatim të shpenzohet për qëllime produktive duke mundësuar kështu krijimin e të ardhurave më të mëdha. Përfaqësuesit më të rëndësishëm të kësaj teorie janë: Von Stien, Vagner, J Keynes, V. Pareto etj.

Teoria socialiste - Socialistët utopistë i shihnin tatimet si të panevojshme. Sipas Marksit “ideali i shoqërisë pa klasa është shteti pa tatime”. Kjo teori ka qenë e aplikuar në vendin tonë gjatë regjimit komunist.

1.1.2 Elementët kryesorë të tatimit

Elementët kryesorë të çdo tatimi janë:

a) Subjekti i tatimit, tregon se kush është pagues i një tatimi të caktuar me ligj. Në legjislacionin tatimor përcaktohet qartë se kush është pagues i tatimeve dhe taksave. Tatimpagues është personi apo individi, i cili detyrohet me ligj të paguajë tatime, taksa ose kontributet e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore. Agjenti i mbajtjes së tatimit në burim është personi, të cilit sipas legjislacionit tatimor, i kërkohet të llogarisë, të mbajë tatimin në burim për një tatimpagues, të raportojë dhe t'i transferojë këto tatime në Buxhetin e Shtetit. Agjenti tatimor është personi që mbledh dhe transferon në Buxhetin e Shtetit tatimet dhe taksat.

b) Objekti i tatimit përcakton bazën mbi të cilën llogaritet tatimi (Kryeziu, 2014:45):

- Kapitali (të ardhura nga huadhënia, depozita monetare dhe bankare, dividendët etj).
- Toka (të ardhurat e realizuara nga prodhimet e tokës, qiraja, etj).
- Puna (pagat, shpërblimet, shërbimet etj).
- Konsumi (përfituesit e mallrave dhe shërbimeve).

Të ardhurat që realizojnë subjektet e tatimit nga kapitali, toka, puna dhe konsumi janë objekt i tatimit mbi të cilin aplikohen tarifa ligjore tatimore të ndryshme dhe llogariten detyrime tatimore, të cilat paguesit detyrohen me ligj t'i derdhin në arkën e shtetit. Detyrimi tatimor lind kur personi realizon të ardhura, bëhet pronar i një pasurie apo kryen pagesa, në forma të ligjshme dhe të jashtëligjshme, të cilat janë objekt i tatimit, sipas legjislacionit tatimor.

c) Njësia e tatimit shpreh njësi matje mbi objektin e tatimit (tokë, ndërtesë, të ardhurat personale, etj), p.sh. njësia e matjes për tatimin mbi ndërtesat dhe ndërtimin e banesave është metër katror (m²), etj.

d) Tarifa e tatimit, tregon masën e tatimit në përqindje të përcaktuar me ligj mbi objektin e tatimit. Në teorinë e tatimeve njihen katër lloje tarifash të aplikimit dhe llogaritjes së tatimeve: proporcionale, progresive, regressive, e sheshtë.

1.1.3 Kuptimi i nocionit detyrim tatimor

Udhëzimi i Ministrit të Financave Nr. 24, datë 02.09.2008 “Për procedurat tatimore”, i ndryshuar sqaron konceptet e përcaktuara në Ligjin nr. 9920/2008 “Për procedurat tatimore”, i ndryshuar, konkretisht përcaktohet se: Detyrimi tatimor lind kur personi realizon të ardhura, kryen pagesa apo behet pronar i një pasurie, të cilat janë objekt i tatimit, sipas legjislacionit tatimor.

Detyrimi tatimor lind edhe kur personi realizon të ardhura, kryen pagesa, në formë të jashtëligjshme, apo bëhet zotërues i një sendi, në formë të jashtëligjshme. Detyrimi tatimor lind nga momenti i realizimit të të ardhurave, kryerjes së pagesës apo zotërimit të sendit, *pavarësisht nga koha e konstatimit nga organet tatimore*. Kur personi bëhet zotërues i një sendi në formë të jashtëligjshme, ky detyrim përlllogaritet për të gjithë periudhën në të cilën personi ka gëzuar frytet e kësaj pasurie. Detyrimi tatimor përfshin tatimin, kamatëvonesat dhe gjobat, në përputhje me dispozitat e këtij ligji dhe të ligjeve specifike tatimore dhe legjislacionit për taksat vendore.

Tatimpaguesi ka të drejtën e ankimit për çdo akt vlerësimi të nxjerrë nga Administrata

Tatimore, në Drejtorinë e Apelimit Tatimor. Referuar nenit 106 të ligjit 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH” i ndryshuar, aktet që mund të bëhen objekt ankimi pranë kësaj drejtorie, janë *“Tatimpaguesi mund të ankimojë kundër çdo njoftim vlerësimi, çdo vendimi që ndikon në detyrimin e tij tatimor, çdo kërkesë për rimbursim ose lehtësim tatimor, ose çdo akti ekzekutiv të posaçëm tatimor, në lidhje me tatimpaguesin”*.

Në pikën 106.2.4 të Udhëzimit nr. 24 të Ministrit të Financave, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH” është përcaktuar, *Ankimi me shkrim dhe dokumentacioni që i bashkëngjitet duhet të përfshijë informacionin e mëposhtëm:*

a) emrin dhe adresën e tatimpaguesit,

b) numrin e regjistrimit të tatimpaguesit (NIPT),

c) aktin administrativ, të nxjerrë ose të panxjerrë nga organi tatimor, që është objekt ankimi duke përfshirë periudhën tatimore përkatëse dhe shumën e detyrimit tatimor,

ç) vërtetimin e pagesës së detyrimit tatimor që ankimohet,

d) arsyet për ankimin e tij,

dh) informacion në mbështetje të ankimit (Aktin e kontrollit, proces-verbalet, etj.)

e) çdo dokument tjetër që ankimuesi e gjykon të rëndësishëm,

ë) nënshkrimin e tij.

Paragrafi 106.2.6, i Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH” përcakton se *“Nëse tatimpaguesi nuk përmbush kërkesat dhe procedurat sipas pikës 106.2.5 më lart, Drejtoria e Apelimit Tatimor ka të drejtë të refuzojë ankimin”*.

Referuar nenit 106 të Ligjit 9920, procedura e ankimit përcakton se ankimi bëhet ndaj aktit administrativ që prodhon detyrimet tatimore **dhe jo drejtpërdrejt ndaj detyrimeve tatimore**.

Kjo është arsyeja që përherë ankimi i tatimpaguesve duhet të shoqërohet me aktin

administrativ që ka krijuar detyrimet tatimore, bazuar në Ligjin Nr.9920, datë 19.5.2008 “Për Procedurat Tatimore në R.Sh-së”, i ndryshuar, nenet 106, 107, 108 dhe Udhëzimin Nr.24, datë 02.09.2008 (i ndryshuar), në zbatim të tij.

Detyrimi tatimor⁵ për individë të vdekur ose shoqëri të likuiduara përcaktohet si me poshtë:

a) në rastin e një individi apo personi fizik tregtar të vdekur, detyrimi tatimor pushon në datën e vdekjes dhe trashëgimtarët ligjorë janë përgjegjës për llogaritjen dhe pagesën e tatimeve të këtij personi;

b) në rastin e një personi juridik të likuiduar, detyrimi tatimor pushon në datën e likuidimit dhe likuidatori ose përfaqësuesi, i caktuar ligjërisht, është përgjegjës për llogaritjen dhe pagesën e tatimit të këtij personi.

Detyrimet tatimore sipas legjislacionit shqiptar llogariten dhe paguhën në lekë, përveç rasteve kur me ligj parashikohet ndryshe.

1.2 Klasifikimi i Tatimeve

Tatimet nuk burojnë drejtpërdrejt nga prona e shtetit ose nga të drejtat pasurore mbi të, por ato derivojnë nga pasuria dhe forca ekonomike e personave privatë.

Nisur nga përkufizimi i këtyre dy koncepteve, karakteristikat bazë të tatimeve janë: pakthyeshmëria apo kompensimi i drejtpërdrejtë dhe tatimet si rregull janë të hyra⁶ pa paracaktim, që do të thotë që mënyra e përdorimit të tyre nuk përcaktohet paraprakisht. Në legjislacionin shqiptar (Mateli, 2013), duke patur parasysh momentin e krijimit të të

⁵ Udhëzimit nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, pika 6.1 e vijues.

⁶ Referuar Nenit 157 të Kushtetutës së Shqipërisë: 1. Sistemi buxhetor përbëhet nga buxheti i shtetit dhe nga buxhetet vendore. 2. Buxheti i Shtetit krijohet nga të ardhurat e mbledhura prej taksave, tatimeve dhe detyrimeve të tjera financiare, si dhe nga të ardhura të tjera të ligjshme. Ai përfshin të gjitha shpenzimet e shtetit. 3. Organet vendore caktojnë dhe mbledhin taksa dhe detyrime të tjera siç përcaktohet me ligj. 4. Organet e pushtetit qendror dhe atij vendor janë të detyruara t’i bëjnë publike të ardhurat dhe shpenzimet.

ardhurave dhe momentin e shpenzimit të këtyre të ardhurave, tatimet ndahen në të drejtpërdrejta dhe të tërthorta. Kështu, sipas këtij kriteri tatimet që paguhen në momentin e krijimit të të ardhurave përfaqësojnë grupin e tatimeve të drejtpërdrejta, kurse ato që realizohen në momentin e shpenzimit të të ardhurave të siguruara, përfshihen në grupin e tatimeve të tërthorta.

Parimet kryesore (Lyon, 2019), që i nënshkrohen taksat e tatimet janë:

- Parimit të ligjshmërisë: Bazuar në nenin 155 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë, sanksionohet se taksat, tatimet dhe detyrimet financiare kombëtare e vendore, lehtësimi ose përjashtimi prej tyre i kategorive të caktuara të paguesve, si dhe mënyra e mbledhjes së tyre caktohen me ligj. Në këto raste ligjit nuk mund t'i jepet fuqi prapavepruese. Parimi i ligjshmërisë shërben si një garanci ligjore për të gjithë shtetasit që janë në rolin e tatimpaguesit. Sipas këtij parimi taksat dhe tatimet, që janë në fuqi në një vend të caktuar, nuk mund të mblidhen nga administrata tatimore pa u parashikuar shprehimisht në ligj⁷.
- Parimit vjetor, sipas të cilit parlamenti duhet t'i jap çdo vit qeverisë autorizimin e mbledhjes së tatimeve e taksave.
- Parimit të barazisë, sipas të cilit kontributi i përbashkët duhet të jetë gjithashtu i shpërndarë midis qytetarëve për shkak të mundësive të tyre.
- Parimit të nevojës.

Siç e përmendëm pak më sipër, ndarja më e rëndësishme që i bëhet tatimeve është ajo në tatime direkte dhe indirekte. Në tatimet direkte përfshihen ato tatime që llogariten mbi të

⁷ Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, Ndryshuar me ligjin nr.9675, datë 13.1.2007; nr.9904, datë 21.4.2008; nr.88/2012, datë 18.9.2012, nr.137/2015, datë 17.12.2015 dhe nr.76/2016, datë 22.7.2016), QBZ, Tiranë, neni 155.

ardhurat, fitimet, pasuritë e paluajtshme dhe shërbimet publike të personave konkret fizik e juridik dhe duhet të derdhen në buxhetin e shtetit po prej tyre. Tatimet direkte vendosen mbi të ardhurat dhe pasurinë dhe barra fiskale e tyre nuk mund të delegohet.

Llojet e tatimeve direkte janë Tatimi mbi të ardhurat (TA), Tatimi mbi fitimin, Tatimi mbi pasurinë etj. Tatimet dhe taksat direkte mund të vendosen në mënyrë proporcionale (të njëjtën përqindje për të gjithë kontribuesit) ose progresive (përqindja rritet në përputhje me shumën që tatohet).

Tatimet indirekte konsiderohen ato tatime që përfshihen në madhësinë e çmimit të produkteve, të mallrave e të shërbimeve të ndryshme dhe paguhen si pjesë e këtyre çmimeve nga konsumatorët dhe derdhen në buxhetin e shtetit nga ato subjekte, që kryesisht janë shitës të produkteve, mallrave e shërbimeve. Tatimet indirekte godasin konsumin dhe shpenzimet, e ndërsa barra fiskale e tyre delegohet te konsumatori final. Në tatimet indirekte përmëndim Tatimin mbi vlerën e shtuar (TVSH), taksën doganore, akciza, etj. Tatimet dhe taksat në çdo vend grupohen në kombëtare (qëndrore) dhe lokale, duke u nisur nga autoritet që i vendosin dhe i arkëtojnë.

Nga dy grupimet kryesore të tatimeve, në vijim do të analizojmë dy tatimet më përfaqësuese të tyre, për të cilat në kapitujt pasardhës do të trajtohet gjerësisht koncepti i shmangies tatimore në fushën e tatimeve direkte dhe tatimeve indirekte.

1.2.1 Tatimi mbi të Ardhurat (TA)

Tatimi mbi të ardhurat në Shqipëri rregullohet nga Ligji nr. 8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat”, i ndryshuar⁸. Rritja dhe zhvillimi i marrëdhënieve financiare, zgjerimi i llojeve të tatimit, politika e rritjes së pagave, rritja e burimeve/objekteve të tatimit, si dhe nevoja për përmirësimin e sistemit të administrimit dhe mbledhjes së të ardhurave, sollën me vete edhe nevojën e reformimit të sistemit fiskal në fushën e tatimit mbi të ardhurat, siç vërehet dhe nga ndryshimet e shumta që kanë ndodhur që prej hyrjes në

⁸ Ndryshuar me: Ligjin Nr.8711, datë 15.12. 2000 Ligjin Nr.8841, datë 11.12. 2001 Ligjin Nr.8919, datë 12.12. 2002 Ligjin Nr.9161, datë 18.12. 2003 Ligjin Nr.9326, datë 06.12. 2004 Botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 103 datë 29 dhjetor 2004 Neni 32/3** Ndryshuar me Fletoren Zyrtare 82 date03/11/ 2005 Shpallur me dekretin Nr. 4682 datë 01.11.2005 Ndryshuar me Ligjin Nr. 9458 datë 21.12.2005 Botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 105 datë Janar 2006 Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998 Ndryshuar me Ligj nr. 9483, datë 16.2.2006, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 20, datë 16.2.2006. Ndryshuar me Ligj Nr. 9632, datë 30.10.2006, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 123 datë 27.11.2006 Ndryshuar me ligjin nr. 9716 datë 16.04.2007, botuar në fletoren zyrtare Nr. 54 datë 12.05.2006 Ndryshuar me ligj Nr. 9735 datë 17.05.2007, botuar në Fletoren Zyrtare Nr.63, datë 04.06.2007. Ndryshuar me ligj nr. 9766 datë 09.07.2007, botuar në fletoren zyrtare Nr. 90 datë 21.07.2007. Ndryshuar me Ligj nr. 9804 datë 13.09.2007, botuar në fletoren zyrtare Nr.125 datë 27.09.2007. Ndryshuar me Ligj nr. 9844 datë 17.12.2007, botuar në fletoren zyrtare Nr.180 dhjetor 2007. Ndryshuar me Ligj nr. 9943, date 26.6.2008, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 114 dt. 22.6.2008. Ndryshuar me Ligj nr.10072,datë 9.2.2009, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 20, datë 04.03.2009. Ndryshuar me Ligj nr.10228,datë 4.2.2010, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 13, datë 25.02.2010. Ndryshuar me Ligj nr.10343,date 28.10.2010,botuar ne Fletoren Zyrtare Nr.159, date 3.12.2010. Ndryshuar me Ligj nr. 10364, date 16.12.2010, botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 179, dhjetor 2010. Ndryshuar me Ligj Nr. 20/2012, date 1.3.2012, botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 26, date 27 mars 2012. Ndryshuar me Ligj nr. 71/2012, date 28.6.2012, botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 89, date 31 korrik 2012. Ndryshuar me Ligj Nr. 122/2012, date 20.12.2012, botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 177, data 09.01.2013 Ndryshuar me Ligj Nr. 107/2013, date 28.3.2013, botuar ne FL.Z. 53, date 15 prill 2013. Ndryshuar me Ligj nr. 124/2013, date 25.4.2013, botuar ne Fletoren Zyrtare nr. 76, date 9.05.2013. Ndryshuar me Ligj Nr. 177/2013, datë 28.12.2013, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 203, datë 30.12.2013. Ndryshuar me Ligj Nr. 32/2014, datë 3.4.2014, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 57, datë 24 prill 2014. Ndryshuar me Ligj Nr. 42/2014, datë 24.4.2014, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 70, datë 20 maj 2014. Ndryshuar me Ligj Nr.83/2014, datë 17.07.2014,botuar në Fletoren Zyrtare Nr.126, datë 11.08.2014. Ndryshuar me Ligj nr. 156/2014, dt. 27.11.2014. Botuar në FL.Z. nr. 195, dt. 24 dhjetor 2014. Ndryshuar me Ligj 129/2016, datë 15.12.2016, botuar në Fletoren Zyrtare nr.259, datë 06.01.2017 Ndryshuar me Ligj nr. 105/2017, dt. 30.11.2017. Botuar në FL.Z. nr. 222, dt. 19 dhjetor 2017. Ndryshuar me Ligj nr. 39/2018, dt. 09.07.2018. Botuar në FL.Z. nr. 134, dt. 18 shtator 2018. Ndryshuar me Ligj nr. 94/2018, dt. 03.12.2018 Botuar në FL.Z. nr. 183, dt. 21.12.2018. Ndryshuar me Aktin Normativ nr. 5, dt. 30.11.2019, Botuar në FL.Z. nr. 162, dt. 02.12.2019, miratuar me Ligjin nr. 79/2019, botuar në Fletoren Zyrtare nr.171, datë 16.12.2019. Ndryshuar me Aktin Normativ nr. 10, dt. 18.12.2019, Botuar në FL.Z. nr. 173, dt. 18.12.2019. Ndryshuar me Ligj nr. 84/2019 dt. 18.12.2019. Botuar në FL.Z. Nr. 184, dt. 31.12.2019 Ndryshuar me Aktin Normativ Nr. Nr.10, datë 26.3.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 52, datë 26.03.2020. Ndryshuar me Aktin Normativ Nr.18, datë 23.04.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 73, datë 24.04.2020. Ndryshuar me Ligj Nr. 106/2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 154, datë 26.08.2020. Ndryshuar me Ligj Nr. 107/2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 154, datë 26.08.2020.

fuqi të tij. Përveç kësaj, hartimi i një ligji me procedura më të plota, ku të përfshiheshin të gjitha ndyshimet e periudhës së mëparshme ishte një nevojë e kohës, i cili do t'i jepte jetë edhe zbatimit më të mirë në praktikë të ligjit mbi tatimin e të ardhurave. Ligji i mësipërm përbën kornizën ligjore aktuale në lidhje me rregullimin e tatimit mbi të ardhurat në vendin tonë. Ky ligj, edhe pse disa herë ka kaluar nëpër ndryshime ligjore të rëndësishme, në pjesën më të madhe të tij, ka ngelur i pandryshuar.

Ekzistojnë dy modele në botë për sistemin e tatimit mbi të ardhurat: Modeli Skedular dhe Modeli Global. Një tatim mbi të ardhurat i Modelit Skedular, përcakton skedule të ndryshme të tatimit për kategori të ndryshme të ardhurash. Ndërsa një tatim mbi të ardhurat i Modelit Global vendos një tatim të vetëm mbi të gjitha të ardhurat, pavarësisht natyrës së tyre. Ligji jonë vendos një Model Global tatimi (Mete, 2011). Aktualisht, vendi jonë aplikon sistemin dual të tatimit mbi të ardhurat, sipas të cilit është progresiv vetëm tatimi mbi të ardhurat nga paga. Ndërkohë, tatimi nga burimet e tjera të të ardhurave, si dhe tatimi mbi fitimin janë në nivel të njëjtë. Në mendimin tonë, sistemi tatimor duhet të kalojë gradualisht drejt sistemit gjithëpërfshirës sipas të cilit, tatimi mbi të ardhurat personale dhe tatimi mbi fitimin duhet të jenë në nivel progresiv.

Një koncept i rëndësishëm ka të bëjë dhe me njësinë bazë tatimore. Në disa vende, njësi bazë tatimore merret çifti i martuar, tek të tjera merret familja si njësi bazë. Në Shqipëri, njësi bazë, merret individi për sa i takon tatimit mbi të ardhurat.

Ligji rregullon tre tatime kryesore, të cilat bëjnë pjesë në grupin e tatimeve direkte, tatime të lidhura me të ardhurat dhe pasurinë. Këto tatime janë:

1. Tatimi mbi të ardhurat personale,
2. Tatimi mbi fitimin,
3. Tatimi i mbajtur në burim të të ardhurave.

Ndryshimi kryesore në tatimin mbi të ardhurat personale dhe më i rëndësishmi ishte rritja e numrit të të ardhurave të tatueshme nga tre në shtatë elementë⁹, duke shtuar burime të reja tatimore si të ardhurat nga fitimi i ortakut apo i aksionerit në shoqërinë tregtare, të ardhurat nga interesat bankare apo ato të përfituara nga letrat me vlerë, etj. Të ardhurat nuk janë një fakt natyral, por një artificë konvencionale e ligjit tatimor. Të ardhura janë ato të cilat ligji tatimor i konsideron si të tilla (Gjyli, 2011:191).

Legjislacioni tatimor mundohet të parashikojë se si shfaqet një kategori shkencore, si të ardhurat apo pasuria, në faktet konkrete të jetës. Pra, koncepti i të ardhurave është një artificë ex- novo, por kjo nuk do të thotë se është një artificë e nxjerrë nga hiçi. Baza e tatimit është vlefë ekonomike (e të ardhurave, pasurisë), që shërben si bazë e llogaritjes së tatimit (Gjyli, 2011:235).

Përkrahësit e proporcionalitetit, konsiderojnë se kjo është mënyrë e drejtë llogaritje, sepse secili kontribuon në proporcion të njëjtë me të ardhurat e tij. Ata mendojnë gjithashtu që kjo mënyrë favorizon neutralitetin fiskal (deformimet e kufizuara prej zgjedhjes ekonomike të agjentëve, mungesa sidomos e efekteve të pragut).

1.2.1.1 Personi i tatueshëm rezident dhe jo-rezident

Dy janë bazat e juridiksionit tatimor për sa i takon tatimit mbi të ardhurat:

a) Rezidenca

⁹ Shih Ligjin nr. 8438, datë 28.12.1998, *Për Tatimin mbi të Ardhurat në Republikën e Shqipërisë*, neni 28.

b) Burimi i të ardhurave¹⁰

Në kuptim të ligjit mbi të ardhurat, neni 7 përcaktohet shtrirja e detyrimit mbi subjektet e këtij ligji. Individët rezidentë i nënshtrohen detyrimit për tatimin mbi të ardhurat personale gjatë periudhës tatimore, për të gjitha burimet e të ardhurave, sipas parashikimeve të këtij kreu. Sipas pikës 2, Individët jorezidentë i nënshtrohen detyrimit për tatimin mbi të ardhurat personale gjatë periudhës tatimore, për burimet e të ardhurave, sipas parashikimeve të këtij kreu, të realizuara në teritorin e Republikës së Shqipërisë.

Çfarë do konsiderohet e ardhur e tatueshme?

Sipas Nenit 8, për qëllime të tatimit mbi të ardhurat personale, merren si të ardhura të tatueshme: a) pagat dhe shpërblimet e tjera, në lidhje me marrëdhëniet aktuale të punës;

¹⁰ Neni 4 Burimi i të ardhurave (Ndryshuar me ligjin nr. 9716 dt. 16.04.2007, Fl.Z. Nr. 54 datë 12.05.2006). Të ardhurat nga një burim në Republikën e Shqipërisë, pa u kufizuar vetëm në to, do të përfshijnë të ardhurat si vijon: a) Të ardhurat nga marrëdhënia e punës së ushtruar në Republikën e Shqipërisë; b) të ardhurat nga veprimtari kulturore apo sportive, si dhe nga veprimtari të tjera, personale në Republikën e Shqipërisë; c) të ardhurat nga veprimtaria e zhvilluar nga një person jorezident, nëpërmjet një personi me seli të përhershme në Republikën e Shqipërisë; d) të ardhurat nga kalimi i së drejtës së pronësisë mbi sendet e paluajtshme, që i përfiton një person me seli të përhershme në Republikën e Shqipërisë; dh) të ardhurat nga: i) pasuria e paluajtshme, aksesorët dhe frytet e tyre, si dhe të ardhurat që rrjedhin nga të drejtat mbi pasuritë e paluajtshme që ndodhen në Republikën e Shqipërisë; ii) të drejtat për shfrytëzimin e pasurive minerale, të drejtat për shfrytëzimin e pasurive hidrokarbure ose të drejta të tjera për shfrytëzimin e burimeve natyrore tokësore dhe ujore, përfshirë detin në Republikën e Shqipërisë, si dhe informacionit që u përket këtyre të drejtave; Të drejtat dhe informacioni i përmendur në nënndarjet “i” dhe “ii”, më sipër, për qëllime të këtij ligji, trajtohen si pasuri e paluajtshme. e) të ardhurat nga tjetërsimi i: i) pasurisë, të drejtave dhe informacionit të përmendur në shkronjën “dh” të kaëtij neni; ii) aksioneve ose interesave të ngjashëm, të tillë si interesat në ortakëri ose truste, sipas përkufizimeve në legjislacionet përkatëse, kudo që ndodhen, në qoftë se, në çdo kohë gjatë 365 ditëve para tjetërsimit, këtyre aksioneve ose interesave të ngjashëm u buron më shumë se 50 për qind e vlerës direkt ose indirekt nga pasuria e paluajtshme, të drejtat ose informacioni, të përmendura në shkronjën “dh” të këtij neni . ë) të ardhurat nga dividendët e shpërndarë nga një person juridik, rezident; f) të ardhurat nga pjesët e fitimit, të paguar nga një ortakëri rezidente; g) të ardhurat nga interesat e paguar nga organet e qeverisjes qëndrore apo vendore ose nga një rezident i Republikës së Shqipërisë, ose që paguhet nga një jo rezident, nëpërmjet një personi që ka seli të përhershme në Republikën e Shqipërisë; gj) të ardhurat nga e drejta e autorit dhe pronësia intelektuale, qiraja dhe enfiteoza; si dhe të ardhurat nga lojërat e fatit. (Ndryshuar me Ligj nr. 10343, dt. 28.10.2010, Fl.Z. Nr. 159, date 3 dhjetor 2010). h) të ardhurat e një personi joresident, të përftuara si rezultat i shërbimeve të kryera për një person resident. i) të ardhura të tjera që nuk identifikohen në format e paraqitura në këtë nen. (Ndryshuar me ligjin nr. 9716 dt. 16.04.2007, Fl.Z. Nr. 54 datë 12.05.2006). (Ndryshuar me Ligj nr. 94/2018, dt. 03.12.2018 Botuar në FL.Z. nr. 183, dt. 21.12.2018)

Përfshihen të ardhurat nga pagat dhe shpërblimet për marrëdhëniet e punës të zyrtarëve të konsullatave, diplomatët, ose funksionarë të ngjashëm të vendeve të tjera, si dhe të organizatave ndërkombëtare, të cilët, gjatë kryerjes së funksioneve të tyre zyrtare në Republikën e Shqipërisë, në përputhje me konventat ose marrëveshjet ndërkombëtare të nënshkruara, ose të pranura nga Republika e Shqipërisë apo Qeveria Shqiptare, kanë statusin e diplomatit.

Nuk i nënshtrohen përjashtimeve të këtij paragrafi individët, shqiptarë apo të huaj, të cilët nuk gëzojnë statusin e diplomatit, të njohur nga konventa apo marrëveshjet ndërkombëtare për këtë qëllim;

b) të ardhurat që rrjedhin nga fitimi i ortakut apo i aksionerit në shoqërinë tregtare;

c) të ardhurat nga interesat bankare apo ato të përfituara nga letrat me vlerë, me përjashtim të interesave të marra nga bonot e thesarit ose letra të tjera me vlerë të Qeverisë të emetuara para hyrjes në fuqi të këtij ligji;

ç) të ardhurat që rrjedhin nga e drejta e autorit dhe pronësia intelektuale;

d) të ardhurat nga enfiteoza, huaja dhe qiratë, me përjashtim të rasteve, kur të ardhurat janë realizuar nga zhvillimi i një veprimtarie tregtare, në kuptim të legjislacionit tregtar;

dh) të ardhurat nga kalimi i së drejtës së pronësisë mbi pasuritë e paluajtshme;

e) të ardhurat e individëve nga lojërat e fati dhe kazinotë.

f) të ardhurat e realizuara nga diferenca ndërmjet çmimit të shitjes dhe çmimit të blerjes së kuotave ose aksioneve, që një ortak ose aksioner zotëron dhe ja shet një personi tjetër;

g) të ardhura të tjera, që nuk identifikohen në format e paraqitura në këtë nen, të realizuara nga individë rezidentë ose nga persona jorezidentë, por me burim në Republikën e Shqipërisë.

h) të ardhurat në formë monetare për shtimin e kapitalit me burime nga jashtë shoqërisë, që nuk janë të tatuara më parë, ndërkohë që kanë qenë objekt tatimi dhe që nuk janë të shoqëruara me dokumente zyrtare, që vërtetojnë origjinën e këtyre të ardhurave.

Një individ konsiderohet rezident¹¹ për qëllime të tatimit mbi të ardhurat në qoftë se, për pjesën më të madhe të vitit tatimor (për më tepër se 183 ditë të vitit financiar), ai përmbush ndonjë nga kushtet e mëposhtme:

-Ka një vendbanim të qëndrueshëm në territorin e Republikës së Shqipërisë, në kuptim të nenit 12 të Kodit Civil, pra, kanë një banesë të përhershme, kanë familjen, kanë interesa jetësore dhe ekonomike në Shqipëri (vendi i interesave jetike), pavarësisht se mund të punojnë në periudha të ndryshme jashtë vendit apo mund të kenë nënshitetësi të huaj.

-është shtetas shqiptar dhe funksionar konsullor, diplomatik ose i ngjashëm i Republikës së Shqipërisë, jashtë territorit të saj.

2) Individ, që, në mënyrë të vazhdueshme ose me ndërprerje, qëndron në Republikën e Shqipërisë për më tepër se 183 ditë të një periudhe tatimore, pavarësisht nga nënshitetësia apo vendi ku kanë interesat e tyre jetike. Në llogaritjen e kohegjatësisë së qëndrimit në Shqipëri përfshihen ditët e pranisë fizike, pra, jo vetëm ditët e punës, por edhe ditët e mbërritjes, ditët e largimit dhe ditët e pushimit. Konsiderohen rezidentë tatimore shqiptarë të gjithë individët që plotësojnë të paktën njërin nga kriteret e mësipërm.

3) Personi juridik, i cili:

¹¹ Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998, i ndryshuar, neni 3 “Rezident në Republikën e Shqipërisë janë këta persona: 1) Individ, në rast se: - ka një vendbanim të qëndrueshëm në territorin e Republikës së Shqipërisë, në kuptim të nenit 12 të Kodit Civil; - është shtetas shqiptar dhe funksionar konsullor, diplomatik ose i ngjashëm i Republikës së Shqipërisë, jashtë territorit të saj. 2) Individ, që, në mënyrë të vazhdueshme ose me ndërprerje, qëndron në Republikën e Shqipërisë për më tepër se 183 ditë të një periudhe tatimore. 3) Personi juridik, i cili: a) ka selinë qendrore (zyrën qendrore) në Republikën e Shqipërisë; b) ka vendin e menaxhimit efektiv të biznesit në Republikën e Shqipërisë. 4. Personi fizik, që, sipas legjislacionit tregtar, është regjistruar me këtë cilësi në organin e ngarkuar me ligj të veçantë për regjistrimin e subjekteve.

a) ka selinë qendrore (zyrën qendrore) në Republikën e Shqipërisë;

b) ka vendin e menaxhimit efektiv të biznesit në Republikën e Shqipërisë, konsiderohen rezidentë tatimore shqiptarë të gjithë personat juridikë që plotësojnë të paktën njërin nga kriteret e mësipërm.

4. Personi fizik, që, sipas legjislacionit tregtar, është regjistruar me këtë cilësi në organin e ngarkuar me ligj të veçantë për regjistrimin e subjekteve, konkretisht kur janë regjistruar si të tillë në Qendrën Kombëtare të Biznesit dhe kanë vendin kryesor të ushtrimit të biznesit në Shqipëri.

Në nenin 8 të Ligjit jepen kriteret e përcaktimit të rezidencës tatimore për individët, për personat juridikë dhe për personat fizikë tregtarë. Rezidenca tatimore është vendi ku tatimpaguesi ka përgjegjësi tatimore të plota lidhur me deklarimin e të ardhurave, pagesave dhe pasurive objekt tatimi në bazë të legjislacionit tatimor në fuqi. Pra, tatimpaguesi rezident tatimor shqiptar gëzon të gjitha të drejtat dhe mban të gjitha përgjegjësitë që rrjedhin nga dispozitat e legjislacionit tatimor shqiptar, përfshirë detyrimin për regjistrimin, mbajtjen e dokumentacionit, llogaritjen, deklarimin dhe pagimin e tatimeve, dhënien e informacionit për çdo pasuri apo të ardhur që realizon nga burime në Shqipëri ose jashtë saj, në përputhje me kërkesat e legjislacionit tatimor në fuqi¹².

Referuar legjislacionit italian, vërejmë që ka pothuaj të njëjta parashikime si legjislacionin shqiptar, konkretisht, ka një banim të përhershëm në Itali, qendra e interesave të tyre jetike është e vendosur në Itali.

¹² Udhëzimi nr. 24, datë 02.09.2008 “Për Procedurat Tatimore në RSH”, pika 8.1 e vijues.

Në rast se një shtetas European (Horëath, sixth edition 2009-2010), kërkon të jetojë dhe punojë në Itali, ata duhet të regjistrohen në Zyrën e Regjistrimit të popullsisë rezidente në Itali. Gjatë gjykimit në lidhje me residencën autoritetet tatimore, do të vlerësojnë çdo rast sipas kushteve dhe lidhjeve familjare, jetike dhe jetësore për çdo individ. Në Itali viti financiar përkon me vitin kalendarik, nga 1 janari deri më 31 dhjetor.

Të gjithë tatimpaguesit që nuk plotësojnë të paktën një nga kriteret e përmendura më sipër, konsiderohen tatimpagues jo-rezidentë, të cilët caktojnë një përfaqësuesi tatimor kur kjo i kërkohet nga legjislacioni në fuqi.

Referuar nenit 8/1, pika 6 të Ligjit Nr. 8438, datë 28.12.1998, i ndryshuar përcaktohen edhe të ardhura të përjashtuara nga tatimi, konkretisht: Të ardhurat që përjashtohen në bazë të marrëveshjeve ndërkombëtare të ratifikuara nga Kuvendi i Shqipërisë, për këto të fundit do të sqarojmë konceptin në çështjen e mëposhtme.

1.2.1.2 Marrëveshjet për eliminimin e taksimit të dyfishtë dhe evazionit fiskal

Nga doktrina mbi këtë fushë, mund të nxirren tre parime kryesore lidhur me rregullim ndërkombëtar të tatimeve:

1. Parimi i tatimit vetëm njëherë (single tax principle), jo më shumë se njëherë (tatim i shumëfishtë) dhe as më pak se njëherë (mostatim).
2. Të ardhurat aktive fillimisht tatohen në burim, ndërsa të ardhurat pasive tatohen në rezidencë.
3. Vendi i burimit taton i pari, ndërkohë vendi i rezidencës njeh dhe lehtëson tatimin e paguar në burim. Një nga format e lehtësimit të tatimit për të shmangur tatimin e

dyfishtë apo shumëfishtë është lidhja e marrëveshjeve për eliminimin e taksimit të dyfishtë nga shtetet.

Të ardhurat që përjashtohen në bazë të marrëveshjeve ndërkombëtare të ratifikuara nga Kuvendi i Shqipërisë, janë ato të ardhura, që në çdo rast, përjashtimi duhet të bëhet vetëm pasi të jetë depozituar dokumentacioni ligjor (dispozitat e marrëveshjes) që lejojnë përjashtimin, si dhe të jenë respektuar procedurat e vendosura nga Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve për këtë qëllim. Ky përjashtim bëhet duke u nisur nga parimi i rëndësishëm në të drejtën ndërkombëtare parimit të reciprocitetit (Tafa (Bungo), 2009). Në rast se dhe shtetet e tjera në bazë të marrëveshjeve dypalëshe i njohin dhe lejojnë me ligj përjashtime të tilla nga pagimi i tatimit mbi të ardhurat, atëherë dhe vendi ynë në bazë të respektimit të marrëveshjeve dypalëshe i lejon përjashtime të tilla. Si rregull, që të përjashtohen këto të ardhura nga detyrimi i pagimit të tatimit duhet të plotësohen dy kushte kumulative:

1. Të njihet parimi i reciprocitetit, që nënkupton që ajo e ardhur e cila përjashtohet në vendin tonë, si rregull duhet të përjashtohet dhe nga vendet e tjera me të cilët kemi lidhur marrëveshje.
2. Të jetë nënshkruar një marrëveshje dypalëshe midis përfaqësuesve të dy shteteve për realizimin e lehtësirave të tilla fiskale për kategori të caktuara subjektsh dhe njëkohësisht kjo marrëveshje të jetë e ratifikuar nga Parlamenti i RSH.

Për efekt të këtij ligji, duhet jo vetëm të plotësohen këto kushte thelbësore, por njëkohësisht duhet të ndiqen dhe udhëzimet e Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve lidhur me faktin e ekzekutimit korrekt të këtij paragrafi të ligjit.

E drejta e Ministrisë përgjegjëse për financat, në bashkëpunim me DPT, për të negociuar, nënshkruar dhe zbatuar marrëveshjet ndërkombëtare parashikohet në nenin 11 të Ligjit nr. 9920/2008, i ndryshuar.

Negocimi i marrëveshjeve ndërkombëtare tatimore dhe nënshkrimi i tyre bëhet nga Ministria e Financave në bashkëpunim me Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, në përputhje me dispozitat e Ligjit "Për lidhjen e marrëveshjeve dhe traktateve ndërkombëtare". Zbatimi i dispozitave tatimore të marrëveshjeve apo konventave dypalëshe dhe shumëpalëshe, bëhet nga DPT dhe jo nga degët rajonale të tatimeve. Kërkesat e tatimpaguesve për zbatimin e marrëveshjeve ndërkombëtare drejtohen në DPT. Ky rregull do të zbatohet edhe për marrëveshjet dypalëshe për eliminimin e tatimeve të dyfishta dhe për parandalimin e evazionit fiskal, të përfunduara nga vendi ynë, si dhe për dispozitat tatimore, që mund të përmbajnë marrëveshje të tjera, të tilla si marrëveshjet për transportin ndërkombëtar, marrëveshjet e ndihmave, marrëveshjet e kredive, marrëveshjet koncensionare, marrëveshjet për sigurimet shoqërore e shëndetësore, etj.

Për sa i përket aplikimit të dispozitave të marrëveshjeve dypalëshe për eliminimin e tatimeve të dyfishta dhe shmangien e evazionit tatimor, tatimpaguesit dhe drejtoritë rajonale tatimore ndjekin procedurat e përcaktuara në udhëzimin e Ministrit të Financave dhe/ose procedurat e përcaktuara në udhëzimin e posaçëm për zbatimin e këtyre marrëveshjeve. Në çdo rast kur drejtoritë rajonale tatimore nëpërmjet kontrolleve në kompetencën e tyre, kryejnë verifikimin në vend të çështjeve mbi zbatimin e marrëveshjeve tatimore për eliminimin e tatimit të dyfishtë, kanë të drejtë që përveç se të kryejnë vlerësim tatimor, nëse konstatojnë shkelje të dispozitave të këtyre marrëveshjeve, kur e gjykojnë

kërkojnë qëndrimin e strukturës përkatëse në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, ose i kërkojnë kësaj strukture edhe shkëmbimin e informacionit midis autoriteteve kompetente të shteteve palë në marrëveshje.

Në vijim po pasqyrojmë listën e Marrëveshjeve të ratifikuara nga Kuvendi “Për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e Evazionit Fiskal”, të cilat janë në fuqi në Republikën e Shqipërisë.

Tabela nr. 1: Marrëveshje të ratifikuara nga Kuvendi “Për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e Evazionit Fiskal”, të cilat janë në fuqi.¹³

Nr.	Shteti	Ratifikuar me Ligj		Fletorja Zyrtare		Me efekte	
		Nr.	datë	Nr.	datë	faqe	nga data
1	POLONI	7783	26.01.1994	1	28.02.1994	11	01.01.1995
2	RUMANI	7857	26.01.1994	15	10.11.1994	683	01.01.1995
3	MALAJZI	7822	11.05.1994	6	23.06.1994	337	01.01.1995
4	HUNGARI	7686	15.03.1993	4	09.04.1993	262	01.01.1996
5	TURQI	7858	21.09.1994	15	10.11.1994	684	01.01.1997
6	ÇEKI	7999	21.09.1994	21	10.10.1995	921	01.01.1997
7	RUSI	7950	21.06.1995	15	17.07.1995	618	01.01.1998
8	MAQEDONI	8305	12.03.1998	7	04.04.1998	261	01.01.1999
9	KROACI	7937	24.05.1995	12	16.06.1995	501	01.01.1999
10	ITALI	7934	17.05.1995	498	16.06.1995	12	01.01.2000
11	BULLGARI	8447	25.01.1999	7	12.03.1999	203	01.01.2000
12	SUEDI	8357	03.06.1998	14	23.06.1998	499	01.01.2000
13	NORVEGJI	8446	25.01.1999	6	25.01.1999	167	01.01.2000
14	GREQI	8000	21.09.1995	21	10.10.1995	922	01.01.2001
15	MALTË	8667	23.10.2000	34	09.11.2000	1653	01.01.2001

¹³ Marrë në faqen zyrtare të DPT: <https://www.tatime.gov.al/>.

16	ZVICËR	8597	06.04.2000	9	28.04.2000	401	01.01.2001
17	MOLDAVI	9036	27.03.2003	29	07.05.2003	935	01.01.2004
18	BELGJIKË	9051	14.04.2003	38	23.05.2003	1279	01.01.2005
19	KINË	9383	04.05.2005	43	13.06.2005	1553	01.01.2006
20	FRANCË	9054	24.04.2003	39	24.05.2003	1307	01.01.2006
21	EGJYPT	9440	11.11.2005	93	08.12.2009	2805	01.01.2006
22	HOLLANDË	9382	04.05.2005	43	13.06.2005	1533	01.01.2006
23	KOSOVË	62/2014	19.06.2014	109	11.07.2014	4228	01.01.2016
24	SERBI, MAL I ZI	9403	19.05.2005	49	23.06.2009	1766	01.01.2006
25	AUSTRI	9886	10.03.2008	44	01.04.2008	1987	01.01.2009
26	SLLOVENI	9938	26.06.2008	113	22.07.2008	4977	01.01.2010
27	LETONI	9937	26.06.2008	113	22.07.2008	4963	01.01.2009
28	KORE E JUGUT	9615	27.09.2006	112	25.10.2006	4371	01.01.2009
29	BOSNJE-HERZEGOVINA	10000	29.09.2008	156	10.10.2008	7680	01.01.2009
30	LUKSEMBURG	10094	12.03.2009	42	10.04.2009	2151	-
31	IRLANDE	10214	21.01.2010	9	15.02.2010	306	01.01.2012
32	ESTONI	10285	03.06.2010	79	02.07.2010	4115	01.01.2018
33	GJERMANI	10287	10.06.2010	81	05.07.2010	4253	01.01.2012
34	KUVAJT	10292	01.07.2010	92	20.07.2010	4958	01.01.2014
35	SPANJE	10338	21.10.2010	154	2010	8135	04.05.2011
36	SINGAPOR	10402	24.03.2011	42	22.04.2011	1798	01.01.2012
37	KATARI	42/2012	19.04.2012	52	14.05.2012	2639	01.01.2013
38	INDI	167/2013	31.10.2013	184	20.11.2013	7771	-
39	BRITANI E MADHE DHE IRLANDA E VERIUT	173/2013	05.12.2013	201	27.12.2013	8182	01.01.2014
40	EMIRATET E BASHKUARA ARABE	61/2014	19.06.2014	109	11.07.2014	4228	01.01.2014
41	ISLANDA	14/2015	26.02.2015	38	08.03.2015	1742	01.01.2017

1.2.1 Tatimi mbi Vlerën Shtuar (TVSH)

Në vitin 1995 u vendos Tatimi mbi Vlerën e Shtuar (Mateli, 2013:228), i cili u shpall me dekretin Nr.1096, datë 12.05.1995, duke zëvendësuar në këtë mënyrë tatimin mbi qarkulimin. Ky ligj hyri në fuqi në 1 korrik të vitit 1996 dhe shkalla tatimore e këtij tatimi ishte 12.5%. Në 1 tetor 1997, pas krizës që krijuan firmat piramidale dhe ndryshimeve ligjore të domosdoshme, filloi të zbatohet shkalla tatimore standarte e tatimit 20 përqind nga 12.5 përqind që ishte më parë. Politika tatimore, pas ngjarjeve të ndodhura orientoi dhe vendosi qëllim themelor: frenimin e rënies ekonomike dhe rritjen e të ardhurave për nxjerrjen e vendit nga kriza ekonomike dhe financiare.

E vetmja rrugë e mundshme për përballimin e kësaj gjendje emergjente ishte, rritja e vëllimit të tatimeve, e cila do të arrihej vetëm nëpërmjet shtimit të elementëve të taksimit dhe rritjes së tarifave të tyre. Kjo ishte arsye që shkalla tatimore e TVSH-së u rrit në 20 përqind, e cila aplikohet edhe sot. Në janar 1998, kufiri i regjistrimit u rrit nga 2 milion në 5 milion lekë, dhe me kalimin e viteve ky kufi ka ndryshuar vazhdimisht, duke u ulur apo ngritur, në varësi të politikave fiskale të shtetit, për incentivimin dhe mbështetjen e kategorive të ndryshme të biznesit¹⁴.

¹⁴ Neni 11 i Vendimit nr. 953, datë 29.12.2014 “Për dispozitat zbatuese të Ligjit nr. 92/2014, “Për tatimin mbi vlerën e shtuar në Republikën e Shqipërisë” i ndryshuar përcakton: Përcaktimi i kufirit minimal të regjistrimit për tatimin mbi vlerën e shtuar (TVSH) 1.Në zbatim të nenit 117, të ligjit, kufiri minimal i regjistrimit për tatimin mbi vlerën e shtuar është qarkullimi prej 10 000 000 (dhjetë milionë) lekësh në një vit kalendarik. Personi i tatueshëm ka të drejtë të zgjedhë të zbatojë regjimin normal të TVSH-së, në përputhje me përcaktimet e nenit 120, të ligjit, nëse qarkullimi vjetor është më i madh se 5 000 000 (pesë milionë) lekë. (Ndryshuar me efekt nga 1 Janari 2021 me VKM Nr. 576, datë 22.07.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 139, datë 29.07.2020.) 2.Kufiri minimal i regjistrimit për TVSH-në për personat e tatueshëm, që ofrojnë shërbime në veprimtari ekonomike, sipas profesioneve të tilla si: avokat, noter, mjek i specializuar, dentist, dentist i specializuar, farmacist, infermier, veteriner, arkitekt, inxhinier, mjek-laborant, projektues, ekonomist, agronom, ekspert kontabël i regjistruar, kontabilist i miratuar dhe vlerësues i pasurisë, pavarësisht nga

Aplikimi i Tatimit mbi vlerën e shtuar, një tatimi i ri dhe modern, në proces zhvillimi të vazhdueshëm sipas nevojave të vendit, i dha një pamje të plotë sistemit tatimor. Gjatë dhjetëvjeçarit të fundit në Shqipëri, rritja e nivelit të të ardhurave nga TVSH-ja, ka shënuar rritje të ndjeshme, duke u bërë një nga tatimet kryesore dhe me peshë të rëndësishme në të ardhurat publike. Në vitin 2014, me Ligjin nr. 92/2014 u miratua ligji “Për tatimin mbi vlerën e shtuar” i cili është përafruar pjesërisht me: Direktivën e Parlamentit Europian dhe Këshillit 2006/112/KE, datë 28 nëntor 2006, “Mbi Sistemin e Përbashkët të Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”, Numri CELEX 32006L0112”.

Ndryshimet ligjore synonin zbatimin e sistemit tatimor modern dhe konsolidimin e tij, duke vendosur dhe zbatuar ligje, rregulla dhe procedura moderne për administrimin e tatimeve dhe taksave. E veçanta e legjislacionit tatimor ishte se, ai krijoi kushte edhe për decentralizimin e disa të ardhurave duke rritur kompetencat e organeve lokale.

Evolucioni i sistemit tatimor indirekt në Shqipëri dëshmon se Tatimi mbi Vlerën e Shtuar është një tatim i ri. Me kalimin nga një periudhë në tjetrën, tatimet indirekte po fitojnë një rol shumë të rëndësishëm në buxhetin e shtetit (Tahiraj & Porro, 2008). Ndryshe nga vendet

qarkullimi vjetor i tyre, është zero. Të gjithë këta janë persona të tatueshëm, të regjistruar për TVSH-në, edhe nëse kryejnë veprimtari të përjashtuar sipas ligjit. (Shfuqizohet me efekt nga 1 Janari 2021 me VKM Nr. 576, datë 22.07.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 139, datë 29.07.2020.) 3. Për prodhuesit bujqësorë, për të cilët zbatohet regjimi i veçantë i skemës së kompensimit dhe që e zhvillojnë veprimtarinë ekonomike si fermerë individualë, kufiri minimal i regjistrimit për tatimin mbi vlerën e shtuar është qarkullimi prej 5 000 000 (pesë milionë) lekësh në një vit kalendarik. Prodhuesit bujqësorë, për të cilët zbatohet regjimi i veçantë i skemës së kompensimit të fermerëve, por që e zhvillojnë veprimtarinë ekonomike në kuadrin e një sipërmarrjeje bujqësore të organizuar si shoqëri e bashkëpunimit bujqësor (SHBB), janë të përjashtuar nga aplikimi i kufirit si më sipër, për regjimin e veçantë të skemës së kompensimit, me kushtin që kjo SHBB të kryejë vetëm veprimtari të shitjes së produkteve bujqësore të anëtarëve të saj të tatimpagues që nuk janë pjesë e skemës së kompensimit. Në këtë rast, blerësi, person i tatueshëm, lëshon faturë tatimore vetëm për shitësin, shoqëri e bashkëpunimit bujqësor, ndërsa kjo e fundit nuk lëshon faturë tatimore, sipas parimeve të kësaj skeme për fermerët anëtarë të SHBB-së. Nëse shoqëria e bashkëpunimit bujqësor, krahas shitjeve në kuadrin e regjimit të veçantë të skemës së kompensimit të fermerëve, kryen edhe veprimtari të tjera, regjistrohet në skemën normale të aplikimit të TVSH-së. (Shfuqizuar me efekt nga 1 Janari 2021 me VKM Nr. 576, datë 22.07.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 139, datë 29.07.2020.)

e origjinës së tatimit mbi vlerën e shtuar, të cilave u është dashur një periudhë e gjatë për krijimin dhe konsolidimin e tatimit mbi vlerën e shtuar, Shqipëria huazoi paketën ligjorë të tatimit mbi vlerën e shtuar e krijuar ndër vitë kryesisht nga vendet e Evropës perëndimore dhe e integroi në legjislacionin e saj të brendshëm.

Rregullimi ligjor i TVSH-së në Shqipëri sipas ligjit “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”, i me parakushtin e anëtarësimit në Bashkimin European, e bëjnë të nevojshme dhe të domosdoshme adoptimin e direktivave dhe standardeve europiane në kuadër të harmonizimit. Pas nënshkrimit në vitin 2006, të Marrëveshjes së Stabilizim Asociimit filloi për Shqipërinë, përveç të tjerash, edhe procesi i angazhimit në kuadër të harmonizimit të legjislacionit kombëtar me atë të BE-së. Përkrahja e kësaj forme taksimi nga Fondi Monetar Ndërkombëtar dhe struktura të tjera në shtete të ndryshme, inkurajoi dhe lehtësoi adoptimin e sistemit të tatimit mbi vlerën e shtuar, i cili është padyshim një nga burimet kryesore të të ardhurave qeveritare.

1.3 Parimet universale të tatimeve në BE

Bashkimi European, dhe jo vetëm, po i kushton vëmendje të madhe forcimit të parimeve universale të tatimeve. Në ditët e sotme, ndër parimet universale më të rëndësishme mund të përmendim (Gjyli, 2011:281):

1. Tatimet duhet të jenë të qarta dhe të kuptueshme për kontribuesin dhe të mos vendosen arbitrarisht nga operatori publik. Parimi i saktësisë dhe i sigurisë, merr një rëndësi të

veçantë në një shtet të së drejtës ku barra tatimore për qytetarin duhet të caktohet me ligj dhe të mos lihet në dorë dëshirës së operatorit publik. Në përgjithësi, ky parim në shtetet moderne përmbushet, sepse tatimet mund të përcaktohen vetëm nga legjislatori. Por në praktikë administrata tatimore gëzon një liri të madhe vetëgjykimi, vendimmarrje, gjatë verifikimit të kontrollit të deklarimeve tatimore të tatimpaguesve.

2. Sistemi tatimor duhet të jetë i thjeshtë për t'u administruar. Në mënyrë që të ketë kosto të ulët qoftë drejtëpërdrejt për administratorët dhe qoftë tërthorazi për kontribuesit dhe të pakësojë mundësinë e evazionit fiskal. Kjo nënkupton që ligjet duhet të jenë të qarta dhe të kuptueshme, jo konfliktuale në mënyrë që mund të zbatohen me lehtësi dhe të mos japin shkas për interpretime të kundërta dhe për devijacione midis palëve. Kostot e administrimit mund të jenë të drejtëpërdrejta në kuptimin e personelit dhe të burimeve të tjera që kërkohen për administrimin e një tatimi të dhënë.

3. Zgjedhja e sistemit fiskal të tatimeve në një vend duhet të bëhet në mënyrë të tillë që të lejojë sa më pak hapësirë për evazion kontribuesve. Si rezultat duhet të vendosen tatime të cilat nuk mund të shmangen lehtë dhe për të cilat kontrolli tatimor është i lehtë dhe nuk kërkon kosto të lartë.

4. Shpërndarja e barrës tatimore duhet të jetë e paanshme, si në kuptim të paanësisë horizontale ashtu dhe në kuptim të paanësisë vertikale. Me paanësi në kuptimin horizontal do të kuptojmë trajtim të barabartë mes të barabartëve, pra subjektet me të njëjta kushte dhe të ardhura duhet të tatohen në mënyrë të njëjtë. Me paanësi në rrafshin vertikal do të kuptojmë se individët në situata të ndryshme duhet që të trajtohen në mënyra të ndryshme (Castles & Leibfried and Lewes & Obinger, 2010:67). Tatimpaguesit janë relativisht të barabartë, sepse, parë nga këndvështrimi i ngarkesës apo barrës fiskale, niveli i jetesës,

niveli social, etj, nuk janë realisht të barabartë, kjo pasi, nuk sigurohet shpërndarja në mënyrë të drejtë e barrës fiskale midis tatimpaguesve me të ardhura dhe aftësi paguese në nivele të ndryshme. Detyrimi tatimor i tepërt është pasojë e devijimeve në drejtësi dhe sasi. Për të zgjidhur këtë çështje, aplikohet tarifa progresive. Tarifa progresive është një sistem i të tatuarit, që me rritjen e bazës tatimore rritet edhe shkalla e tatimit dhe tatimpaguesi që realizon më shumë të ardhura, paguan më shumë tatime. Tarifa progresive siguron dhe respekton një parim tjetër bazë të rëndësishëm në teorinë e tatimeve shpërndarjen e drejtë të barrës fiskale. Kjo lloj tarife siguron barazi vertikale për nivele të larta të ardhurash duke rritur shkallën e tatimit sipas madhësisë së tyre, por edhe kjo tarifë tatimi ka të metat dhe avantazhet e veta. Sistemet tatimore që zbatojnë këto tarifa progresive, përgjithësisht penalizojnë shtresat e pasura, bizneset që investojnë dhe organizojnë njësitë e tyre ekonomike (Hyman, 2011:422).

5. Sistemi tatimor duhet të synojë të realizojë një rishpërndarje të të ardhurës dhe/ose të pasurisë në atë drejtim dhe në atë masë që konsiderohet shoqërisht e dëshirueshme. Kjo ka të bëjë me funksionin e rishpërndarjes së drejtë dhe në drejtimin e dëshiruar të të ardhurave të një vendi.

6. Sistemi tatimor duhet të jetë me efektivitet, në mënyrë që të mos lindin shtrëmbërime në shpërndarjen e burimeve dhe t'i korrigjojë ato ekzistueset. Ngritja e një sistemi fiskal eficient sot, është një nga qëllimet dhe objektivat më të rëndësishëm për të gjithë aktorët vendimmarrës.

7. Sistemi tatimor duhet t'i përmbushë kërkesat për stabilizimin e të ardhurës kombëtare dhe të favorizojë zbatimin e politikave tatimore për këtë qëllim.

8. Në të njëjtën mënyrë sistemi tatimor duhet të përshtatet me ekzigjencat dhe zhvillimet ekonomike-sociale të vendit. Ky parim është shumë i rëndësishëm sot, pasi çdo vend e ka kuptuar se ndërrmarrja e një nisme qoftë “brilante” në fushën e taksave, nuk ka vlerë në rast se ajo nuk përshtatet më së miri me kushtet social-ekonomike të vendit dhe kulturën dhe mentalitetin në zbatueshmërinë e ligjeve të qytetarëve të tij.

Zbatimi i një modeli nëpërmjet administrimit efektiv¹⁵, siguron rritjen e të ardhurave dhe ushqen rritjen ekonomike, dhe nga ana tjetër ndikon në rritjen e pabarazisë sociale midis barrës fiskale mbi individët dhe bizneseve me të ardhura të larta.

¹⁵ Në zbatim të pikës 1 të nenit 14 të Ligjit, Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, bashkë me Drejtoritë Rajonale të saj, është autoriteti i vetëm tatimor qendror në Republikën e Shqipërisë. Si e tillë, ajo është i vetmi autoritet që pranon deklaratat tatimore për tatimet dhe taksat kombëtare, përfshirë deklaratat për kontributet e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore, vlerëson detyrimet tatimore, kontrollon saktësinë e deklaramit dhe, mbi këto baze, përcakton detyrimet tatimore shtese të një tatimpaguesi dhe rimbursimin apo kthimin e tatimeve të paguara tepër, nëse ka të tilla. Asnjë organ tjetër, përfshirë këtu Kontrollin e Lartë të Shtetit dhe strukturat e tjera të auditimit të jashtëm, nuk ka të drejtë të kontrollojë, të përcaktojë apo ndryshojë shumën e detyrimeve tatimore të tatimpaguesve të veçantë.

Përgjegjësitë dhe funksionet kryesore të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve janë:

1. Te përgatisë dhe te miratojë planin strategjik të objektivave dhe synimeve kryesore të administratës tatimore për një periudhë afat-shkurtër, afat-mesme dhe afat-gjate dhe te monitorojë zbatimin rigoroz të tij nga të gjitha drejtoritë e DPT-se dhe nga të gjitha drejtoritë rajonale të tatimeve.
2. Të evidentojë, në bazë të eksperiencës së zbatimit praktik të kuadrit ligjor dhe nënligjor tatimor në fuqi, nevojat për ndryshime dhe të paraqesë propozimet përkatëse në Ministrinë e Financave lidhur me ndryshimet në ligjet tatimore dhe në aktet nën-ligjore në zbatim të tyre.
3. Të përgatisë dhe miratojë procedura standarde pune operative. Në këtë drejtim, DPT sigurohet se këto procedura promovojnë transparencën e duhur në marrëdhëniet e administratës tatimore me tatimpaguesit, krijojnë sisteme të kontrollit të brendshëm që minimizojnë rrezikun e korrupsionit, sigurojnë trajtim të paanshëm për të gjithë tatimpaguesit, reduktojnë subjektivitetin e punonjësve tatimore dhe krijojnë raste të dokumentuara, duke bërë të mundur kontrollin e tyre dhe mbajtjen e përgjegjësisë për të gjitha veprimet e kryera.
4. Të ofrojë asistencë për të siguruar zbatimin korrekt të ligjeve tatimore, akteve nënligjore dhe manualeve në drejtoritë rajonale të tatimeve.
5. Të përcaktojë, në përputhje me dispozitat e legjisllacionit të shërbimit civil, masa uniforme për matjen e performancës së punonjësve të administratës tatimore dhe të krijojë raporte standarde për të kontrolluar vlerësimin e performancës në nivel kombëtar, si dhe për çdo drejtori rajonale të tatimeve.
6. Të sigurojë shpërndarje të drejte të burimeve në çdo drejtori rajonale të tatimeve.
7. Te bashkëpunojë me të gjitha drejtoritë rajonale të tatimeve për të përgatitur plane vjetore pune, bazuar në numrin e personelit që është përcaktuar për çdo drejtori dhe në objektivat funksionale të performancës për çdo drejtori rajonale të tatimeve. Këto objektiva përcaktohen bazuar në përmirësimin e produktivitetit. Ato duhet të jenë një kombinim i sasisë së punës së kryer (pra, i të ardhurave të gjeneruara) dhe i cilësisë së proceseve të kryera të punës.

Sistemet tatimore të ndryshme, në periudha kohore të ndryshme dhe në funksion të objektivave dhe nevojave për të ardhura publike, kërkojnë zbatimin e një sistemi tatimor afatgjatë, eficientë dhe të qëndrueshëm, duke zgjedhur modelin më optimal të taksimit ku të funksionoi teknika e zbatimit të mbledhjes, të cilët duhet të jenë lidhur me programe afatgjata qeverisëse.

Reformimi i sistemit tatimor shqiptar mbetet një ndër sfidat më të mëdha të operatorit publik, duke qënë se ky sistem ka lidhje të drejtpërdrejtë edhe me performancën politike të pushtetit shtetëror. Nëpërmjet tatimeve mbledhen mjetet financiare për financimin e shpenzimeve publike, madhësia e të cilave varet pikërisht nga vëllimi i të ardhurave të mbledhura nëpërmjet tatimeve.

1.4 Boshllëku tatimor

Dekadën e fundit, autoritete të ndryshme fiskale, apo organizata joqeveritare kanë studiuar ekonominë informale, evazionin fiskal dhe ndikimi direkt dhe indirekt në nivelin e boshllëkut tatimor, si pikënisje për evazionin fiskal dhe shmangien tatimore. Në vende të ndryshme, ka përcaktime të ndryshme të lidhura me sqarimin e boshllëkut tatimor, por që përmbajnë në thelb të njëjtin kuptim. Përcaktimi i boshllëkut tatimor konsiderohen në më të shumtën e publikimeve si një masë tatimesh dhe taksash të pambledhura, si pasojë e mosrespektimit të ligjeve dhe boshllëqeve të ligjeve dhe administrimit tatimor të keq.

Llogaritja e boshllëkut tatimor nuk merr në konsideratë faktin e pagesës ose jo të tatimeve dhe taksave. Në evidentimin e nivelit të boshllëkut tatimor janë përfshirë gjithë të ardhurat

tatimore, që vijnë nga mosregjistrimi, mosraportimi, nga përdorimi i skemave të shmangies tatimore, gabimet në llogaritje të detyrimeve, gabimet e vetëllogaritjes nga tatimpaguesi, mangësitë dhe mungesa e vëmendjes së administratës në zbatimin e detyrave të saj¹⁶.

Sipas një studimi të ALTax Center, në mungesë të një përcaktim zyrtar, përkufizohet nocioni i boshllëkut tatimor: *Boshllëku tatimor është diferenca midis tatimeve dhe taksave, që duhet të konsiderohen si të pagueshme për të gjithë qytetarët dhe bizneset, dhe tatimeve dhe taksave që deklarohen dhe paguajnë aktualisht brenda një viti fiskal gjithë tatimpaguesit dhe që mblihen nga administrata tatimore me burimet e saj dhe të agjentëve të saj.*

Boshllëku tatimor vjen si rezultat i moszbatimit të ligjeve dhe mungesës së vullnetarizmit në zbatimin e tyre nga tatimpaguesit, duke krijuar deficit në mbledhjen e të ardhurave tatimore. Madhësia e boshllëkut tatimor shkon në proporcion të drejtë me madhësinë e evazionit fiskal dhe të shmangies tatimore. Një çështje interesante për zgjidhje është ajo nëse, boshllëku tatimor është shkaku apo pasoja e evazionit tatimor?

Po në rastin e shmangies?

Nga studimi i literaturës dhe koncepteve të ndryshme të trajtuara nga studiues të caktuar apo interpretimit që i ka bërë gjykata, koncepteve shmangie e abuzim me të drejtën, deduktojmë se boshllëku tatimor është pasojë e evazionit fiskal, me mospagesën e tatimeve duke mos zbatuar legjislacionin. Së dyti, boshllëku tatimor është pasojë edhe e shmangies

¹⁶ Sistemi tatimor dhe stimujt për investimet në shqipëri, 2016, Publikime, ALTAX.

tatimore, ku tatimpaguesit përdorin hapësirat ligjore apo parregullsitë e skemave të përjashtimeve dhe lehtësirave fiskale, që kanë synuar tjetër qëllim (nxitje investimesh, rishpërndarje barre), por që i shërbejnë përdoruesit të tyre për uljen e shumës së detyrimit real.

Boshllëku tatimor ka lidhje me gabimet në llogaritjen e detyrimeve fiskale prej administratës, është pasojë e etikës dhe mungesës së shërbimit të kualifikuar të administratës tatimore, korrupsionit në hierarkinë administrative dhe mungesës së trajtimit ligjor gjithpërfshirës.

Gjykojmë se Administrata Tatimore i ka të gjitha instrumentat, në kuadër të mirëadministrimit për të plotësuar të ashtuquajturat hapësira ligjore, nëpërmjet Udhëzimeve teknike¹⁷, të cilat i bëhen me dije të gjithë tatimpaguesve. Vendimet teknike, mund të hartohen dhe t'i propozohen Drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve nga çdo drejtori pjesë përbërëse e strukturës së Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve sipas funksioneve, detyrave dhe përgjegjësi që ka për administrimin tatimor, në përputhje me procedurat që ndjek bazuar në trajtimin e rasteve specifike të ndeshura gjatë punës, ose të paraqitura prej

¹⁷ Në bazë të nenit 10, paragrafi 1 i ligjit, Ministri i Financave nxjerr Udhëzim të Përgjithshëm nr. 24, i cili përfshin çdo dispozitë specifike të përcaktuar nga dispozita të tjera të këtij ligji, me përjashtim të rasteve kur ato rregullohen me dispozita të posaçme. Në pikën 10.2.1 të Udhëzimit përcaktohet: Në zbatim të nenit 10 të Ligjit, Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve, ka të drejtën që, kur e shih të nevojshme ose me kërkesën e personave të tatueshëm ose të strukturave të administratës tatimore, të nxjerr vendime që shprehin qëndrimin zyrtar të administratës tatimore, në zbatim të legjislacionit tatimor, për rrethana specifike të tatimpaguesit. Vendimi ka efekt detyrues për administratën tatimore, dhe personin e tatueshëm që ka bërë kërkesën dhe publikohet në faqen e internetit të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve brenda 5 ditëve kalendarike nga dalja e tij. Vendimet e drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve proceduralisht nxirren në përputhje me “Kodin e Procedurës Administrative” dhe publikimi i tyre bëhet në formë të tillë që të mos identifikohen tatimpagues të veçantë, por të jetë shprehur qartë rasti/ngjarja për të cilën është nxjerrë vendimi teknik. Vendimi zbatohet njëloj nga strukturat e administratës tatimore qendrore, për raste të tjera të ngjashme. Udhëzimet teknike të lëshuara nga Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve duhet të konsiderohen për t'u përfshirë në të ardhmen në Udhëzimin e Përgjithshëm në zbatim të këtij Ligji, në udhëzimet specifike në zbatim të Ligjeve të veçanta tatimore apo në manualet procedurale tatimore.

tatimpaguesve, ose prej strukturave të administratës tatimore në varësi, sipas natyrës së çështjeve, të tilla si: procedura të regjistrimit, çregjistrimit, shërbimit të tatimpaguesit, vlerësimit dhe kontrollit, analizës së riskut, mbledhjes së borxhit, rimbursimit, çështjet që kanë të bëjnë me plotësimin e deklaratave, deklarimin apo sistemin tatimor, marrëveshjet tatimore, pagesat e tatimeve, dokumentimin, çështje teknike tatimore etj.

Hartimi i ligjeve dhe rregulloreve tatimore në mënyrë të tillë që të jenë sa më të thjeshta e sa më të kuptueshme e praktike është një detyrë që Administrata Tatimor, Ministria e Financave dhe Ekonomisë dhe ligjvënësi duhet të kryejë. Ndryshimet në politikat dhe ligjet tatimore gjatë viteve të fundit e kanë bërë më të kushtueshme dhe më të ndërlikuar punën e tatimpaguesit për të zbatuar detyrimet e tyre. Ligjet dhe rregulloret duhet të formulohen në mënyrë të tillë që të jenë të lehta për t'u zbatuar dhe rregulloret duhet të kenë një barrë sa më të vogël administrative. Autoritetet qeveritare duhet që ta përfshijnë aktivisht komunitetin e biznesit në formulimin e rregulloreve të reja dhe në hartimin e sistemeve të raportimit. Administrata Tatimore boton në faqet e internetit buletinet teknike 6 mujore që paraqesin versione të anonimizuara të vendimeve interpretuese të nxjerra gjatë 6 muajve të kaluara. Megjithatë, objektivi dhe përmbajtja e udhëzuesve të disponueshëm për interpretimin e së drejtës tatimore ka mangësi në krahasim me praktikën e mirë ndërkombëtare. Një sondazh i ndërmarrë nga Këshilli i Investimeve të Shqipërisë¹⁸ identifikoi qartësinë e interpretimeve tatimore si shqetësim të vazhdueshëm për bizneset. DPT-ja duhet të jetë më proaktive në këtë fushë, duke botuar deklarime të rregullta praktike

¹⁸ Gjetjet e sondazhit mbi disa aspekte të klimës së biznesit” - Sekretariati i Këshillit Shqiptar të Investimeve, tetor 2017 (sondazhi u krye midis muajve korrik e shtator 2017), parë për herë të fundit në maj 2018, në linkun https://www.investment.com.al/ep-content/uploads/2019/05/AL_-Survey-Findings.pdf.

dhe buletine të tjera teknike, ligje e amendamente të reja, dhe fusha të paqarta në ligjet ekzistuese - që synojnë për t'i ofruar tatimpaguesit pritshmëri të arsyeshme se si do t'i interpretojë. Shumë administrata tatimore ofrojnë shërbime të dedikuara të informacionit përmes telefonit dhe botojnë udhëzues teknikë të posaçëm për ekspertët tatimorë sepse ata ndërveprojnë dhe ndikojnë ndaj sjelljes së përputhshmërisë të një pjese të madhe tatimpaguesish. Nga struktura organizative e administratës tatimore shqiptare, evidentohet që edhe këtu ka një qendër thirrjesh, pjesë e Drejtorisë së Shërbimit të Tatimpaguesve¹⁹.

¹⁹ Marrë informacioni nga faqja zyrtare e DPT, www.tatime.gov.al (vizituar për herë të fundit në muajin tetor 2020).

KAPITULLI II: KONCEPTI I SHMANGIES TATIMORE

2.1. Koncepti i shmangies. Në çfarë kuptimi shmangia tatimore është e paligjshme?

Shmangia tatimore përfshin rregullimin e një transaksioni ose një serie transaksionesh, në mënyrë të tillë që të përfitohet një avantazh tatimor, duke bërë dallimin nga planifikimi tatimor, i cili është i ligjshëm dhe evazioni fiskal.

Rasteve në rritje të shmangies duhet patjetër t'u jepet një zgjidhje dhe duhen marrë masa urgjente dhe konkrete. Kjo përbën një sfidë serioze kundrejt efektivitetit të ligjeve tatimore. Në gjithë morinë e librave, artikujve apo raporteve mbi këtë subjekt janë vënë re kontradikta dhe rryma të ndryshme mendimesh mbi natyrën dhe shkaqet e shmangies tatimore, mënyrat e përgjigjes ndaj saj ose adresimit të saj, duke përmendur edhe faktin që për disa autorë shmangia tatimore është një problem i cili kërkon një përgjigje nga ana pushtetit legjislativ (Lavoisier, 2009). Pikërisht ky është roli i shkencës të së drejtës, ai i studimit të ekuilibrave ndërmjet zhvillimeve ekonomiko-shoqërore dhe ligjit si dhe ai i interpretimit të ligjin në funksion të këtyre ndryshimeve.

Divergjencat në këto pikëpamje të grupeve të ndryshme të studiuesve, doktrinës apo jurisprudencës vijnë si pasojë edhe e traditave ligjore të shteteve që u përkasin të drejtave dhe detyrimeve të individit në të drejtën tatimore .

Në këtë Kapitull, do të trajtojmë konceptin e shmangies tatimore në legjislacionin shqiptar, italian dhe atë komunitar. Trajtimi i këtij koncepti në një nga legjislacionet e traditës së civil law, si Italia, nga e cila legjislatori shqiptar ka huazuar më së shumti në hartimin e një pjesë të rëndësishme të legjislacionit, do të na shërbejë si në njohjen më të thelluar të këtij

koncepti, ashtu edhe në ndjekjen e një shembulli për adresimin e metodave sa më efektive të shmangies tatimore.

Problematikat me të cilat sistemi italian dhe sisteme të tjera tatimore të shteteve anëtare në OECD janë përballur, kanë qënë të shumta. Ndonjëherë ndryshimet ligjore kanë tentuar të reflektonin një qasje pragmatiste, të cilat zgjidhnin vetëm një pjesë ose nuk zgjidhnin asnjë nga problemet e sistemit tatimor. Çështjet kryesore dhe fushat më vulnerabël të cilat kanë qënë dhe vazhdojnë të jenë problematike si për Italinë, ashtu edhe për shtete të tjera, përfshirë rastin shqiptar, janë:

- mungesa e një politike të qartë dhe koherente për të trajtuar zgjedhjet strukturale të parashikuara nga legjislacioni tatimor;
- fakti që sistemi tatimor ekziston si një realitet ekonomik në botën e biznesit dhe si një kosto reale dhe substanciale që prek formën e pjesës më të madhe të transaksioneve;
- ekzistenca dhe aplikimi i shumë parimeve formale për karakterizimin e transaksioneve dhe krijimin e dallimeve, të cilat janë më tepër formale sesa substanciale;
- tatimi i ndryshëm për biznese të ndryshme dhe mungesa e një kuadri koherent të tatimit mbi investimin e të ardhurave.

Rrugët që janë ndjekur për konstatimin e shmangies tatimore kanë qënë të ndryshme. Kryesisht në Itali është përdorur interpretimi i një dispozite anti-shmangie, për faktin nëse kjo dispozitë²⁰, përbën apo jo një rregull të përgjithshëm anti-shmangie, me anë të së cilës do të lehtësohej procesi i kundërshtimit të shmangies tatimore nga administrata tatimore.

²⁰ Konkretisht neni 37-bis i Dekretit Presidential nr.600/1973

Duke iu referuar legjislacionit italian, në këtë punim do të përcaktohet se rregullat e përgjithshme anti-shmangie janë në thelb të “paqarta” në fushëveprimin dhe zbatimin e tyre. Qasja për një interpretim ligjor, në kuadër të qëllimit të legjislacionit shërben si një udhëzues për të kuptuar dhe aplikuar shmangien tatimore dhe për sigurimin e një zgjidhjeje më të plotë dhe efektive të problemit të shmangies tatimore.

Tendenca e shmangies, edhe pse nga pikëpamja etike është e dënueshme, konsiderohet një sjellje e natyrshme e njeriut. Qenia njerëzore është në fakt “subjekt ekonomik”, që si i tillë tenton të kryejë ato veprime të cilat kërkojnë një minimum investimi, për të arritur një fitim maksimal. Gjithashtu, sipas (Locchi, 2011) çdo subjekt vepron mbi bazën e një llogaritjeje kosto-përfitim dhe synon minimumin e përdorimit të kapacitetit, në rastin tonë, pasuror.

Nga pikëpamja ekonomike, përsëri kjo lloj sjelljeje është e natyrshme, ndërsa nga pikëpamja juridike, shmangia tatimore është një fenomen jo i lejueshëm, sepse është në kundërshtim me parimet e të drejtës tatimore dhe shkak për “shtrembërime” evidente dhe thelbësore, si në planin ekonomik, ashtu edhe në atë social (Brown, 2012: 198-199).

Në fakt, nuk ekziston ende një përkufizim i plotë i shmangies tatimore dhe ndikimi i konceptit të abuzimit me të drejtën (për të cilin do të flasim në kapitujt në vijim) ka bërë që individualizimi i saktë i këtij përkufizimi të bëhet akoma edhe më kompleks. Jo vetëm koncepti i abuzimit me të drejtën, (Terracina, 2012) si më inovativi në të drejtën tatimore, por edhe rastet e gjashmërisë me evazionin fiskal, simulimin, planifikimin tatimor e bëjnë shmangien tatimore, të vështirë për t’u evidentuar dhe konstatuar.

Megjithatë siç do të shohim edhe në vijim, nga një trajtim i hollësishëm, shmangia tatimore dallon nga rastet e sipërpërmendura, si nga forma ashtu edhe nga përmbajtja (Palumbo, 2011:3).

Me shmangie tatimore, sipas (Palumbo, 2011) do të kuptojmë situatën kur të ardhurat deklarohen, por transaksionet strukturohen në mënyrë të tillë, duke shfrytëzuar hapësirat ligjore, që detyrimi tatimor të reduktohet. Ky reduktim nuk ka qenë në qëllimin e legjislatorit dhe as në frymën e ligjit (Terracina, 2012:183-190).

Gjatë shek. XX, shumë raste të shmangies tatimore në Itali janë konstatuar vetëm me përdorimin e disa masave specifike në sektorë të veçantë, të cilët dukeshin më vulnerabël ndaj rasteve abuzive. Tentativat e formulimit të një rregulli të përgjithshëm anti-shmangie hasnin kundërshti me parimin e autonomisë kontraktuale dhe sigurisë juridike. Shqetësimi i vërtetë ishte se, në qoftë se do t'i atribuohet administratës tatimore e drejta për të vlerësuar lidhjen efektive ndërmjet formës së transaksionit, (Palumbo, 2011:5) substancës dhe rezultatit ekonomik të përftuar nga palët, përmirësimi mund të ishte më keq sesa vetë problemi. Në fakt, administrata tatimore nuk është një palë e tretë e paanshme dhe “pushteti” i saj lehtëson rregullimin e këtij problemi (Antonini, 1966:167-174).

Në të drejtën tatimore, shpeshherë është e vështirë përcaktimi i dallimit midis shmangies tatimore, evazionit fiskal dhe kursimit të ligjshëm ose siç quhet ndryshe, planifikimit tatimor. Shmangia gjendet në një pozicion të ndërmjetëm midis evazionit fiskal (ose shkëljes së hapur të përcaktimeve normative të ligjit tatimor) dhe kursimit legjitim (si ushtrim i ligjshëm i lirisë dhe autonomisë kontraktuale të palëve).

Pra, shmangia konsiston në përdorimin e rregullave në mënyrë instrumentale, formalisht perfekte, por që në thelb është në kundërshtim me frymën e dispozitave, duke patur si qëllim, *ekskluzivisht* apo *kryesisht*, uljen e barrës tatimore normalisht të pagueshme. Sipas (Palumbo, 2011) Tatimpaguesi, i cili në kushte të zakonshme do të ishte subjekt i një regjimi të veçantë tatimor, shmang aplikimin e këtij të fundit, duke përmbushur një apo më shumë transaksione, që në rast të kundërt nuk do t'i kryente, ose vepron artificialisht në kushtet e kërkuara nga ligji, në mënyrë që të gëzojë një pozitë më të favorshme, në kundërshtim me qëllimet që ka përcaktuar vetë ligji (Palumbo, 2011:5).

Në përpjekje për të sqaruar tej vijës ndarëse këto dy koncepte, doktrina juridike është përpjekur të nxjerrë në pah karakteristikat thelbësore të shmangies tatimore. Ka gjithmonë katër elementë të pranishëm në një rast të shmangies tatimore, të cilat janë:

- Anomalitë e transaksionit në krahasim me llojin e transaksionit që normalisht do të ishte kryer, në rrethana të njëjta ose të ngjashme;
- Avantazhi tatimor i arritur nëpërmjet transaksionit jo të zakonshëm, krahasuar me atë që do të përfitonte tatimpaguesi në kushte normale;
- Përshtatja e transaksionit konform arritjes së reduktimit ose rimbursimit të detyrimit tatimor;
- Qëllimi ekskluziv (ose prevalent), i cili udhëheq palët drejt devijimit nga përcaktimi normativ.

Për karakteristikën e parë dhe të fundit (elementët objektiv dhe subjektiv, përkatësisht), administrata tatimore do të duhet të analizojë rast pas rasti arsyet e vërteta që kanë

shkaktuar që tatimpaguesi të devijojë nga kryerja e transaksionit të zakonshëm (Galdieri, 2009:27). Ndërsa për dy të tjerët të rivlerësojë masën e detyrimit të paguar më pak.

2.2 Shmangia tatimore dhe evazoni fiskal (tatimor)

Forcimi i politikës penale nga ana tjetër përkthehet si një mjet force dhe presioni me qëllim arkëtimin e sa më shumë të ardhurave buxhetore nga tatimet dhe taksat. Në fakt ky punim nuk pretendon të ezaurojë të gjitha problematikat mbi shkaqet dhe masat e ndërmarra për administrimin e detyrimeve tatimore, por synon të japë një kontribut modest për të patur koncepte të qarta të këtyre fenomeneve dhe pse, jo bërë dhe dallimin ndërmjet tyre. Parimet që rregullojnë shmangien tatimore dhe evazionin fiskal (tatimor) janë dispozita që ndalojnë kryerjen e transaksioneve komplekse e të strukturuar qëllimisht nga tatimpaguesi, për të devijuar nga pagimi i detyrimit tatimor (Terracina, 2012: 183-190). Para se të përcaktojmë se cilat janë këto parime, na duhet të bëjmë diferencimin e këtyre sjelljeve të tatimpaguesit, në mënyrë që të kuptojmë më mirë lidhjen ndërmjet sjelljeve të paligjshme dhe parimeve të përgjithshme.

Një nga mënyrat përfitimit tatimor dhe shkaktimit të boshllëkut tatimor është evazoni fiskal (Caraccioli, 2009).

Evazoni fiskal është ajo sjellje e paligjshme e tatimpaguesit, e cila konsiston në një shkelje të drejtpërdrejtë të detyrimeve tatimore, si rezultat i plotësimit të disa elementëve që lidhen me lindjen e tatimit (Galdieri, 2009:191). Kemi të bëjmë me evazion atëherë kur, në praktikë, tatimpaguesi shmang pagimin, tërësisht ose pjesërisht të detyrimit tatimor duke

përdorur mjete/mënyra të paligjshme për të fshehur të gjithë ose një pjesë të bazës të tatueshme (Brown, 2012:201-202).

Këto sjellje të tatimpaguesit, të cilat janë të paligjshme, mund të vijnë edhe si pasojë e neglizhencës së rëndë ose dashjes në kryerjen e veprimeve ose mosveprimeve si psh: mosdorëzimi i faturave ose mosfaturimi i transaksioneve (si mosveprime të tatimpaguesit), ose mund të rezultojnë në veprime aktive si plotësimi i faturave për transaksione të cilat janë realisht inekzistente (Terracina, 2012: 183-190).

Duke patur këtë rëndësi të veçantë vendosja me ligj nga shtetet e tatimeve dhe taksave, për financim të buxhetit të tij, edhe pagesa dhe mbledhja e tyre ka një rëndësi themelore dhe pikërisht për të mbrojtur këtë sistem ligjvënës vendosin masa shtënguese dhe penalizuese për shkelësit e ligjit. Masat shtrënguese mund të jenë të natyrës administrative dhe në raste të caktuara të natyrës penale, që kanë të bëjnë me heqjen e lirisë së personit apo të titullarit të subjektit në rastin e organizimeve të tjera juridike. Për këtë arsye, legjislatori nuk e ka parë të arsyeshme të bëjë një ndarje të tyre jashtë Kodit Penal (Elezi, 2015), pra duke u mjaftuar vetëm me ndëshkimin administrativ. Veprat penale të lidhura me tatimet dhe taksat janë të lidhura ngushtë me legjislacionin përkatës, si të tilla janë vepra referuese dhe nuk mundet të bëhet dot një interpretim i saktë dhe i plotë doktrinal i veprës penale, pa ju referuar legjislacionit tatimor.

Në këtë mënyrë përkufizimi i sjelljes për qëllime të evazionit është më i thjeshtë: ekziston detyrimi tatimor i përcaktuar në rregullat përkatëse, personi, subjekt i këtij tatimi nuk synon ndryshimin e strukturës ligjore, por në kundërshtim me ligjin, shmang pagimin e këtij detyrimi (Galdieri, 2009: 191).

Zakonisht këto situata ndodhin në rastin e krijimit të modeleve apo transaksioneve korporative si bashkime, ndarje, transformime të shoqërive të ndryshme, të krijuara si entitete pa një *"arsye të vlefshme ekonomike"*, por për të përfituar avantazhe tatimore në mënyrë të padrejtë ose për të kursyer nga mospagimi i detyrimeve, madje edhe në ato raste kur nuk përcaktohet në rregulla të veçanta.

Ratio (arsyeja) e evazionit është një kursim asistematik i detyrimeve tatimore në favor të tatimpaguesit. Në çdo rast pasoja e evazionit tatimor është mungesa e të ardhurave (boshllëku tatimor) në buxhetin e shtetit.

Sipas legjislacionit shqiptar në fuqi, me vepra penale në fushën tatimore, kuptojmë ato vepra (veprime ose mosveprime), të kundërligjshme, të kryera me dashje dhe me qëllim për t'iu shmangur pagimit të taksave dhe tatimeve në forma të ndryshme (Elezi, 2015). Këto vepra penale kanë objekt grupor të përbashkët. Me anë të tyre mbrohen marrëdhëniet juridike të vendosura në fushën e tatimeve dhe të taksave, në mënyrë që të sigurohen interesat ekonomike të shtetit nga veprimet ose mosveprimet kriminale.

2.2.1 Përgjegjësia administrative dhe penale e tatimpaguesit individ

Me ndryshimet ligjore të viteve të fundit, vepra penale e fshehjes së të ardhurave²¹ mori këtë formë:

Fshehja apo shmangia nga pagimi e detyrimeve tatimore, nëpërmjet mosdorëzimit të dokumenteve ose mosdeklarimit të të dhënave të nevojshme, sipas legjislacionit në fuqi, dorëzimi i dokumenteve të falsifikuara, apo deklaratave ose informacioneve të rreme, me

²¹ Neni 180 KP. ndryshuar me ligjin nr.144, datë 2.5.2013, neni 36.

qëllim fitimin material, për vete apo për të tjerët, përmes përllogaritjes së pasaktë të shumës së tatimit, taksës, apo kontributit, përbën vepër penale dhe dënohet me burgim deri në tre vjet²².

Kur kjo vepër kryhet me qëllim fshehjen apo shmangien nga pagimi të një detyrimi tatimor me vlerë më të lartë se pesë milionë lekë, dënohet me burgim nga dy deri në pesë vjet.

Kur kjo vepër kryhet me qëllim fshehjen apo shmangien nga pagimi të një detyrimi tatimor me vlerë më të lartë se tetë milionë lekë, dënohet me burgim nga katër deri në tetë vjet.

Ndërsa me ligjin nr.135/2015, datë 5.12.2015, u shtua neni 180/a me këtë përmbajtje:

Moslëshimi i kuptonit tatimor, dëftesës ose faturës tatimore nga personi, i cili ka detyrimin të lëshojë kuponin tatimor, dëftesën ose faturën tatimore, kur është marrë më parë masa administrative, dënohet me gjobë ose me burgim deri në një vit.

Ushtrimi i një aktiviteti tregtar të paligjshëm ose të paregjistruar në organet tatimore, të papajisur me kasë fiskale, sipas dispozitave ligjore në fuqi, ose dhënia e urdhreve në kundërshtim me ligjin, me qëllim moslëshimin e kuponit tatimor, dëftesës ose faturës tatimore, kur është marrë më parë masa administrative, dënohet me burgim deri në tre vjet.

Referuar doktrinės, studimi i veprave penale të fushës tatimore përbën objektin e të drejtës penale tatimore, si pjesë e të drejtës së posaçme penale. E drejta penale tatimore ka disa tipare të veçanta që e karakterizojnë në raport me të drejtën penale të përgjithshme. Vepra penale tatimore konceptohet kryesisht si formale, çka nënkupton se, në të shumicën e

²² Shfuqizuar fjalë në paragrafin e parë me ligjin nr.135/2015, datë 5.12.2015.

rasteve, vetëm kryerja e disa akteve (p.sh. *falsikimi i faturave tatimore, mosdorëzimi i dokumenteve tatimore*), mjaftojnë për të përcaktuar autorin e veprës, pa qenë e nevojshme të tregojmë qëllimin deliktual të tij. E drejta penale karakterizohet nga një lehtësi relative, me të cilën ajo lejon që të ndiqen jo vetëm autorët e veprës material, por edhe personat që kanë pasur një “interes për mashtrimin”.

Ligjet tatimore caktojnë rregulla të hollësishme për regjistrimin me saktësi të burimit të të ardhurave, afatet kohore të pagës së tyre, bazën e tatueshme, mënyrat e pagesës si dhe përgjegjësinë për subjektet që i shmangen pagesës së taksave. Përgjegjësia tatimore është e ndarë në dy pjesë, në atë administrative dhe penale. Përgjegjësia administrative trajtohet nga ana e administratës tatimore, ndërsa përgjegjësia penale është objekt i veprimtarisë së organeve hetimore penale. Megjithatë, duhet kuptuar që të dyja përgjegjësitë nuk mund të shihen të ndara nga njëra-tjetra për sa kohë që në themel të trajtimit të tyre është mbrojtja e benefitit juridik, që është buxheti i shtetit dhe financimi i tij.

Nëse do i referohemi pikëtakimeve duhet të kemi parasysh rastin kur akti apo fakti tatimor i ndodhur ka sjellë cenimin e njëkohshëm të shmangies nga pagimi i detyrimit tatimor, kur subjekti i cili ka fshehur të ardhurat, me qëllim të fshehjes apo mospagimit të detyrimeve tatimore, është njëkohësisht subjekt i ndëshkimit nga ana tatimore dhe po ashtu subjekt i veprës penale të fshehjes së atë ardhurave²³.

Evazioni fiskal dhe Fshehja e të ardhurave, subjekte primare apo kryesore të saj kanë të njëjtat subjekte me ligjet tatimore. Në rastin e analizimit të kësaj vepre penale “Fshehja e të ardhurave”, si vepër të cilën Kodi Penal e referon në ligj të veçantë duhet parë e lidhur ngushtë me parashikimet ligjore në legjislacionin tatimor dhe koncepte bazë si tatim, taksa,

²³ Nenet 180 dhe 181, KP

detyrim tatimor, subjekt i tatimit etj. Sipas përcaktimit të veprës së Fshehjes së të ardhurave, do të kuptojmë se ka përgjegjësi penale personi apo personat të cilët fshehin apo tregojnë të dhëna të rreme me qëllim shmangien e tatimeve dhe taksave. Pra, kushti kryesor i ekzistencës së veprës penale është fshehja e të ardhurave, për të cilat paguhen tatime dhe taksa dhe jo të gjitha të ardhurat e tjera.

Në Ligjin nr. 9920/2008 “Për procedurat tatimore”, i ndryshuar, neni 131, përcaktohen Veprat penale në fushën e tatimeve. Konsiderohen vepra penale, në fushën e tatimeve rastet, kur me dashje, Personi, i cili, për çdo tatim të vendosur nga një ligj tatimor, kryen ndonjëren nga veprat që vijojnë, dënohet në përputhje me Kodin Penal kur:

a) me dashje përpiqet të kryejë evazion tatimor;

a/1) kryen evazion tatimor siç parashikohet në pikën 2, të nenit 116, të këtij ligji, me dashje nuk mbledh tatimin ose nuk e paguan atë në buxhet;

b) me dashje nuk mbledh detyrimin tatimor dhe kontributet e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore ose nuk i paguan ato në buxhet.

b) me dashje fsheh ose shkatërron libra dhe regjistrime, dokumente, deklarata apo informacion tjetër të rëndësishëm për detyrimin tatimor;

ç) me dashje dorëzon dokumente, deklarata tatimore ose informacion të falsifikuar;

c) me dashje nuk i bindet një kërkesë me shkrim për t’u paraqitur në organet tatimore;

dh) me dashje ndërhyt në vlerësimin ose mbledhjen e tatimit;

d) kërcënon ose kryen shkelje ndaj një zyrtari tatimor;

ë) në bashkëpunim me një zyrtar tatimor, paguan ose pranon ryshfete;

e) i ofron ryshfet një zyrtari tatimor;

f) me dashje jep informacion tatimor në mënyrë të paautorizuar me ligj ose rregullore.

2. Administrata tatimore bën kallëzim penal në prokurori për çdo shkelje të parashikuar në pikën 1 të këtij neni.

3. Përgjashtimisht, për tatimpaguesit, të cilët, deri në datën 31.12.2015, me vullnetin e tyre deklarojnë dhe për pasojë korrigjojnë një deklaratë tatimore të plotësuar qëllimisht gabim, në kushtet e nenit 116 të ligjit, pavarësisht periudhës tatimore që i përket kjo deklaratë, paguajnë tatimin dhe kamatëvonesat, sipas nenit 76, të këtij ligji, administrata tatimore, në përputhje me këtë nen, nuk do të bëjë kallëzim penal. Korrigjimi, i cili përfshin tatimin e papaguar dhe kamatëvonesat, do të vetëdeklarohet nga tatimpaguesi në deklaratën e muajit korrent, brenda datës 31.12.2015, ose do të kërkojë të bëhet nëpërmjet një rivlerësimi nga administrata tatimore. Tatimpaguesit nuk përfitojnë nga kjo dispozitë, nëse shkelja, sipas paragrafit të mësipërm, është konstatuar paraprakisht nga administrata tatimore.

4. shfuqizohet²⁴.

Nga analiza e legjislacionit tatimor me parashikimet e Kodit Penal lidhur me fshehjen e të ardhurave, nuk duket se kemi një harmonizim të plotë të faktit se kush konsiderohet vepër penale. Për të bërë një analizë të këtij aspekti, marrim në shqyrtim mënyrën e kryerjes së evazionit tatimor sipas ligjit tatimor dhe veprës penale të Fshehjes së të Ardhurave, sipas Kodit Penal. Nëse i referohemi nenit 116 të Ligjit “Për procedurat tatimore”, shohim kuptimin e evazionit tatimor, i cili konsiderohet si fshehja apo shmangia nga pagimi i detyrimeve tatimore, nëpërmjet mosdorëzimit të dokumenteve ose mosdeklarimit të të dhënave të nevojshme, sipas legjislacionit në fuqi, dorëzimi i dokumenteve të falsifikuara

²⁴ Ligji nr. 9920/2008 “Për procedurat tatimore”, i ndryshuar, neni 131.

apo deklaratave ose informacioneve të rreme, që çojnë në përlllogaritjen e pasaktë të shumës së tatimit, taksës apo kontributit dhe dënohet me gjobë të barabartë me 100 për qind të diferencës së shumës së përlllogaritur nga ajo që duhet të ishte në fakt. Në kuptim të këtij neni, konsiderohet gjithashtu se kryejnë evazion tatimor duke kryer fshehje të të ardhurave, me qëllim fshehjen apo shmangien nga pagimi i detyrimeve tatimore, tatimpaguesit, për të cilët konstatohet se kryejnë këto shkelje dhe për të cilët janë aplikuar dënimet administrative në përputhje me:

- a) pikën 1, të nenit 119, të këtij ligji,²⁵
- b) pikën 3, të nenit 121, të këtij ligji²⁶;
- c) pikën 1, shkronjat “a” e “b”, të nenit 122, të këtij ligji²⁷.

²⁵ Neni 119 Mosdeklarimi i punonjësve dhe fshehja e pagës

1. Nëse nga verifikimi dhe kontrolli në vendndodhjen e biznesit rezulton se tatimpaguesi nuk ka deklaruar në organin tatimor çdo të punësuar rishtazi, të paktën një ditë kalendarike përpara fillimit të punës, përveç detyrimit për pagimin e shumës së detyrimeve tatimore dhe kontributeve të sigurimeve shoqërore e shëndetësore, të llogaritura ngadata e konstatimit, dënohet me gjobë për çdo punonjës të padeklaruar:

a) tatimpaguesit e regjistruar si subjekte të tatimit mbi vlerën e shtuar dhe tatimit mbi fitimin, me gjobë prej 200 000 (dyqind mijë) lekësh;

b) tatimpaguesit e tjerë, me gjobë prej 50 000 (pesëdhjetë mijë) lekësh. Kjo gjobë nuk aplikohet në rastin kur nga verifikimi dhe kontrolli në vendndodhjen e aktivitetit të personit fizik të vetëpunësuar, evidentohen persona mbi 16 vjeç, të cilët kategorizohen si persona të papaguar të familjes.

²⁶ Neni 121 Mallrat e pashoqëruara me dokumente tatimore

1. Për tatimpaguesin që mban në ruajtje, përdor ose transporton mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, në përputhje me dispozitat e këtij ligji, aplikohen masat dhe dënimet si më poshtë:

a) Tatimpaguesit të tatimit të thjeshtuar të fitimit, që nuk është i regjistruar për TVSH-në, menjëherë në momentin e konstatimit i ndryshohet përgjegjësia tatimore duke kaluar si tatimpagues i TVSH-së.

Përqëllim të konstatimit të mosdokumentimit të mallit detyrohet të lëshojë faturë, sipas nenit 53, të këtij ligji, me qëllim dokumentimin e mallit dhe aplikohet dënim, sipas pikës 1, të nenit 124, të këtij ligji.

b) Tatimpaguesi i regjistruar për TVSH-në detyrohet të dokumentojë mallin duke lëshuar faturë tatimore, sipas nenit 53, të këtij ligji. Për qëllim të konstatimit të mosdokumentimit të mallit i kryhet rivlerësim i shitjeve në të njëjtën vlerë me vlerën e tregut të mallit të padokumentuar dhe aplikohet dënim, sipas pikës 1, të nenit 124, të këtij ligji.

2. shfuqizohet.

3. Personi i identifikuar i paregjistruar, në kuptim të nenit 41, të këtij ligji, për sasinë e mallit që mban në ruajtje, përdor ose transporton, dënohet sipas shkronjës “b”, të pikës 1, të këtij neni. Gjithashtu, në përputhje me nenin 116, të këtij ligji, administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke e kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

4. shfuqizohet

Nëse do të marrim në analizë, nenin 131 të Ligjit, përbën vepër penale, evazioni tatimor, nëse kryhet me dashje dhe gjithashtu kjo dispozitë përcakton edhe rrethana të tjera të cilësuar, si përsëritja, dënimi i mëparshëm etj. Nga sa konstatojmë, evazioni tatimor është shkelje e parashikimeve ligjore në fushën e tatimeve, por jo në çdo rast i dënueshëm penalisht. Neni 116 i Evazionit tatimor është i parashikuar në Kreun XIV "Sanksionet" të Ligjit nr. 9920/2008 i ndryshuar ku sanksionohet se çdo veprim ose mosveprim i tatimpaguesit, agentit tatimor apo përfaqësuesit të tatimpaguesit, që bie në kundërshtim me

²⁷ Neni 122 Kundërvajtjet administrative në përdorimin e pajisjeve fiskale, për lëshimin e kuponave fiskalë e të biletave

1. Tatimpaguesi, person juridik ose fizik, tregtar, i cili detyrohet të përdorë pajisjen fiskale ose sistemet e monitorimit të qarkullimit, në përputhje me përcaktimet e këtij ligji, dënohet në rast se:

a) nuk instalon pajisjen fiskale ose sisteme të monitorimit të qarkullimit:

i) herën e parë të konstatimit të mosinstalimit të pajisjes fiskale ose sistemeve të monitorimit të qarkullimit, me gjobë në masën 50 000 (pesëdhjetë mijë) lekë;

Për tatimpaguesit e regjistruar për herë të parë ose që plotësojnë për herë të parë detyrimin ligjor për instalimin e pajisjes fiskale ose sistemit të monitorimit të qarkullimit aplikohet një afat prej 15 ditësh pune për vendosjen dhe instalimin e pajisjes fiskale apo sistemit të monitorimit të qarkullimit;

ii) nëse pas verifikimit të parë, sipas nënndarjes "i", të këtij neni, konstatohet se tatimpaguesi vazhdon të mos e instalojë pajisjen fiskale për regjistrimin e pagesave me para në dorë ose sistemin e monitorimit të qarkullimit, merret masa e bllokimit të veprimtarisë në vendin ku është konstatuar shkelja për 15 ditë kalendarike. Nëse tatimpaguesi, brenda këtij afati, nuk instalon pajisjen fiskale në vendin ku është konstatuar shkelja, masa e bllokimit shtyhet deri në instalimin e pajisjes fiskale. Në rastin kur situatë nuk është rregulluar brenda 15 ditëve, tatimpaguesit i publikohen emri, NIPT-i dhe emri i përfaqësuesit të biznesit, në faqen zyrtare të internetit të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve.

iii) **çdo konstatim i mëpasshëm i mosinstalimit të pajisjes fiskale ose sistemit të monitorimit të qarkullimit, si shkelje e përsëritur, konsiderohet evazion tatimor siç parashikohet në nenin 116, të ligjit, dhe administrata tatimore ushtron të drejtën e parashikuar në nenin 131, të këtij ligji, duke bërë kallëzim penal për tatimpaguesin;**

b) nuk lëshon kupon tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve për:

i) konstatimin (verifikimin) e kryer, me gjobë në masën 50 000 (pesëdhjetë mijë) lekë dhe përveç masës së gjobës për tatimpaguesit e regjistruar për TVSH-në bëhet vlerësim tatimor për tre muajt e fundit, duke përdorur metodat alternative, të parashikuara në nenet 71 dhe 72 të këtij ligji;

ii) konstatimin (verifikimin) tjetër pas konstatimit të parë, sipas nënndarjes "i", të kësaj shkronje, nëse tatimpaguesi vazhdon të mos e lëshojë kuponin tatimor për të dokumentuar qarkullimin e realizuar të mallrave apo të shërbimeve, përveç aplikimit të dënimit si në nënndarjen "i", dhe në këtë rast merret masa e bllokimit të veprimtarisë në vendin ku është konstatuar shkelja për 30 ditë kalendarike. Masa e bllokimit të veprimtarisë hiqet para afatit 30-ditor nëse tatimpaguesi paguan dënimin sipas këtij paragrafi;

(Shtuar me Ligj Nr. 110/2020 datë 29.07.2020, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 146, datë 07.08.2020)

iii) **çdo konstatim të përsëritur të moslëshimit të kuponit tatimor, pas dy konstatimeve të sipërpërmendura, përveç aplikimit të dënimit, si në nënndarjen "i", konsiderohet evazion tatimor sipas pikës 2, të nenit 116, të këtij ligji. Gjithashtu, publikohen emri i tatimpaguesit, NIPT-i dhe emri i përfaqësuesit të biznesit në faqen zyrtare të internetit të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve;**

ligjin dhe për të cilin ky ligj parashikon dënim administrativ, përbën shkelje tatimore administrative.

Më poshtë, në tabelën nr. 2, pasqyrohet në mënyrë analitike, për periudhën 2017-2019, numri i referimeve në Prokurori nga strukturat e hetimit tatimor, sipas llojit të veprave dhe shumës në vlerë lekësh, të shmangura.

Tabela nr. 2: Referime në Prokurori

Nr	Vepra penale	Neni K.P	2017		2018		2019	
			Nr. Ref	VLERA	Nr. Ref	VLERA	Nr. Ref	VLERA
1	Krijimi i skemave mashtruese me TVSH	144/a	8	1,033,547,402	12	4,151,078,470	7	804,033,418
2	Fshehje e të ardhurave	180	55	2,049,803,921	115	6,520,506,123	123	8,503,645,009
3	Mospagim taksash e tatimesh	181	61	3,123,243,913	73	5,497,703,617	96	1,480,834,936
4	Organizim i Llotarive të palejuara	197	10		6		2	
5	Punësim i paligjshëm	170/a	18	800,000	76		33	
6	bllokimit apo	182/a			21		21	
7	Të tjera		13		5		2	
	Shuma		165	6,207,395,236	308	16,169,288,210	284	10,788,513,363

Evazionit tatimor kryhet nëpërmjet fshehjes apo shmangies nga pagimi i detyrimeve tatimore, nëpërmjet mosdorëzimit të dokumenteve ose mosdeklarimit të të dhënave të nevojshme, sipas legjislacionit në fuqi, dorëzimi i dokumenteve të falsifikuara apo deklaratave ose informacioneve të rreme, që çojnë në përlllogaritjen e pasaktë të shumës së tatimit, taksës apo kontributit dhe dënohet me gjobë të barabartë me 100 për qind të diferencës së shumës së përlllogaritur nga ajo që duhet të ishte në fakt. Shmangia tatimore krahasuar me evazionin tatimor në rastin më të mirë nuk përbën kundërvajtje administrative, pra si pasojë nuk dënohet me gjobë dhe në rastin më të keq, nuk përbën vepër penale. Referuar disa studiuesve (Tafa (Bungo), 2009), shmangia tatimore

konsiderohet “evazion tatimor i ligjshëm”, pra shmangie duke shfrytëzuar hapësirat ligjore për të arritur një avantazh tatimor.

Për nevoja të studimit të koncepteve, shkurtimisht po parashtrojmë në vijim elementët e veprës penale të Fshehjes së të ardhurave.

1. Objekt i veprës penale të fshehjes së të ardhurave janë marrëdhëniet juridike të vendosura për të siguruar funksionimin normal të sistemit të tatim-taksave, që janë caktuar me ligj për financimin e buxhetit të shtetit dhe që mbrohen posaçërisht me anë të legjislacionit penal, nëpërmjet veprimeve dhe mosveprimeve kriminale. Dallimi i kësaj vepre penale me veprat e tjera qëndron *në impaktin që ka në dëm interesit të përgjithshëm të shoqërisë*.
2. Ana objektive. Vepra penale kryhet me veprime dhe mosveprime aktive të formave të ndryshme, si fshehjen e të ardhurave ose të objektit të tatimit, që si rregull janë të tatueshme, me shmangien nga pagimi i detyrimeve tatimore, nëpërmjet mosdorëzimit të deklaratave tatimore ose të të dhënave të nevojshme, përmes dorëzimit të dokumenteve të falsifikuara apo të dhënies së informacioneve të rreme. Në këtë rast, tatimpaguesi ka të dokumentuar, nëpërmjet faturave të shitjes, të ardhurat e veta, por që qëllimisht në deklaratat tatimore fut të dhëna që nuk janë reale, atëherë ky tatimpagues do të merret në përgjegjësi penale për fshehje të të ardhurave. Kjo vepër penale kryhet edhe përmes llogaritjes së pasaktë së shumës së tatimeve apo të kontributeve të sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore. Tatimpaguesi qëllimisht në llogaritjen e taksave që duhet të paguajë bën gabime matematikore të cilat çojnë në ulje të pagesës së taksave që duhet të paguajë. Në

këtë formë duhet të merret parasysh se llogaritja e gabuar duhet të ketë qëllimin kriminal të shmangies nga pagimi i taksave dhe jo gabimet njerëzore (Elezi, 2015).

3. Në veprën penale të fshehjes së të ardhurave elementi i anës objektive është thelbësor në kryerjen e saj. Subjekti i kësaj vepre duhet, detyrimisht, të ndërmarrë veprime aktive apo mosveprime të cilat konvergojnë në fshehjen e detyrimit tatimor. Plotësimi i figurës së veprës penale kërkon domosdoshmërië e krijimit të një mekanizmi më atë të të cilit subjekti fsheh të ardhurat e krijuara, me qëllim të fshehjes apo shmangies nga detyrimi tatimor, me dashje dhe të paramenduar. Megjithatë vepra do të quhet e kryer edhe në rastet kur subjektet nuk përdorin ndonjë mekanizëm të veçantë, p.sh. në rastin e mosdeklarimit të të dhënave tatimore. Kur vepra quhet e kryer me mekanizëm kërkon patjetër bashkëpunimin e subjekteve apo të personave të tjerë dhe në këto raste pasoja juridike është më e rëndë, pasi fshehja bëhet nëpërmjet një zinxhiri të njëpasnjëshëm, duke u tjetërsuar apo zhdukur tërësisht.

Kjo vepër kryhet në rrethana të cilësuar në rastet kur shmangia apo pagimi i taksave është në një vlerë më të lartë se 5 (pesë) milionë lekë ose në rrethana më të rënda cilësuese në rastet e fshehjes së taksave në vlerën më të lartë se 8 (tetë) milionë lekë. Shmangia nga pagimi i detyrimeve tatimore me vlera të larta shkakton dëm të konsiderueshëm në buxhetin e shtetit, ky është dhe shkak që legjislatori ka vendosur dënim më të lartë penal për to (Elezi, 2015).

2.3 Shmangia tatimore dhe planifikimi tatimor

Shmangia tatimore nuk duhet të ngatërrohet as me evazion fiskal (Terracina, 2012:183-190), i cili konsiston në shkeljen e detyrimit ligjor për të paguar taksat dhe tatimet, as me kursimin e ligjshëm tatimor, ku tatimpaguesi mund të bëjë zgjedhjen nga opsionet e ndryshme të ofruara nga sistemi ligjor për të minimizuar barrën tatimore (Pistone, 1995:6).

Koncepti i kursimit tatimor është më i gjerë dhe më i përgjithshëm se ai shmangies tatimore; pra, mund të themi se kursimi tatimor (*tax saving*) është një grupim që përfshin të gjitha nën-grupimet e konsideruara (Galdieri, 2009:190-191). Por mënyrat, mjetet, teknikat e realizimit të shmangies tatimore janë të ndryshme nga ato të realizimit të planifikimit tatimor. Në fakt, nuk ka absolutisht asgjë të gabuar në zgjedhjen, ndërmjet dy ose më shumë transaksione të ndryshme që të çojnë në të njëjtin rezultat, ku zgjedhja e njërës çon në tatim më të ulët, reduktim ose eliminim të barrës tatimore (Palumbo, 2011:2-3).

Mundësia e tatimpaguesit për realizimin të një kursimi të lejuar nga sistemi ligjor (në të ashtuquajturat zonë të lirë fiskale) është karakteristikë e sistemeve ekonomike kapitaliste. Është simbolik fakti se të tilla mundësi iu dhanë pa asnjë hezitim edhe vendeve ish-komuniste pas daljes nga sistemi i ekonomive të planifikuara (Pistone, 1995:7-8).

Sipas (Galdieri, 2009:190), përfitimi i kursimeve tatimore nëpërmjet planifikimit, kur nuk i kalon kufijtë e ligjshmërisë, mund të jetë shumë i dobishëm edhe nga pikëpamja sociale. Është argumentuar se pesha specifike e barrës tatimore paraqet një instrument për të stimuluar (ose për të dekurajuar) një lloj të caktuar zgjedhjesh shoqërore ose ekonomike të tatimpaguesve.

Ndërsa karakteristika thelbësore e shmangies tatimore është anashkalimi/devijimi nga përcaktimi i normave tatimore ose shfrytëzimi i hapësirave ligjore për kryerjen e transaksioneve të caktuara. Barra tatimore nuk zbutet duke falsifikuar faktet e tatimeve relevante (si në rastin e evazionit fiskal), ose me anë të simulimit të transaksioneve të caktuara (si në rastin e mashtrimit), por nëpërmjet përdorimit të kujdesshëm të normave tatimore ekzistuese dhe të boshllëqeve të shumta të tyre (Palumbo, 2011:2).

Shpesh herë, tatimpaguesit, të gatshëm për të shmangur tatimet, krijojnë skema shumë komplekse me qëllimin e vetëm për të shmangur ligjin (Galdieri, 2009:190). Shmangia tatimore, me fjalë të tjera, konsiston në përfitimin e një rezultati të caktuar ekonomik, pa përdorur sipas qëllimit, procedurën normale të parashikuar nga sistemi ligjor. Problemi kryesor sipas (Brown, 2012) qëndron në faktin se sa larg mund të shkojë tatimpaguesi, duke zgjedhur tatimin më pak të rënduar pa shmangur ligjin.

Ku është kufiri mes kursimit tatimor të ligjshëm dhe shmangies tatimore jo të ligjshme?

Kufiri i paqartë në legjislacionin italian

Relacioni Ministror për futjen e nenit 37-bis të Dekretit Presidencial nr.600/1973 thekson se: "kemi të bëjmë vetëm me planifikim tatimor (kursim i ligjshëm i tatimeve) kur, ndërmjet disa opsioneve të ndryshme të dhëna nga sistemi tatimor, në një nivel të barabartë, tatimpaguesi adopton atë option që përfiton një barrë tatimore më të ulët"²⁸.

²⁸ Në gjuhën italiane: "si ha mero risparmio d'imposta quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso".

Qarkorja nr. 320/E e dhjetorit të vitit 1997 nënvizon se: "nuk kemi të bëjmë me shmangie tatimore për aq kohë sa tatimpaguesi zgjedh midis dy ose më shumë alternativave të ofruara nga sistemi ligjor (Brown, 2012:201-202)²⁹.

Një tjetër zgjidhje “[e problemit] do të ishte adresimi me anë të një parimi të përbashkët, si ato të përhapura në të gjitha sistemet tatimore të vendeve të zhvilluara që i mundësojnë tatimpaguesit të zgjidhë detyrimet e tij tatimore në një mënyrë më pak të kushtueshme, dhe ku rregullat anti-shmangie zbatohen vetëm kur tatimpaguesi abuzon me lirinë e tij, duke krijuar strategji, praktika, manipulime, formalisht të ligjshme- duke shtrembëruar parimet e sistemit juridik. [...] Normat anti- shmangie nuk mund të ndalojnë zgjedhjen e sjelljes më pak të kushtueshme mes një numri të caktuar mundësish të barabarta. Në të gjitha këto raste, referuar (Galdieri, 2009:26) zgjedhja e zgjidhjes tatimore më pak të shtrenjtë, të deklaruar në mënyrë implicite jo të ndaluar dhe në mënyrë eksplicite të lejuar, nuk përbën një shembull të shmangies tatimore".

Në të kundërtën, kur tatimpaguesi nuk zgjedh midis alternativave të ligjshme, por mundohet të devijojë nga normat tatimore, duke shkelur parimet themelore të sistemit ligjor, atëherë kjo sjellje e tatimpaguesit do të etiketohet si shmangie tatimore ose “evazion tatimor i ligjshëm (Tafa (Bungo), 2009).

2.4 Shmangia tatimore dhe abuzimi me të drejtën

Koncepti i “*abuzimit të së drejtës*” është përdorur në traditën ligjore evropiane për të dalluar fenomene me disa karakteristika të ndryshme nga ato të cilat janë parashikuar nga

²⁹ Në gjuhën italiane “non c’è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che l’ordinamento gli mette a disposizione”.

normat ligjore dhe fryma e tyre.³⁰ Në disa tradita juridike të tjera ky koncept është përdorur për të karakterizuar fenomene tërësisht apo pjesërisht analoge me konceptin “në mashtrim të ligjit” ose *frode alla legge*. Në një kuptim të përgjithshëm, koncepti i abuzimit, i cili zbatohet për të gjitha fushat e së drejtës, përcaktohet si ushtrimi i një të drejte të njohur me ligj, por për qëllime të tjera nga ato të përcaktuara (Palumbo, 2011:15).

Për këtë arsye, mund të përdorim një analogji midis konceptit të përgjithshëm të abuzimit të së drejtës në njërën anë dhe shmangies tatimore nga ana tjetër, të cilat referohen tek objektivat e ndjekura nga subjekti/et dhe interesat e tij/tyre, objekt krahasimi dhe mbrojtje.

Në rastin e abuzimit më të drejtën, subjekti vendoset artificialisht në kushtet e kërkuara nga ligji, duke gëzuar përfitimet e akorduara nga ky i fundit ose përdor një prerogativë tjetër, si liria e sipërmarrjes dhe autonomia kontraktuale, për të ndjekur qëllime të ndryshme, në kundërshtim me dispozitën ligjore.

Në rastin e shmangies tatimore, subjekti kryen transaksione pa arsye të vlefshme ekonomike, pa një substancë ekonomike-thelbësore, duke u kujdesur për realizimin e qëllimeve që nuk lidhen me biznesin e zakonshëm të tij, por me trajtimin juridiko-tatimor, ku primare është përfitimi i një avantazhi të një natyre fiskale (Palumbo, 2011:29-30).

Vlerësimi i këtyre sjelljeve bëhet *a posteriori* nga interpretuesit e ligjit apo administrata tatimore, duke u bazuar mbi dy parime themelore atë të sigurisë juridike dhe parimit të mbrojtjes së besimit të tatimpaguesve.

³⁰ AA.VV., *La nullità negoziale come strumento generale antielusivo*, Roma, 2006.

Si abuzimi me të drejtën ashtu edhe shmangia tatimore është një *mospërputhje mes realitetit ligjor dhe realitetit socialo-ekonomik*. Variabli ligjor është një nga arsyet që qëndron prapa zgjedhjeve individuale të subjekteve ndërmjet disa opsioneve ligjore, me qëllim arritjen e të njëjtit rezultat ekonomik. Kjo zgjedhje është krejtësisht legjitime, për aq kohë sa dukja (forma) përputhet me përmbajtjen substanciale të kërkuar nga ligji (Palumbo, 2011:30).

Legjislacioni tatimor konsideron kushtet ekonomike të tilla si detyrimi i tatimit, në lidhje me pasojat ligjore të prirura për të zbehur dhe penguar zbatimin normativ, deri në momentin, që nuk është më legjislacioni tatimor që aplikohet *ex post* në jetën ekonomike, por *ex ante*. Ky efekt shtrihet deri në mosaplikimin e dispozitave specifike tatimore duke marrë si shembull praktikën e *dividend washing* apo *divident stripping* në Itali, të cilat bënë që të moszbatohej legjislacioni tatimor përkatës (Brown, 2012:208-209).

Në doktrinën juridike amerikane, duke ju referuar Broën, klasifikimi ligjor i transaksionit si shmangie tatimore varet nga mungesa e një “*qëllimi biznesi*” ose “*business purpose*”³¹ të vendosur në bazën e saj. Në doktrikën e ligjit komunitar, vërehet se transaksionet kryhen me qëllimin e shmangies së detyrimeve reale, pa arsye ekonomike thelbësore duke përdorur “*veshje*” ligjore të veçanta. Evolucionin e së drejtës evropiane, në funksion të kryerjes së detyrës së vështirë për të siguruar qëndrueshmërinë dhe koherencën e ligjit të brendshëm me atë komunitar, sinjalizon një rastësi tendencioze midis koncepteve të shmangies tatimore dhe abuzimit me të drejtën, të paktën në rastin e sjelljeve,

³¹ *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance, Comparative perspectives on law and justice*

veprimeve/transaksioneve tërësisht artificiale, me qëllim shmangien e ligjit tatimor kombëtar apo komunitar.

Në ndryshim nga sistemi ligjor italian (ku debati doktrinar është dukshëm prezent), sistemet kryesore ligjore kontinentale përmbajnë dispozita të përgjithshme antishmangie, që rregullojnë dhe sanksionojnë konceptin e abuzimit me të drejtën. Për më tepër, këtë koncept do ta analizojmë në kapitujt në vijim, duke bërë një analizë paralele me jurisprudencën e Gjykatës Europiane të Drejtësisë.

2.4.1 Struktura e normës anti-shmangie. Shembull Neni 37-bis

Problemi i përballjes dhe identifikimit të formave të shmangies tatimore u soll në vëmendjen e përgjithshme të doktrinės ligjore italiane dhe jurisprudencës gjyqësore, me gjithë rëndësinë e saj, vetëm në dekadën e fundit të shekullit të kaluar, me futjen e dispozitës të parë anti-shmangie të një natyre të përgjithshme. Kjo dispozitë³² ishte e

³² Teksti origjinal në gjuhën italiane i Nenit 37 bis i Dekretit Legjislativ 600/1973: 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
c) cessioni di crediti;
d) cessioni di eccedenze d'imposta;
e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

aplikueshme vetëm në rastet e transaksioneve të jashtëzakonshme të korporatave dhe ekskluzivisht në fushën e taksimit të drejtpërdrejtë.³³

Kjo dispozitë ka elementë tipikë të dispozitave të përgjithshme anti-shmangie, siç është moszbatueshmëria e akteve nga ana e administratës tatimore apo kryerja e transaksioneve nga tatimpaguesit, që nuk kanë arsye të vlefshme ekonomike, të kryera me synimin që të

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento e' emanato, a pena di nullita', previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento e' divenuto definitivo o e' stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalita' per l'applicazione del presente comma.

³³ Ligji nr.408, i 29 dhjetor të vitit 1990.

shmangin detyrimet apo mosrespektojnë ndalimet e parashikuara nga ligji tatimor dhe me qëllimin e vetëm, për të përfituar avantazhe ekonomike (Palumbo, 2011:3-6).

Miratimit të këtij rregulli i kanë paraprirë një seri e njëpasnjëshme vendimesh gjyqësore dhe studimesh doktrinare, të cilët identifikonin cilat ishin instrumentet në rendin ligjor, të cilët mund të identifikonin sjelljet eluzive si: normat civile që përcaktonin kontratat në mashtrim të ligjit (Neni 1344 të Kodit Civil Italian) dhe veprimet *sine causa*³⁴, (Brown, 2012:210-212) interpretimi ekonomik ose funksional e teleologjik në funksion të përcaktimeve të mësipërme.

Në të kaluarën, ishte krijuar një mendim i përbashkët se në sistemin ligjor italian nuk kishte asnjë parim të përgjithshëm anti-shmangie, as të shkruar dhe as në mënyrë implicite të deduktueshëm nga i gjithë sistemi ligjor. Madje ka pasur disa norma specifike anti-shmangie³⁵ të cilat dukeshin të papajtueshme me idenë e një norme të përgjithshme të të njëjtit lloj.

Pasojat e gjithë kësaj kontradikte ishin ato transaksione, të cilat duke përdorur hapësirat ligjore, konsideroheshin të ligjshme, prodhonin të gjitha efektet e tyre ligjore dhe bëheshin të zbatueshme nga administrata tatimore, megjithëse ato në të vërtetë ishin skema për të shmangur tatimet. Sipas (Palumbo, 2011:6), me mungesën e një norme të përgjithshme

³⁴ Përkthimi në gjuhën shqipe: pa një shkak të vlefshëm (ligjshëm).

³⁵ Për shembull neni 110 i Dekretit Presidencial n. 917, datë 22 dhjetor 1986 (transfer pricing).

anti-shmangie, administrata tatimore nuk mund të bëjë asgjë për të mbushur boshllëqet ligjore³⁶.

Neni 37-bis i Dekretit presidencial nr.600/1973

Neni 37-bis³⁷ i D.P.R³⁸ përfaqëson një dispozitë anti-shmangie quasi të përgjithshme, e cila mori një rëndësi në rritje për sistemin tatimor Italian. Ky nen ka një strukturë komplekse e cila mund të përmbledhet si mëposhtë:

Neni 37-bis, § 1, parashikon kushtet bazë për ekzistencën e evazionit fiskal dhe shmangies tatimore, duke përcaktuar se autoritetet tatimore kanë të drejtën të mos marrin parasysh veprimet, transaksionet dhe kontratat të cilëve u mungon qëllimi i vlefshëm i biznesit, si dhe parashikon sjellje të tatimpaguesve të cilat i udhëheq qëllimi për përfitimin në mënyrë të paligjshme të avantazheve fiskale;

Neni 37-bis, § 2, parashikon se administrata tatimore ka autoritetin të mos lejojë përfitime tatimore të arritura nëpërmjet veprimeve të përcaktuara në paragrafin e parë, por duke rikarakterizuar dhe aplikuar detyrimet sipas normave tatimore të cilat janë devijuar;

Neni 37-bis, § 3, parashikon aplikimin e nenit 37-bis, § 1 e 2, me kusht që gjatë performancës së tatimpaguesit të jenë zhvilluar një ose disa transaksione shprehimisht të listuara në paragrafin e tretë.

³⁶ Situatat filluan të ndryshojnë me hyrjen në fuqi të nenit 10 të Statutit nr. 408 të vitit 1990, i cili u shfuqizua pak vjet më vonë dhe u zëvendësua nga neni 37-bis i Kodit të Vlerësimit të Tatimit mbi të Ardhurat (ITAC-Income Tax Assessment Code) në 1997.

³⁷ Neni 37-bis u shtua me anë të nenit 7 të Dekretit legjislativ nr. 358, datë 8 tetor 1997.

³⁸ Dekreti Presidencial nr.600, datë 29 shtator 1973, i ndryshuar.

Neni 37-bis, § 4-8 parashikon norma procedurale për vlerësimet mbi bazë të nenit 37-bis.

E gjithë procedura e vlerësimit dhe konstatimit të shmangies tatimore mund të quhet si një procedurë gjashtë-shkallëshe (*six-steps procedure*), sipas nenit 37-bis të D.P nr.600/1973 (Brown, 2012:211).

Në nenin 37-bis, paragrafi i parë, përcaktohet si vijon:

"Administrata tatimore mund të mos marrë parasysh efektet tatimore të çdo transaksioni ose serie transaksionesh, të kryera pa një arsye të vlefshme ekonomike, që synojnë të shmangin detyrimet ose ndalimet e parashikuara nga sistemi tatimor dhe që synojnë përfitimin e reduktimit të detyrimit ose rimbursimit të tij, për të cilat tatimpaguesi nuk do të kishte të drejtë të përfitonte në rast të kundërt".

Siç shihet, ky nen i jep autoritet të veçantë administratës tatimore, duke lejuar atë, të vlerësojë një rast të dhënë, në dritën e thelbit ekonomik të një transaksioni ose një serie transaksionesh.

Ky ndryshim i bërë nga legjislatori tregon një vëmendje të caktuar mbi rregullimin e rasteve të shmangies për kontratat e lidhura, me anë të të cilave përfitohen nga tatimpaguesit reduktime të vlerës së detyrimit tatimor (Palumbo, 2011:3-6).

Kjo do të thotë gjithashtu se administrata tatimore mund të shtrijë autoritetin e kontrollin jo vetëm mbi një transaksion të vetëm, por edhe për veprimet e tjera të kryera para dhe pas

këtij transaksioni, që mund të rezultojnë pjesë të një skeme të vetme shmegieje³⁹. Secili transaksion mund të përkufizohet si një copëz e një plani më të gjerë.

Të dhëna të rëndësishme që mund të ndihmojnë në zbulimin e një lidhje të mundshme midis transaksioneve, janë afërsia në kohë me transaksionin e kryer (Deotto, 2012:336-337) (kur intervali mes njërit transaksion dhe tjetrit është aq i shkurtër sa për të arsyetuar në ndërlidhjen e mundshëm të tyre), ose objektivi/qëllimi i tyre i ndërvarur (kur secili transaksion i marrë veçmas nuk rezulton shumë i dobishëm ekonomikisht).

Në mënyrë të përmbledhur, neni 37-bis parashikon tri kritere (Brown, 2012:209), të cilat duhet të plotësohen në mënyrë që të përcaktohet ekzistenca e një transaksioni që shmang tatimet:

(A) mungesa e qëllimit të biznesit (*valid business purpose*);

(B) shmangia e detyrimeve ose ndalimeve;

(C) avantazhi tatimor (*Benefit-reduktim* ose rimbursim të tatimeve).

Nuk është e lehtë për të përcaktuar nëse këto tri elementë gjenden në një transaksion dhe, në veçanti, nëse një transaksion duhet të konsiderohet si pikënisje e një kursimi të ligjshëm tatimor apo i një veprimi jo të ligjshëm.

Raporti Ministror për Dekretin Legjislativ nr. 358, datë 8 tetor 1997, i cili shtoi nenin 37-bis, konsideron si tipar dallues të shmangies tatimore, në krahasim me planifikimin tatimor,

³⁹ Sipas legjislacionit shqiptar, kemi të bëjmë me transaksione të lidhura.

manipulimin e dispozitave tatimore apo përdorimin e skemave të tilla, edhe pse formalisht të ligjshme, janë në kundërshtim me parimet themelore të sistemit tatimor.

Si një sqarim i mëtejshëm, Ministria e Financave (me anë të Qarkores n. 320, të datës 19 dhjetor 1997) vuri në dukje se planifikimi tatimor është i paligjshëm (Galdieri, 2009:30) kur është në kundërshtim me parimin e aftësisë paguese të parashikuar nga neni 53/1 i Kushtetutës Italiane.

Duke u rikthyer sërish tek tri kriteret, i pari konsiston në testin e qëllimit të biznesit (*business purpose test*). Me atë të këtij testi, ligjvënësi ka theksuar rëndësinë e një analize ekonomike të transaksioneve nën shqyrtim.

Po çfarë konsiderohet një arsye e vlefshme ekonomike?

Arsyeja e vlefshme ekonomike gjendet edhe kur transaksioni ka për qëllim jo përfitimin e një avantazhi tatimor, por thjesht një qëllim të lidhur me biznesin ose arsyet menaxheriale. Marrim një shembull për të sqaruar këtë koncept: një grup sipërmarrësish mund të vendosin për të krijuar një shoqëri, në mënyrë që të bashkojnë aftësitë e tyre dhe të jenë në gjendje për të konkurruar në treg. Ata mund të zgjedhin si formë ligjore të shoqërisë së tyre, atë më përgjegjësi të kufizuar (shpk), ku përgjegjësia e çdo ortaku është e kufizuar në mënyrë që secili të jetë i sigurt dhe të mos rrezikojë më shumë para, nga sa ata janë të gatshëm (Brown, 2012:208-209).

Në këtë rast, arsyeja pas zgjedhjes së bërë nuk është e lidhur me tatimet, por me biznesin. Prandaj, transaksionet duhet të justifikohen nga pikëpamja ekonomike dhe menaxheriale, për të mos u karakterizuar si përpjekje për të shmangur tatimet.

Testi mbi qëllimin e biznesit (*business purpose test*) duhet të bëhet mbi bazën e fakteve konkrete të çdo situate ku gjendet tatimpaguesi, pasi vlerësimi nëse një transaksion është një përpjekje për të shmangur tatimin apo jo, varet nga rrethanat aktuale në të cilën transaksioni është kryer (Piantavigna, 2011:151-152).

Ndonjëherë, Administrata Tatimore mund të bëjë një interpretim në një mënyrë të veçantë. Për shembull, në vitin 2001, Administrata Tatimore konsideroi si legjitim një transaksion ku qëllimi për të shmangur shkarkimin e një numri të caktuar punëmarrësish, justifikoi riorganizimin nga një këndvështrim ekonomik. Në atë rast, transaksioni ishte shumë kompleks dhe kishte karakteristika, të cilat normalisht do të rezultonin në abuzim të ligjit⁴⁰.

⁴⁰ Kohët e fundit, ka pasur disa vendime, nga një komision ad hoc, në lidhje me ndarjet e shoqërive. Në veçanti, në disa prej vendimeve, transaksionet janë konsideruar abuzive. Në mënyrë që të ilustron domethënien e këtyre vendimeve, duhet të bëjmë një përshkrim të shkurtër të pasojave tatimore të ndarjes së shoqërive në Itali, si një nga format e riorganizimit të shoqërive.

Ndarjet janë të karakterizuara nga neutraliteti tatimor, në veçanti, një ndarje mund të kryhet kur:

(a) i atribuohen pjesë të aseteve të shoqërisë e cila ndahet, një ose më shumë shoqërive përfituese (të cilat mund të ekzistojnë para ndarjes ose krijohen rishtazi) - në këtë rast shoqëria që ndahet vazhdon të ekzistojë edhe pas ndarjes;

(b) shoqëria ndahet në dy ose më shumë subjekte të reja - në këtë rast, shoqëria e ndarë pushon së ekzistuari.

Në të dyja rastet, aksionerët e shoqërisë ndarëse do të shkëmbejnë aksionet e tyre (ose një pjesë të aksioneve të tyre) me aksionet në shoqërinë përfituese. Për shembull, supozojmë ndarjen e një shoqërie aksionere me dy aksionarë, ku secili zotëron 50 përqind të aksioneve të shoqërisë që ndahet. Secili prej dy aksionarëve mund të marrë:

(a) 50 përqind të aksioneve në të gjitha shoqëritë e përfshira në ndarje (shoqërinë që ndahet dhe ato përfituese), ose

(b) 100 përqind të aksioneve në njërin nga shoqëritë e përfshira në ndarje (ose shoqërinë ndarëse ose përfituese).

Ndarjet janë përdorur shpesh për të veçuar një pjesë të aseteve të një shoqërie, në një shoqëri tjetër, aksionet e së cilës mund të shiten më pas.

Ndarjet e shoqërive gjithashtu mund të jenë të përshtatshme për shitjen e aseteve të shoqërive të zotëruara nga aksionarët jo-rezidentë. Një skemë e shpeshtë nënkupton ndarjen e shoqërisë dhe atribuimin një shoqërie të veçantë të aktiviteteve të cilat janë të predispozuar të mbyllën. Shitja e mëvonshme e aksioneve një pale të tretë, e cila do të jetë në parim e tatueshme në Itali, mund të jetë e përjashtuar bazuar mbi një marrëveshje mbrojtëse. Skema parashikon që zakonisht aksionerët jo-rezidentë në një vend ku merret fitimi, përjashtohen nga tatimi mbi fitimin.

Siç u përmend më lart, komisioni vendimmarrës konsideroi si shmangie tatimore, ndarjet e drejtuara ku shumica e aksionarëve janë rezident në juridiksione të cilat kanë nënshkruar marrëveshje dhe të cilat kërkojnë shitjen e aksioneve të shoqërive përfituese, palëve të treta.

Referuar nenit 37-bis, *valid business purpose* presupozon të gjitha arsyet e vlefshme ekonomike të cilat nuk kanë të bëjnë me minimizimin e detyrimit tatimor. Në realitet sipas (Piantavigna, 2011:152) mund të ndeshemi me tre raste të vlerësimit të arsyeve të vlefshme ekonomike. Metoda që ndiqet për shqyrtimin e qëllimit të vlefshëm të biznesit është ajo e shqyrtimit rast pas rast, në kombinim me qasjen “*substance over form*” (Brown, 2012:209).

- Në rastin e parë, kemi të bëjmë me transaksione të cilat kanë një qëllim të vlefshëm biznesi dhe nuk kanë qëllim tatimor, pra nuk kemi *tax savings*, rrjedhimisht nuk jemi në situatën e shmangies tatimore.
- Në rastin e dytë, nuk ka asnjë qëllim të vlefshëm biznesi, prandaj transaksioni nuk çon në asnjë rezultat ekonomik. *Tax savings* është qëllimi i vetëm i kryerjes së transaksionit, rrjedhimisht kemi të bëjmë me shmangie tatimore.
- Në rastin e tretë, transaksioni ka si qëllim të vlefshëm biznesi, ashtu edhe arsye të vlefshme ekonomike, nuk kemi qëllim të përfitimit të ndonjë avantazhi tatimor dhe për këtë arsye ky konsiderohet si një transaksion normal në fushën e biznesit.

Kriteri i dytë është shmangia nga detyrimet ose ndalimet e parashikuara nga sistemi tatimor. Ligjvënësi përdori termin shmangie për dy motive; e para që të përshkruajë sjelljen e tatimpaguesit neglizhent (i cili përfiton avantazhe nga vakumet ligjore duke i “*shkuar*

Prandaj, ndarjet dhe shitja e mëvonshme e aksioneve janë ri-karakterizuar si një shitje e një biznesi i cili është i tatueshëm në duart e shoqërisë italiane. Në veçanti, sipas komitetit ad hoc, ndarjet dështuan të përmbushnin kriteret e *Business purpose test*, sepse ato synonin vetëm përfitimin e shitjes së aksioneve nga aksionarët jorezidentë pa u tatuar. Komiteti konsideroi së ndarja u krye vetëm në interesin dhe të mirën ekskluzive të aksionarëve jo-rezident.

Përveç kësaj, ndarjet mund të japin rritje të përfitimeve tatimore në rastin e shitjes së asetëve të një shoqërie në pronësi të individëve, persona fizikë. Në fakt, shitja e aksioneve shoqërisë përfituese (e cila merr asetet) mund të jetë subjekt i tatimit 12.5 % ose 27 % në duart e aksionerëve në krahasim me 36 % të tatimit korporativ në duart e kompanisë në rastin e një shitje të drejtpërdrejtë të asetëve nga ana e shoqërisë.

përreth-aggira” normës ekzistuese) dhe e dyta për të zëvendësuar termin "*mashtreuse-fraudulent*" të përdorur nga ligji i mëparshëm nr.408 i vitit 1990 (Deotto, 2012:336).

Në fakt, termi sjellje "në mashttrim" kishte prodhuar konfuzion në të kaluarën për shkak se ajo nxiti të mendohej për sanksione penale ose një ngatërrim me konceptin e së drejtës private *fraus legis*. Pra, shmangia tatimore (Broën, 2012:209) nuk mund të asimilohet as me një kompleks veprimesh, si në rastin e mashtimit penal (sepse në rastin e shmangies nuk kemi të bëjmë në çdo rast me mashttrim), dhe as me konceptin *fraus legis* (sepse pavlefshmëria e transaksionit/eve nuk është mënyra më efektive në rastin e shmangies tatimore). Për më tepër, "shmangia e detyrimeve ose ndalimeve" thekson gjithashtu rëndësinë e identifikimit të një kundërvënijeje mes dy rrugëve të ndryshme që sjellin të njëjtin efekt ekonomik dhe juridik.

- Së pari, sjellja e shmangies tatimore është një sjellje e ashtuquajtur "dinake" dhe fitimprurëse nga një pikëpamja tatimore, por edhe shumë e tërthortë;
- Së dyti, shmangia e sjelljes së ligjshme, e cila mbërrin në të njëjtin rezultat, më drejtpërdrejt dhe më shpejt, është më e kushtueshme, në terma të barrës tatimore. Është në dorën e administratës tatimore për të demonstruar ekzistencën e rrugës/mënyrës të dytë.

Kriteri i tretë dhe i fundit është përfitimi i reduktimeve të detyrimeve tatimore ose rimbursimet e tyre, të cilat në një situatë korrekte ligjore nuk do të mund të përfitoheshin. Kjo shqyrtohet (Piantavigna, 2011:149-150) nga një lloj testi që quhet *Benefit test*.

Sipas ligjit nr.408 i vitit 1990, ky duhet të jetë qëllimi i vetëm i kryerjes së transaksionit, në mënyrë që të ngrihet dyshimi për ekzistencën e shmangies tatimore. Ndërsa përsa i takon nenit 37-bis të D.P, ky mund të jetë thjesht një rezultat i mundshëm, jo domosdoshmërisht i vetmi. Me reduktim të detyrimeve tatimore ose rimbursim të tyre, ligjvënësi nënkupton çdo lloj avantazhi tatimor, në kuptimin e tij të gjerë. Prandaj, kjo mund të konsistojë në një reduktim të shumës së tatimeve që duhen paguar, ose në një tatim më të ulët, ose në ndonjë mënyrë tjetër fitimprurëse nga pikëpamja tatimore (Brown, 2012:209-210).

Duke analizuar këto tri kritere, vëmendja rikthehet tek *natyra* e nenit 37-bis të D.P nr.600/1973. Kjo vlen vetëm për transaksionet (ose serinë e transaksioneve) të listuara në paragrafin e tretë⁴¹. Ky paragraf mund të bëjë nenin 37-bis një shembull të një rregulli të veçantë/specifik anti-shmangie. Megjithatë, një vështrim më i thelluar i paragrafit të tretë, nxjerr në pah një aspekt jo për t'u nënvlerësuar: *lista e gjatë e transaksioneve*. Jo vetëm që këto lloje transaksionesh janë të shumtë, por gjithashtu, duket se përfaqësojnë të gjithë ose të paktën pjesën më të madhe, të mënyrave nëpërmjet të cilave mund të shmangen tatimet (Piantavigna, 2011:149-150).

E parë në këtë perspektivë, neni 37-bis mund të mos jetë i përgjithshëm në kuptimin e ngushtë të fjalës, por lehtësisht mund të përcaktohet si "*pothuajse/kuazi-i përgjithshëm*". Formulimi i gjerë i paragrafit të parë së bashku me listën e gjatë të transaksioneve të përcaktuara në paragrafin e tretë, sipas (Palumbo, 2011:3-6) i japin administratës tatimore

⁴¹ (a) transformimet, bashkimet, ndarjet, likuidimi vullnetar dhe shpërndarje kapitali ndaj aksionarëve përveç fitimit; (b) kontributet në kapitalin e shoqërive dhe transaksione në lidhje me degët e aktiviteteve; (c) transfertat e kredive; (d) transfertat e kredive të tepërta; (e) operacionet e kryera nën legjislacionin zbatues të Direktivës mbi bashkimet; (f) operacionet lidhur me transferimet dhe vlerësimet e pjesëmarrjeve, transferimet e letrave me vlerë, monedhave të huaja, metaleve të çmuara dhe transaksionet me instrumente derivative.

hapësirë të mjaftueshme veprimi, të adresojë shmangien tatimore, duke i dhënë nenit 37-bis të D.P një efekt të një norme kuazi-të përgjithshme anti-shmangie.

Në përfundim, po citojmë disa konsiderata në lidhje me zbatimin e dispozitave anti-shmangie në kontekstin e një marrëveshjeje tatimore.

Në Itali, (Palumbo, 2011) nuk është ende e qartë nëse një rregull i brendshëm anti-shmangie (i tillë si neni 37-bis) mund të aplikohet në një situatë ndërkufitare të rregulluar nga një marrëveshje për eliminimin e tatimit të dyfishtë. Në këtë drejtim, ndihet së tepërmi mungesa e jurisprudencës dhe qartësimeve zyrtare nga ana e administratës tatimore.

Sipas (Pistone, 1995:483), dispozitat e brendshme anti-shmangie mund të aplikohen nëse marrëveshja për tatimin e dyfishtë nuk përmban dispozita specifike anti-shmangie të zbatueshme për rastin konkret, ashtu si ndodh normalisht në marrëveshjet e nënshkruara nga qeveria italiane.

2.4.2 Efektet e normës së përgjithshme anti-shmangie

Nga pikëpamja e përgjithshme klauzolat e përgjithshme antishmangie paraqesin disa karakteristika të përbashkëta. Ato në përmbajtjen e tyre duhet të përmbajnë disa elementë, si tipare të transaksioneve të kryera nga tatimpaguesi, në varësi të të cilave prodhohen edhe efektet e tyre. Një normë e përgjithshme anti-shmangie duhet të përcaktojë anormalitetin e transaksionit ose pluralitetit të transaksioneve. Së dyti, duhet të parashikohet se kryerja e këtyre transaksioneve ka si rezultat arritjen e një avantazhi fiskal, nëpërmjet një skeme

atipike, ku qëllimi ekskluziv ose kryesor të jetë reduktimi i detyrimit tatimor (Deotto, 2012).

Efektet kryesore të aplikimit të një norme anti-shmangie janë:

** Pazbatueshmëria e transaksionit nga ana e administratës tatimore dhe eliminimi i avantazheve tatimore të marra.*

Fakti që një ose disa transaksione përbëjnë një përpjekje për të shmangur pagimin e tatimeve nuk prodhon pavlefshmërinë e tyre. Efekti i vetëm që prodhohet është pazbatueshmëria (mosnjohja) e këtyre transaksioneve nga administrata tatimore dhe për këtë arsye eliminimi i avantazheve që kanë ardhur nga skema e aplikuar e shmangies. Autoriteti për të neutralizuar ose për të bërë të pazbatueshme transaksionin që shmang tatimet i është dhënë administratës tatimore, për të mos anuluar efektet juridike të akteve të shmangies, por për të eliminuar dëmin ekonomik të pësuar nga shteti. Siç u tha edhe më lart, pavlefshmëria ndoshta nuk do të ishte mënyra më e mirë për të rregulluar efektet e shmangies tatimore dhe ligjvënësi ka preferuar të lejojë transaksionet të prodhojnë efektet e tyre civile. Megjithatë, në vitet e fundit, Gjykata e Kasacionit ka zhvilluar një qendrim më tepër strikt lidhur me këtë çështje, për të cilën do të flasim në vazhdim (Brown, 2012).

** Rikarakterizimi i transaksionit- Zbritja e shumës së detyrimit që është paguar tashmë.*

Pas kryerjes së rikarakterizimit⁴² të transaksionit duhet të bëhet llogaritja sipas përcaktimit të normës konkrete. Nga llogaritja në bazë të aplikimit të normave tatimore, duhet të zbritet shuma (e një vlere më të vogël, nga ajo që duhet paguar në të vërtetë) tashmë e paguar nga

⁴² Rivlërësim në terminologjinë e legjislacionit tatimor shqiptar.

tatimpaguesi në momentin kur u vu në zbatim skema për shmangien tatimore. Logjika që ndjek këtë sjellje të legjislatorit nuk është sanksioni i shmangies, por mundësimi i administratës tatimore për të rikuperuar tatimet të cilat nuk janë paguar. Duhet të theksohet se në qoftë se shuma e detyrimit të shmangur, të papaguar është i barabartë me shumën e paguar nuk do të kemi të bëjmë me shmangie, pasi nuk kemi përfitim të ndonjë avantazhi tatimor.

** Rimbursimi i detyrimeve të paguara nga të tretët.*

Normat anti-shmangie kanë tendencën të godasin vetëm përfitimet e përftuara nëpërmjet shmangies, prandaj subjektet e ndryshme, nga ata ndaj të cilëve duhet të aplikohen normat anti-shmangie kanë të drejtë të kërkojnë rimbursimin e tatimit të paguar (Piantavigna, 2011:149-150).

2.5 Çfarë nënkupton Administrata Tatimore me konceptin shmangie?

Administrata tatimore ka përdorur shpesh të ashtuquajturin interpretim anti-shmangie (*interpretazione antielusiva*) të kontratave, (Brown, 2012:202) në përpjekje për të ndaluar rritjen e rasteve alarmante të shmangies tatimore. Ky lloj interpretimi bazohet në hulumtimin e rezultateve reale ekonomike të ndjekura nga palët, edhe kur termat e përdorura në kontratë janë mjaft të qarta dhe nuk duhet të kishte hapësirë për çdo interpretim në tërësi⁴³.

⁴³ Sipas një aforizmi latin “in claris non fit interpretatio”.

Qendrimi i treguar nga ana e administratës tatimore në trajtimin e situatave të shmangieve përfaqëson një trajtim serioz të parimit të sigurisë juridike. Nga njëra anë, administrata tatimore duhet të shqyrtojë një transaksion dhe të verifikojë nëse palët padashur, kanë keq-karakterizuar transaksionin ose një pjesë të tij, dhe nga ana tjetër ajo tenton të “shpërfillë” kuptimin literal të kontratës, në kërkim të një pasoje (rezultati) ekonomik të pretenduar, të ndryshëm nga ai që shfaqet nga forma e transaksionit. Është krejtësisht e lejueshme të ri-karakterizohet një transaksion në bazë të përmbajtjes aktuale të kontratës (Galdieri, 2009:18).

Në rastin e parë, administrata tatimore thjesht aplikon një barrë tjetër tatimore sipas llojit të ndryshëm të kontratës/transaksionit në fjalë, e cila mund të jetë karakterizuar gabimisht nga palët, por synimet aktuale të tyre janë të qarta dhe rrjedhin nga formulimi i kontratës. Kjo është pothuajse një qasje mekanike.

Në rastin e dytë, administrata tatimore do të shkojë më larg, duke përdorur autoritetin e saj në depërtimin tej “mantelit” të transaksionit/eve, duke “rrezikuar” me parimin e sigurisë së ligjit. Kjo e drejtë ushtrohet nga administrata tatimore duke respektuar të gjitha dispozitat ligjore dhe limitet strikte të ushtrimit të saj. Moskryerja e kësaj detyre do të thotë shkelje e parimit të ligjshmërisë⁴⁴.

Gjykata Italiane e Kasacionit i ka dhënë fund kësaj suate të paqartë. Ajo deklaroi se interpretimi (i një kontrate) që nuk bazohet në rregullat e Kodit Civil është i paligjshëm. Administrata tatimore nuk mund karakterizojnë/rivlerësojë një kontratë apo një transaksion pa marrë parasysh vullnetin e qartë të manifestuar nga palët. Kriteret interpretuese të

⁴⁴ Shif Kapitullin I, parimet e tatimeve

parashikuara nga neni 1362 tek neni 1371 i Kodit Civil, duhet të respektohen edhe në prespektivën e të drejtës tatimore⁴⁵.

Në sistemin juridik italian forma e një transaksioni mbizotëron mbi thelbin/substancën ekonomike. Në sajë të kësaj qasjeje formaliste, rezulton më e lehtë parashikueshmëria e lartë e pasojave tatimore të një transaksioni të caktuar (Galdieri, 2009:19).

Gjykata gjithashtu ka deklaruar se kontratat e lidhura përdoren zakonisht si mjet për të shmangur tatimet. Për të konstatuar se dy ose më shumë kontrata janë të lidhura së bashku për realizimin e një qëllimi të vetëm, është e rëndësishme që të përmbushen dy kërkesa:

a) kërkesa objektive dhe

b) kërkesa subjektive.

Kërkesa e parë është bazuar në lidhjen shkakësore të kontratave, me qëllim rregullimin e interesave ekonomike të palëve duke ndjekur një qëllim më global dhe më të madh ekonomik.

Kërkesa e dytë është bazuar në qëllimin praktik të përbashkët të palëve, jo vetëm të gatshëm për të marrë efektet tipike të çdo kontrate të veçantë, por të interesuar në koordinimin e kontratave dhe në realizimin e një qëllimi përfundimtar, autonom⁴⁶.

Prandaj, në mënyrë që të verifikohet nëse një seri transaksionesh janë një përpjekje për të shmangur taksat, Administrata Tatimore nuk duhet të kufizojë hetimin e saj në një kontratë të vetme të atij grupi transaksionesh, por duhet të shqyrtojë skemën në tërësinë e saj. Vetëm

⁴⁵ Vendimi nr.9944, datë 28 Korrik 2000 dhe Vendimi nr.11351, datë 3 Shtator 2001 i Gjykatës së Kasacionit.

⁴⁶ Vendimi nr.5851, datë 16 Mars 2006 i Gjykatës së Kasacionit.

në këtë mënyrë do të jetë e mundur të mos nxirren konkluzione të gabuara. Psh. një kontratë, pjesë e një serie transaksionesh mund të jetë krejtësisht e rregullt e marrë në veçanti, por mund të shndërrohet në një instrument për shmangie tatimore në kompleksitetin e skemës (Brown, 2012:201-202).

Zgjidhja e një problemi të tillë mund të bëhet me futjen e një norme anti-shmangie me një sferë zbatueshmërie mjaft të gjerë.

Metodat apo mënyrat e përdorura nga individët rezidentë dhe jorezidentë

Siç e përmendëm më lart në ligjin mbi tatimin mbi të ardhurat janë të përcaktuar në mënyrë joshteruese burimet e krijimit të të ardhurave të subjekteve tatimore. Kështu, për individët si burime të ardhurash do të shërbejnë pagat dhe shpërblimet e tjera, në lidhje me marrëdhëniet aktuale të punës, të ardhurat që rrjedhin nga fitimi i ortakut apo i aksionarit në shoqërinë tregtare, të ardhurat nga interesat bankare apo ato të përfituara nga letrat me vlerë, të ardhurat që rrjedhin nga e drejta e autorit dhe pronësia intelektuale, të ardhurat nga enfiteoza, huaja dhe qiratë, të ardhurat nga kalimi i së drejtës së pronësisë mbi pasuritë e paluajtshme, të ardhurat e individëve nga lojërat e fati dhe kazinotë, të ardhurat e realizuara nga diferenca ndërmjet çmimit të shitjes dhe çmimit të blerjes së kuotave ose aksioneve, të ardhura të tjera që nuk identifikohen në format e paraqitura më sipër, por të realizuara nga individë rezidentë ose nga persona jorezidentë me burim në Republikën e Shqipërisë.

Legjislacioni tatimor ka përcaktuar si subjekt të tij të gjithë individët të cilët krijojnë të ardhura në Shqipëri. Por jo të gjithë individët janë të detyruar të plotësojnë dhe të deklarojnë të ardhurat e tyre në organet tatimore. Në kushtet kur baza tatimore është e

madhe dhe shtrihet në një numër të lartë subjektesh vetë legjislatori ka bërë ndarjen në disa kategori që janë të detyruara të deklarojnë.

Po marrim një shembull të thjeshtë shmangieje nga tatimi, duke përdorur transaksione në këtë skemë.

Skema kishte për qëllim përfitimin e përjashtimit të tatimit mbi dividendët për jo-rezidentët, përjashtim i cili ju njihej vetëm rezidentëve italianë. Skema funksiononte në këtë mënyrë:

- Aksioneri jo-rezident i shet uzufruktin e aksioneve një kompanie rezidente.
- Çmimi i shitjes merrte parasysh faktin që rezidenti italian do të përfitonte dividendë nga aksionet, të cilat do të ishin të përjashtuara nga tatimi.
- Rezidenti italian merrte dividendët duke gëzuar përjashtim.

Ky rregull është edhe në legjislacionin shqiptar. Sipas tij, kur dividendi paguhet nga një kompani shqiptare tek një kompani e huaj duhet të mbahet tatim në burim, ndërsa kur paguhet tek një kompani jo-rezidente nuk mbahet tatim.

2.5.1 Vendime/rulings- si mënyrë komunikimi Administratë-Tatimpagues

E drejta dhe ligjet tatimore janë mjaft komplekse, evoluojnë në mënyrë të vazhdueshme dhe nganjëherë është e vështirë për të interpretuar rregullat e saj, si dhe për t'u përshtatur me parametrat e caktuar. Vështirësia shtohet edhe më shumë nga pikëpamja e tatimpaguesit, i cili nuk mund të jetë ekspert i ligjit dhe mundet shpeshherë të gjendet para dilemës nëse një sjellje e caktuar konsiderohet e ligjshme apo jo. Njohja paraprakisht e pasojave të

zgjedhjeve tatimore është absolutisht e rëndësishme, (Deotto, 2012:346) pasi bën të mundur planifikimin e një strategjie ekonomike me vetëdije lidhur me barrën tatimore respektive.

Në mënyrë që të garantojë sigurinë juridike dhe marrëdhëniet transparente midis administratës tatimore dhe tatimpaguesit, sistemi tatimor mundëson të ashtuquajtura "*Vendimet*", (Brown, 2012:206-207) me të cilat i jepet mundësia tatimpaguesit për të marrë një opinion të kualifikuar nga ana e administratës tatimore lidhur me zbatimin e normave të ndryshme, ndër të cilat masat anti-shmangie të parashikuara nga neni 37-bis i D.P.

Një vendim i cili provon se ka qënë shumë i dobishëm për një sqarim të mëtejshëm të nenit 37-bis të D.P. dhe për të tjera norma⁴⁷ është sanksionuar në sistemin juridik italian nga neni 21 i ligjit nr. 413 të datës 30 dhjetor 1991⁴⁸.

Ky institut është shumë i dobishëm pasi i jep mundësinë tatimpaguesit për të komunikuar lehtësisht me administratën tatimore dhe duke marrë një përgjigje profesionale për një rast

⁴⁷ Art. 108 i Dekretit presidencial nr.917, 22 Dhjetor 1986 (cilësimi i njoftimit); art. 110 e Dekretit presidencial nr. 917, 22 Dhjetor 1986.

⁴⁸Procedura e parashikuar për këtë lloj vendimi është siç vijon: tatimpaguesi mund të kërkojë sqarime drejtorisë kompetente rajonale të administratës tatimore. Kërkesa duhet të përmbajë të gjitha të dhënat e nevojshme për të identifikuar tatimpaguesin, një përshkrimi të hollësishëm të rastit konkret për të cilin janë kërkuar sqarime dhe zgjidhjen interpretuese të menduar nga pyetësi. Drejtoria rajonale duhet të dërgojë kërkesën zyrës qendrore të administratës tatimore. Kjo e fundit detyrohet të japë një përgjigje brenda njëqind e njëzet ditëve (120) pas ditës së marrjes së kërkesës. Në rast të mosmarrjes së një përgjigjeje, tatimpaguesi formalisht mund të ftojë administratën tatimore për të dhënë një përgjigje brenda gjashtëdhjetë (60) ditëve të tjera. Nëse administrata tatimore ende nuk i përgjigjet kërkesës, heshtja e saj është ligjërisht ekuivalente me një miratim të zgjidhjes së propozuar nga tatimpaguesi.

specifik, përmirëson në mënyrë të konsiderueshme të kuptuarit e një rregulli anti-shmangie⁴⁹.

2.6 Evoluimi i mënyrave të konstatimit të shmangies tatimore në sistemin tatimor italian

Ka tre përgjigje të ndryshme që i jepen shmangies tatimore (Mete, 2011):

1. Qasja literale

Sipas kësaj qasjeje, tatimpaguesi është i lirë të përdorë gjithë hapësirat ligjore për të reduktuar detyrimin tatimor. Legjislacioni duhet interpretuar literalisht dhe jo në bazë të frymës dhe qëllimit të tij dhe nëse ka probleme ligjore ato duhet të identifikohen nga legjislatori dhe jo t'i jepet diskrecion administratës tatimore apo gjykatave.

⁴⁹ Në bazë të nenit 10, paragrafi 1 i ligjit, Ministri i Financave nxjerr Udhëzim të Përgjithshëm nr. 24, i cili përfshin çdo dispozitë specifike të përcaktuar nga dispozita të tjera të këtij ligji, me përjashtim të rasteve kur ato rregullohen me dispozita të posaçme. Në pikën 10.2.1 të Udhëzimit përcaktohet:

Në zbatim të nenit 10 të Ligjit, Drejtori i Përgjithshëm i Tatimeve, ka të drejtën që, kur e shih të nevojshme ose me kërkesën e personave të tatueshëm ose të strukturave të administratës tatimore, të nxjerr vendime që shprehin qëndrimin zyrtar të administratës tatimore, në zbatim të legjislacionit tatimor, për rrethana specifike të tatimpaguesit.

Vendimi ka efekt detyrues për administratën tatimore, dhe personin e tatueshëm që ka bërë kërkesën dhe publikohet në faqen e internetit të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve brenda 5 ditëve kalendarike nga dalja e tij.

Vendimet e drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve proceduralisht nxirren në përputhje me “Kodin e Procedurës Administrative” dhe publikimi i tyre bëhet në formë të tillë që të mos identifikohen tatimpagues të veçantë, por të jetë shprehur qartë rasti/ngjarja për të cilën është nxjerrë vendimi teknik.

Vendimi zbatohet njëjloj nga strukturat e administratës tatimore qendrore, për raste të tjera të ngjashme. Udhëzimet teknike të lëshuara nga Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve duhet të konsiderohen për t'u përfshirë në të ardhmen në Udhëzimin e Përgjithshëm në zbatim të këtij Ligji, në udhëzimet specifike në zbatim të Ligjeve të veçanta tatimore apo në manualet procedurale tatimore.

Kjo qasje përdor si instrument identifikimi të shmangies një interpretim të ngushtë të normës ekzistuese tatimore. Në kushtet e mungesës së një norme të përgjithshme anti-shmangie, probabiliteti i vlefshmërisë së transaksioneve të strukturuar për reduktim të detyrimit tatimor është shumë i lartë.

2. Dispozitat e përgjithshme anti-shmangie

Një sërë legjislacioneesh kanë dispozita të përgjithshme kundër shmangies tatimore. Edhe pse variojnë nga një legjislacion në tjetrin, në vija të përgjithshme një dispozitë e tillë do të duhej të ishte formatuar në këtë mënyrë: “Nëse kemi një transaksion të panatyrshëm apo artificial, qëllimi i vetëm apo kryesor i të cilit është reduktimi i përgjegjësisë tatimore, atëherë administratës tatimore i lind e drejta të mos e marrë parasysh këtë transaksion, ta rikarakterizojë atë dhe të vendosë detyrimin tatimor sipas transaksionit të rikarakterizuar”.

Neni 37-bis (Art 10-bis) i Dekretit presidencial nr.600/1973, i ndryshuar përfaqëson një rregull quasi të përgjithshëm anti-shmangie, pasi i jep të drejtën administratës tatimore të mos marrë parasysh transaksione, të cilat kanë mungesë të qëllimit të vlefshëm ekonomik.

3. Doktrinat gjyqësore anti-shmangie

Në një sërë vendesh që nuk kanë dispozita të përgjithshme anti-shmangie, janë elaboruar doktrina gjyqësore anti-shmangie nëpërmjet vendimeve të gjykatave. Doktrinat kryesore në SHBA janë psh.: a) doktrina e substancës ekonomike (transaksioni duhet të ketë substancë ekonomike që të jetë i vlefshëm);

b) transaksionet me disa hapa (kur kemi transaksione me disa hapa që bëhen vetëm për të ulur artificialisht tatimin, ato mund të rikarakterizohen si një hap i vetëm);

c) doktrina e substanca mbi formën (substanca e transaksionit do të ketë përparësi ndaj formës).

Në vendet e së drejtës kontinentale përdoret doktrina e *fraus legis ose abuso del diritto*, sipas së cilës nëse një përfitim arrihet në mashtrim të ligjit apo duke abuzuar me të drejtën ky përfitim nuk duhet lejuar.

Në Itali janë përvijuar të dyja mënyrat e adresimit të shmangies tatimore, si ajo e dispozitave të përgjithshme anti-shmangie, ashtu edhe me anë të doktrinës gjyqësore anti-shmangie, bazuar në vendimet e Gjykatës së Kasacionit (Brown, 2012:215-216). Tendencia e vendimeve të fundit të Gjykatës së Kasacionit është prirur drejt zbatimit të shembullit të jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë, përfaqësuar nga disa vendime kryesore lidhur me doktrinën e abuzimit me të drejtën (të cilat do i trajtojmë në Kapitullin vijues të këtij punimi).

Më poshtë do të listojmë disa mënyra të tjera specifike të përdorura për konstatimin e shmangies tatimore në legjislacionin italian.

1. Instrumenta të së drejtës civile për adresimin e transaksioneve abuzive fiskale: Parimi i ndershmërisë dhe buona fede (Parimi i mirëbesimit)(Liprino, 2009:78-81)

Doktrina ka elaboruar tezën e përdorimit të parimeve të ndershmërisë dhe mirëbesimit, në funksion të gjetjes së mënyrave për adresimin e transaksioneve abuzive në të drejtën

tatimore. Ritheksojmë që, kjo mënyrë ka qënë ndër më të përdorurat nga doktrina dhe jurisprudenca italiane për këto raste, ndërkohë që në nivel komunitar (Messina:2009) zgjidhja e këtyre çështjeve bëhet mbi bazë të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën⁵⁰.

Lidhja midis mirëbesimit, ndershmërisë dhe sjelljeve abuzive është konstatuar edhe në fushën tatimore, si nga doktrina ashtu edhe nga jurisprudenca, duke vënë në dukje se tatimpaguesi i cili nuk përmbush detyrimet e tij tatimore, kryen një sjellje që nga pikëpamja shoqërore është e pandershme (Pagliantini, 2000:160)⁵¹.

Sipas nenit 10, paragrafi 2 të Statutit të Tatimpaguesit, detyrat kryesore të tatimpaguesve janë bashkëpunimi me administratën tatimore dhe mirëbesimi në marrëdhëniet mes tyre (Pagliantini, 2000:161).

Ka nga ata studiues (Liprino, 2009) që besojnë se këto parime të sanksionuara mund të shërbejnë si bazë për zhvillimin dhe elaborimin e një dispozite të përgjithshme të ligjit kombëtar lidhur me sanksionimin e sjelljeve shmangëse.

Mundësia për të bërë të aplikueshme drejtpërdrejt nenin 10, përjashtohet me argumentimin se të tilla dispozita kanë vlerë procedurale dhe mund të përdoren në rastet kur detyrimi tatimor ka lindur tashmë, ndërsa në rastin e shmangies tatimore, sjellja e tatimpaguesit

⁵⁰ Një pjesë e doktrinës, për shkak të pranisë së klauzolave të tilla, deduktojnë ekzistencën e një parimi të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit: vetëm se siguria më e madhe e ofruar nga parimi i mirëbesimit dhe ndershmërisë ka bërë efektivisht të padobishëm përdorimin e parimit të abuzimit me të drejtën në zgjidhjen e këtyre kontesteve kontroverse. Në drejtim të kundërt me këtë pjesë që sapo u citua, studiuesi Messina M., *L'abuso del diritto*, faqe 137-148, ka mendim të kundër me këtë tezë, përshkruar më lart, dhe shprehet se mirëbesimi dhe ndershmëria "janë dispozita të përgjithshme në themel të parimit të abuzimit me të drejtën, që ndërhyjnë në mënyrë instrumentale dhe kryesore, por jo përfundimtare; është me të meta procesi logjik që duhet mbikqyrur gjatë rindërtimit të fenomenit, pasi abuzimi me të drejtën nuk mund të zgjidhet tërësisht nga parimi i mirëbesimit dhe ndershmërisë, dhe domethënia e këtij parimi nuk shërben më tepër për të zgjeruar fushëveprimin e atyre, sesa përmbush një rol të gjerë sistematik. "

⁵¹ Vendimi i Gjykatës Kushtetuese Italiane nr. 51, datë 3 shkurt 1992 dhe për të njëjtin objekt shqyrtimi vendimi i Gjykatës së Kasacionit nr. 17576, datë 12 shkurt 2002.

është konfiguruar në mënyrë të tillë për të përjashtuar lindjen e detyrimit (Pagliantini, 2000:162-163).

Në kuptimin e kundërt, mund të theksohet se në fushën civile, detyrimi i mirëbesimit nuk është parashikuar vetëm në rastin kur kontrata ndërmjet palëve ekzekutohet, por edhe gjatë fazës së negocimit dhe jurisprudenca lidhur me parimin e mirëbesimit, deklaron se ka një relevancë të madhe para momentit të lidhjes së kontratës. Gjithashtu, nuk ka asnjë pengesë apo kontradiktë ligjore për zbatimin e parimit të mirëbesimit dhe detyrave të bashkëpunimit të tatimpaguesit me administratën tatimore edhe gjatë fazës pas lindjes së detyrimit tatimor, përkundrazi do të ishte absurde në qoftë se nuk do të aplikoheshin parime të tilla.

Në këtë kuptim mund të na udhëzojë neni 1 i Statutit të Tatimpaguesit, i cili deklaron se dispozitat të cilat përmbahen në këtë statut janë shprehje e parimeve kushtetuese të parashikuara në nenet 3, 23, 53 dhe 97 të Kushtetutës Italiane. Duke qënë se vetë Kushtetuta sanksionon detyrimin e mirëbesimit në raportet tatimore, atëherë mund të merret në konsideratë se ky parim funksionon në çdo fazë të marrëdhënieve midis tatimpaguesve dhe administratës tatimore, nqs nuk ka përcaktime specifike, si psh. momenti i lindjes së detyrimit (Deotto, 2012:347).

Në analogji me të drejtën civile ku parimi i mirëbesimit duhet të ekzistojë ndërmjet palëve që në momentin e negociatave, ashtu edhe në të drejtën tatimore ky detyrim duhet të zbatohet, në përputhje me parimet kushtetuese që para momentit të lindjes së detyrimit tatimor. Kjo zgjidhje ka marrë miratimin edhe nga Seksionet e Bashkuara të Gjykatës së Kasacionit, duke deklaruar se, ndalimi i praktikave abuzive në fushën e tatimeve direkte e

gjen bazën ligjore në nenin 53 të Kushtetutës. Në vijim vendimet e dhëna nga Gjykata mbi këtë temë janë bazuar edhe në nenet 2 edhe 3 të Kushtetutës Italiane (Liprino, 2009:78-81). Në këtë mënyrë kemi të bëjmë me një konvergim në qëndrimet e mbajtura nga jurisprudenca dhe doktrina në përputhje me dispozitat kushtetuese dhe parimet e ndershmërisë dhe mirëbesimit.

2. Interpretimi në të drejtën civile dhe në të drejtën tatimore

Instrumentet e analogjisë parashikohen nga neni 12 i Kodit Civil Italian të Kreut "Dispozitat e ligjit në përgjithësi"⁵². Analogjia mund të përdoret kur ka një boshllëk legjislativ në sistemin ligjor.

Në rast se nuk është e mundur për të zgjidhur një mosmarrëveshje përmes një norme të veçantë, interpretuesi mund të deduktojë një normë jo të shkruar (të përshtatshme për të zgjidhur mosmarrëveshjen) nga:

- Normat që rregullojnë raste të ngjashme;
- Parimet e përgjithshme të sistemit juridik italian.

Historikisht, përdorimi i analogjisë në rastet e ligjit tatimor nuk është pranuar as nga doktrina dhe as nga jurisprudenca. Arsyet për këtë janë të shumta, por argumentet më të zakonshme kundër analogjisë të aplikuar në të drejtën tatimore janë dy sipas (Pagliantini, 2000:161).

⁵² Teksti original Art. 12: "Nell'applicare La Legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. - Se una può controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato".

Njëri prej argumenteve është krahasimi midis të drejtës tatimore dhe të drejtës penale. Tatimet shiheshin si një kufizim i lirisë individuale, shumë të ngjashme me sanksionet në të drejtën penale. Duke qënë së në të drejtën penale përdorimi i analogjisë është i ndaluar⁵³ supozohet e njëjta situatë edhe në të drejtën tatimore.

Një tjetër argument i referohet nenit 23 të Kushtetutës Italiane, në të cilën sanksionohet parimi i rezervës ligjore në çështjet tatimore. Sipas nenit 23 "Asnjë detyrim tatimor (pasuror) nuk mund të imponohet pa bazë ligjore"⁵⁴. Meqënëse tatimet janë një formë e shërbimit pasuror ndaj shtetit, prezumohet se asnjë taksë nuk mund të aplikohet pa një bazë ligjore. Prandaj, analogjia nuk është e mundur të zbatohet në të drejtën tatimore.

Megjithatë, duhet të theksohet se ka një dallim thelbësor mes normave substanciale dhe normave procedurale. Të parat përcaktojnë përmbajtjen e tatimit në drejtim të aplikueshmërisë së tij dhe kriterëve sasiorë; ndërsa lloji i dytë i normave përcaktojnë detyrimet e ndryshme formale të tatimpaguesve, kompetencat e administratës tatimore, provat ligjore dhe etapat gjyqësore (Galdieri, 2009:19).

Për normat procedurale, nuk ka ndonjë problem në aplikimin e analogjisë, duke pasur parasysh *ratio legis*. Sa i përket normave thelbësore, duhet bërë një tjetër dallim. Në fakt, analogjia është ende e aplikueshme për normat substanciale kur ato merren vetëm me aspekte dytësore të një tatimi, tashmë të vendosur nga një tjetër normë substanciale. Ashtu

⁵³ Teksti origjinal i Art. 14 i Dispozitave të ligjit në përgjithësi: "Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati".

⁵⁴ Teksti origjinal i Art. 23 i Kushtetutës Italiane: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

si Gjykata Kushtetuese Italiane ka vënë në dukje në disa raste⁵⁵, rezerva ligjore e parashikuar nga neni 23 i Kushtetutës italiane nuk është absolute (sikurse në të drejtën penale), por relative.

Kjo do të thotë se nuk është e nevojshme për ligjin tatimor të rregullojë edhe detajet më të vogla të aspekteve të ndryshme të tatimit, përderisa ligjvënësi përcakton qartë elementët thelbësorë të tatimit, në mënyrë që të parandalojë abuzimet nga administrata tatimore në kohën e aplikimit të tatimit.

Pra, presumohet se kur ligjvënësi vendos një tatim të ri, ai e bën këtë në një mënyrë të plotë, duke treguar saktësisht se çfarë është e tatueshme. Logjikisht rrjedh se çfarë nuk është thënë shprehimisht nga ligjvënësi, nuk është e tatueshme (Hensel, 1956:143): *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*⁵⁶.

Në përfundim, duhet cituar ligji nr.80 i datës 7 prillit 2003, me të cilin Parlamenti i delegoi qeverisë të drejtën për të reformuar sistemin e taksave në nivel shtetëror. Më vonë, një reformë e tillë nuk u zbatua, por megjithatë është interesante që shkurtimisht të përmendim një nen të këtij ligji. Në nenin 2, paragrafi I, gërma e), parashikohej mosaplikimi i

⁵⁵ Për më tepër shihni vendimet nr. 64/1965; nr. 67/1973; nr. 190/2007 të Gjykatës Kushtetuese Italiane.

⁵⁶ Doktrina klasike në Itali deri në dekadën e fundit të shekullit të kaluar, thoshte shprehimisht se “Në mungesë të një ndalimi të qartë, specifik, nga ana e legjislatorit, tatimpaguesi gëzon lirinë e plotë të zgjedhjes së formave ligjore nëpërmjet të cilave bëhet e mundur arritja e rezultateve financiare të përcaktuara, edhe në qoftë se kjo zgjedhje ishte e motivuar vetëm nga qëllime të përfitimit, kursimit të tatimeve dhe do të rezultojë në një tatim më të ulët nga sa realisht përcaktohet në ligj. Ky qëndrim ishte në përputhje me maksimën “*Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*”.”

Vakumi në ligjin tatimor ose mundësia e ndërveprimit mes sistemeve të ndryshme juridike, me të vetmin qëllim për t'i shpëtuar tatimit të parashikuar në mënyrë të zakonshme, ndjen nevojën për interpretimin kushtetues të rregullave, një interpretim i bërë në dritën e detyrave themelore të barazisë formale dhe materiale, solidaritetit social dhe kontributit në shpenzimet publike në përputhje me aftësinë për të paguar.

⁵⁶ Për më tepër shih: Hensel A., *Diritto Tributario*, Milano, 1956, faqe 143 ; Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1999, faqe 94 e në vazhdim .

analogjisë "për normat tatimore që përcaktojnë objektin dhe subjektin e tatimit, përjashtimet dhe lehtësimet"⁵⁷.

Megjithatë, një pjesë e doktrinës (Russo, 1999:94) vuri në dukje se një parashikim i tillë i ngurtë mund të jetë pengesë për zhvillimet e ardhshme të teknikave interpretative dhe se një zgjidhje më e mirë do të kishte qenë e nevojshme për të vlerësuar pranueshmërinë e analogjisë rast pas rasti.

Kjo konsiderohet edhe më shumë (Galdieri, 2009:23), në një sistem tatimor si ai italian, ku nuk ka një normë të vërtetë të përgjithshme anti-shmangie (në kuptimin e ngushtë të fjalës).

3. Koncepti i *fraus legis* dhe pavlefshmëria e kontratave

Neni 1344 i Kodit Civil italian, i titulluar "Fraus legis (kontratat në mashtrim të ligjit)", në mënyrë të qartë sanksionon se kur një kontratë është përdorur si një instrument për të shmangur zbatimin e një norme urdhëruese, *shkaku* i saj duhet të konsiderohet i paligjshëm (Corasaniti, 2006)⁵⁸. Dhe kur shkaku është i paligjshëm, kontrata është e pavlefshme (neni 1418 K.C)⁵⁹. Shkaku është një nga kërkesat themelore të vlefshmërisë së një kontrate (neni 1325 K.C) (Pagliantini, 2000:165).

⁵⁷Neni 2, paragrafi I, gërma e) "è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto e il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni".

⁵⁸ Corasaniti G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, 2006, i aksesueshëm në http://www.utilla.it/BancaDati/La_nullit_dei_contratti_come_strumento_di_contrasto_delle_operazioni_di_dividend_washing_nella-S2LB0010000568-Utet.aspx (parë për herë të fundit më 28 qershor 2013).

⁵⁹ Art. 1418 Kodit Civil Italian: "Cause di nullità del contratto – Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative [...]....Producono nullità del contratto [...] l'illiceità della causa [...]"

Por cili është kuptimi i shkaku?

Teoritë rreth natyrës së tij kanë ndryshuar shumë gjatë shekujve të fundit.

Sipas një vizioni modern, shkaku është *funksioni* që kryhet nga kontrata vetë. Në nenin. 1325 të Kodit Civil, "shkaku" është përdorur si një sinonim i "*tipit kontraktual*". Në këtë mënyrë shkaku i kontratës ngatërrohet edhe me kontratën vetë.

Sipas një interpretimi tjetër, një qasjeje subjektive e konkrete, shkaku është *funksioni ekonomik* individual i kontratës. Në këtë mënyrë, shkaku i një kontrate (Betti, 1955) është cilësuar si *qëllim i transaksionit*, i cili mund të nxirret nga interesat konkrete të palëve të cilat dalin në pah në rastin konkret. Studimi i nenit 1344 Kodit Civil ka bërë që të shtohet numri i pyetjeve në lidhje me cilët janë elementët strukture të kontratës në abuzim të ligjit.

Ka dy qasje kryesore: qasja objektive dhe qasja subjektive.

Sipas teorisë objektive, problemi kur kemi të bëjmë me një rast të *fraus legis* është që të përcaktojmë se sa urdhëruese është një *normë* dhe për të gjetur nëse një kontratë tipike ka qenë përdorur në një rrugë jo të ligjshme (Pagliantini, 2000:165).

Për teorinë subjektive, shqetësimi më i madh është për të vlerësuar *qëllimin* e simuluar të palëve ose në mashtrim të ligjit. Prandaj, kontrata duhet të shpallet ose jo e pavlefshme në bazë të qëllimit konkret të palëve, duke marrë parasysh rastin edhe kur palët nuk kishin qenë në të vërtetë në gjendje për të ndjekur atë (Deotto, 2012:347).

Kritika që i bëhen këtyre teorive është se normat që kufizojnë palët në të drejtën e tyre për të rregulluar marrëdhëniet midis tyre nuk janë vetëm norma urdhëruese, por edhe të jashtëzakonshme. Megjithatë ka nga ata studiues (Deotto, 2012) që përfaqësojnë *argumentet kundër zbatimit të konceptit *fraus legis* në të drejtën tatimore*. Para së gjithash, nuk ka ndonjë normë urdhëruese, që mund ta detyrojë tatimpaguesin të kryejë transaksionet e tij në një formë të veçantë të parapërcaktuar, ndërkohë që sistemi ligjor i ofron atij alternativa të ndryshme të ligjshme për të zgjedhur.

Duhet të theksohet se, ndërsa në të kaluarën nuk është interpretuar në këtë mënyrë, në zhvillimet e fundit të gjyqësorit është interpretuar neni 53 i Kushtetutës Italiane⁶⁰, i cili sanksionon “parimin e aftësië paguese” në paragrafin e parë, si një normë urdhëruese e cila vendos një limit për ushtrimin e autonomisë private kur qëllimi është për të përfituar një barrë më të ulët tatimore, pa ndonjë arsye të vlefshme ekonomike (Piantavigna, 2011:157).

Një mënyrë që e drejta civile ofron për korrigjimin e *fraus legis* është *pavlefshmëria e kontratës*, por ka nga ata (Liprino, 2009:80-84) që argumentojnë se instrumenti i rikarakterizimit të tatimit të shmangur nga kontrata do të jetë shumë më i dobishëm për administratën tatimore sesa pavlefshmëria që ofron e drejta civile.

Dinamika e mbledhjes së të ardhurave është e lidhur thellësisht me dinamikën e transaksioneve. Liria e kryerjes së transaksioneve përmes përdorimit të kontratave siguron mbledhjen e të ardhurave nga taksat më të rëndësishme. Për më tepër, është e rëndësishme të theksohet ndikimi negativ që pavlefshmëria e kontratave, të përdorura për të shmangur

⁶⁰Teksti origjinal i **Art. 53** “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

taksat, do të ketë në sigurinë juridike (Corasaniti, 2006). Efektet e transaksioneve të kryera me anën e lidhjes së kontratave mund të përfshijnë edhe agjentët e tjerë ekonomikë, që pashmangshmërisht do të vuajnë humbje (në terma të parave, kohës, etj) nga deklarimi i pavlefshmërisë së kontratave, edhe në qoftë se ata nuk ishin në dijeni të ndonjë skeme për shmangien e taksave. Frika e humbjeve të tilla të paparashikueshme do të sillte një reduktim në përgjithësi të numrit të transaksioneve të bëra, me pasoja të jashtëzakonshme për ekonominë kombëtare (Pagliantini, 2000:165).

Në përfundim, duhet të jetë në interes të vet autoritetit të mbledhjes së të ardhurave për të ruajtur ekzistencën e kontratave (dhe transaksionet pas tyre) të bëra nga palët, megjithëse qëndrimi i legjislatorit ka ndryshuar kohët e fundit në lidhje me pavlefshmërinë e kontratave.

Interpretimi funksional i kontratave

Interpretimi i një kontrate konsiston në një aktivitet kompleks me qëllim të gjetjes së një kuptimi juridik përkatës që është i lidhur me fjalët e përdorura në kontratë (Liprino, 2009:85-86). Në Kodin Civil Italian kjo rregullohet nga nenet 1362 deri tek neni 1371.

Neni 1366 i Kodit Civil Italian thekson se një kontratë *inter vivos* duhet të interpretohet në *mirëbesim* (parimi i besimit). Sipas tij, interpretimi i një kontrate duhet të bëhet jo vetëm duke marrë parasysh kuptimin e dhënë disa fjalëve nga njëra prej palëve, por edhe kuptimin e perceptuar nga pala tjetër e kontratës. Sistemi i vendosur (Hensel, 1956:94) nëpërmjet këtij parimi i shërben shmangies së mashtrimeve të mundshme në dëm të njëres prej palëve.

Pikënisja e interpretimit të kontratës është teksti i saj, por kjo nuk kufizohet vetëm tek interpretimi i fjalëve (*literal*). Me rëndësi është të dalë në pah se kush ishte qëllimi që palët kanë ndjekur. Për të kuptuar qëllimin e përbashkët të palëve duhet vlerësuar edhe sjellja e tyre, si para lidhjes së kontratës (negociatat që i paraprinë arritjes së përputhjes së vullneteve), ashtu edhe më pas, çfarë bënë palët për realizimin e qëllimit (Deotto, 2012:347). Në këtë kuptim na shërben interpretimi funksional i kontratave të palëve, për të vlerësuar, nëse kemi apo jo, një arsye të vlefshme ekonomike dhe rrjedhimisht, nëse kemi apo jo, shmangie nga detyrimet tatimore (Liprino, 2009:87). Interpretimi funksional i kontratave është sinonim i dy testeve të përdorur nga administrata tatimore:

- ***business purpose test*** dhe
- ***benefit test***.

2.7 Sanksionet për shmangien tatimore

Në sistemin ligjor italian, ka rryma të ndryshme mendimesh (Terracina, 2012:183-190) lidhur me çështjen nëse shmangia tatimore duhet të shoqërohet nga sanksione dhe cila do të jetë natyra e këtyre sanksioneve: do të ishin të mjaftueshme sanksionet administrative apo do të ishte aq relevante, sa të arrinim tek sanksionet penale?

Mungesa e trajtimit të kësaj çështjeje nga neni 37-bis i ITAC apo dhe norma të tjera është interpretuar në mënyra krejtësisht të ndryshme. Interpretime të ndryshme janë evidentuar edhe në lidhje me reagimet ndaj tendencës së administratës tatimore, jo vetëm të pretendojë sasinë e detyrimeve tatimore të shmangura, por edhe aplikimin e sanksioneve administrative për deklaram të rremë të të dhënave, ku kjo e fundit, sipas nenit 4 të Dekretit legjislativ nr.74, datë 10 mars 2000 konsiderohet vepër penale. Problemi qendron se

Dekreti merret në mënyrë eksplicite me evazionin fiskal dhe jo me rastin e shmangies tatimore (D'Avirro & Giglili, mars 2012: 80-83 dhe 151-154).

Neni 4 përcakton se: është i rremë ai deklaram që nuk pasqyron të dhëna reale, por mundohet t'i fshehë ato ose që pasqyron të dhëna fiktive, për të njëjtin qëllim si në rastin e parë. Pra, termi "*fiktiv*" mund të interpretohet në dy mënyra të ndryshme:

- a) kur elementët e deklaruar janë tërësisht të simuluar, ata janë rrjedhimisht të pavërtetë;
- b) kur elementët janë reale, por jo të deduktueshëm në rastin specifik, bazuar në ligjin tatimor.

Interpretimi i parë (Terracina, 2012:183-190) zbatohet vetëm për evazion fiskal, pasi shmangia tatimore nuk karakterizohet nga falsifikimi i të dhënave relevante për të drejtën tatimore. Ndërsa interpretimi i dytë mund të aplikohet jo vetëm për evazionin fiskal, por edhe për shmangien tatimore. Në këtë mënyrë, edhe kur nuk është parashikuar në mënyrë të shprehur, neni 4 mund të aplikohet edhe për shmangien tatimore (Galdieri, 2009).

Sipas disa studiuesve, (D'Avirro & Giglili, mars 2012) të cilët janë kundër aplikimit të çfarëdo lloji sanksioni, argumentohet se në rastin e shmangies tatimore nuk është e mundur të flitet për "*deklaram të rremë*". Siç u trajtua edhe më parë, një nga karakteristikat e shmangies tatimore është "*besnikëria formale*" e kontratës me realitetin juridik. Barra tatimore nuk zbutet nga mosdeklarimi apo fshehja e transaksionit, por në sajë "lëvizjes së zgjuar" që devijon përcaktimin normativ. Për këtë arsye deklarimi në vetvete është formalisht pa të meta dhe nuk mund të jetë subjekt i sanksioneve (Spoto, 1997:64).

Sipas një pjesë tjetër të doktrinës (Caraccioli, 2009), argumenti ndryshon tërësisht nga ai i mësipërmi. Ata argumentojnë se mosparashikimi i sanksioneve për shmangien tatimore

është e padrejtë dhe jo oportune. *Së pari*, do të ishte e padrejtë sepse nuk do të kishte asnjë logjikë sanksionimi i atyre tatimpaguesve që kanë deklaruar të ardhura më të ulëta se ato reale (madje edhe kur diferenca midis tyre nuk është alarmante), dhe jo ata që kanë bërë të njëjtën gjë praktikisht, por nëpërmjet përdorimit të skemave komplekse të shmangies. *Së dyti*, do të ishte gjithashtu jo oportune dhe e papërshtatshme sepse pa asnjë sanksion, efekti frenues i normave anti-shmangie do të jetë zvogëlohej në mënyrë të konsiderueshme. Në këtë mënyrë, tatimpaguesi do të ndjehej “disi më i autorizuar” për të krijuar skema komplekse për devijimin nga tatimet, duke e ditur me siguri që, në situatën më të keqe, atij do t’i duhej të paguajë vetëm barrën tatimore më të lartë, të parashikuar për rastin konkret, pa asnjë shpenzim shtesë në formën e sanksionit (Terracina, 2012:190).

Megjithatë, ajo është edhe më kontraversiale është fakti, nëse shmangia duhet të ketë relevancë penale. Në mungesë të ndonjë rasti konkret gjyqësor, doktrina ka debatuar shpesh në pozita diametralisht të kundërta.

Pjesa më e madhe e doktrinës (Terracina, 2012:188) mendon se shmangia tatimore nuk mund të ketë sanksione penale, bazuar në dy argumente kryesore.

Argumenti i parë është neni 25 i Kushtetutës Italiane, i cili nuk lejon ndëshkimin e askujt, në qoftë se nuk ka pasur një ligj të mëparshëm që parashikon një veprim ose mosveprim të caktuar si vepër penale. Logjika pas këtij parimi është që çdo person duhet të jetë në gjendje të dijë, nëse sjellja e tij konsiderohet e dëmshme ose jo për shoqërinë, para se ai të sillet në një mënyrë të caktuar.

Argumenti i dytë është se shmangia tatimore, për vetë natyrën e saj të kamufluar (e cila devijon nga normat tatimore), nuk përfaqëson një trajtim të tillë për sistemin ligjor, sa për të justifikuar aplikimin e sanksioneve penale.

Studiues të tjerë (Piantavigna, 2011:170) vënë në dukje se, ligjvënësi duket gjithnjë e më i prirur të ndëshkojë shmangien si një krim (siç sugjerohet nga Dekreti Legjislativ nr. 74, datë 10 mars 2000), dhe theksojnë rreziqet që përfaqëson ndikimi negativ që sanksionet penale mund të kenë mbi ekonominë; psh. frika e të qenit të ndëshkuar në mënyrë të ashpër, në një moment të mëvonshëm, edhe për planifikimin e ligjshëm tatimor, do të përhapet ndërmjet sipërmarrësve. Për më tepër, mbrojtësit e kësaj teze, (D'Avirro & Giglili, mars 2012:151-154) kritikojnë mungesën e konsideratës të treguar nga ligjvënësi para vështirësive të aplikimit të një norme anti-shmangie në situata reale, pasi kufiri mes shmangies tatimore dhe planifikimit të ligjshëm tatimor nuk është ende tepër i qartë, sidomos nga pikëpamja e tatimpaguesit.

Në një pozicion të kundërt disa studiues, edhe pse në minorancë, mendojnë se shmangia tatimore nuk është shumë e ndryshme nga evazoni fiskal. Prandaj, ata nuk shohin asnjë arsye pse edhe të mos zbatohen sanksione penale ndaj skemave të shmangies, njëlloj si në rastin e evazionit (Terracina, 2012:182-190). Ky qëndrim do të bënte Dekretin legjislativ nr. 74 të vitit 2000 të zbatueshëm edhe për shmangien. Fatkeqësisht, nuk ka pasur ende një vendim gjyqësor në Itali, në gjendje për të sqaruar situatën dhe deklaruar se cila qasje është më e përshtatshme.

Mbi gjithë këtë konfuzion qëndrimesh, qëndron një vendim⁶¹ i Gjykatës Evropiane të Drejtësisë, e njohur si Halifax Case (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise)⁶². Në këtë vendim theksohet në mënyrë të qartë se "zbulimi i një sjelljeje tipike të shmangies tatimore nuk duhet të sjellë asnjë lloj sanksioni, për të cilat është e nevojshme një bazë normative e qartë dhe e njëzëshme, por thjesht detyrimin për të shlyer pjesërisht (ose në tërësi) tatimet që nuk janë paguar në mënyrë të drejtë" (Piantavigna, 2011:96).

Pas këtij vendimi, dilema zgjidhet: shmangia tatimore nuk duhet të dënohet as me sanksione administrative dhe as me ato penale. Megjithatë, pavarësisht nga "qartësia e kristaltë" e Gjykatës Evropiane të Drejtësisë, duket se për momentin, debati teorik (Galdieri, 2009:60) në Itali nuk ka marrë ende fund dhe nuk do të jetë kështu as në një të ardhme të afërt.

⁶¹ European Court of Justice, case n. C-255/02, 21 shkurt 2006 (Halifax case).

⁶² Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006. Case C-255/02.

Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.

Reference for a preliminary ruling: VAT and Duties Tribunal, London - United Kingdom.

Sixth VAT Directive - Article 2(1), Article 4(1) and (2), Article 5(1) and Article 6(1) - Economic activity - Supplies of goods - Supplies of services - Abusive practice - Transactions designed solely to obtain a tax advantage.

KAPITULLI III: KONCEPTI I ABUZIMIT ME TË DREJTËN DHE STATUSI JURIDIK I TIJ

3.1 Abuzimi me të drejtën si një problem normativ dhe fenomen historik-evolutiv

Vitet e fundit në Itali është asistuar në një proces përkeqësimi të sistemit tatimor kombëtar. Arsyet e këtij përkeqësimi janë të ndryshme, por pesha specifike i atribuohet ndryshimit të vazhdueshëm normativ, të kushtëzuar nga kushtet dhe nevojat emergjente, që bëjnë që këto rregullime të mos jenë sistematikisht të koordinuara me rregullimin ekzistent si dhe vështirësia e administratës tatimore në interpretimin e rasteve konkrete të shmangies nga tatimpaguesit të detyrimeve tatimore (Palumbo, 2011:29).

Në këtë kontekst abuzimi me të drejtën ka lindur si argjaturë kundrejt këtyre transaksioneve që synonin përfitimin e avantazheve tatimore.

Deri në vitet '90, pretendohet se nuk ekzistonte në legjislacionin italian një normë e përgjithshme anti-shmangie; reagimi ndaj shmangies i besohej një numri normash anti-shmangie specifike, të cilat përcaktonin llojet e sjelljeve që do të konsideroheshin si shmangie dhe për këtë arsye nuk njiheshin efektet e tyre.

Prandaj, (Palumbo, 2011:29) u konsiderua një risi futja e një norme të përgjithshme anti-shmangie, përfaqësuar nga neni 10, i ligjit nr. 408/1990, i cili edhe pse limitonte aplikimin e tij vetëm për disa raste, përkufizoi si shmangie të gjitha transaksionet e kryera me qëllimin e vetëm, atë të përfitimit të avantazheve tatimore në mënyrë të paligjshme.

Në fund të viteve '90, sipas (Palumbo, 2011) në librin e tij “Elusione fiscale e abuso del diritto, L’aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale”, u bënë sërish ndryshime, të cilat konsistonin në riformulimin e këtij nocioni nga neni 37-bis i d.P.R nr.600, dhe kishin synim jo modifikimin e qasjes ekzistuese, por qartësimin e konceptit të *fraudolenza-pandershmëri* (paligjshmëri). Ky koncept jo domosdoshmërisht duhet të korrespondonte me kuptimin penal të këtij termi, për të përfituar avantazhe tatimore, por i referohej të gjitha atyre veprimeve, akteve, transaksioneve, të lidhura midis tyre, që kishin mungesë të arsyeve të vlefshme ekonomike, me ndikim të drejtpërdrejt në devijimin e detyrimeve apo ndalimeve të parashikuara nga legjislacioni tatimor, dhe me qëllim arritjen e reduktimeve të detyrimeve tatimore ose rimbursimeve të tyre.

Në këtë mënyrë, dallohej qartazi qëllimi i legjislatorit për të individualizuar një disiplinë të ngjashme me atë civile, të parashikuar nga neni 1344 i Kodit Civil italian, mbi kontratat në mashtrim të ligjit (*Contratto in frode alla legge* e cila u shpjegua në kapitullin I, pjesa 1.6.2, pika 2).

Ashtu si në të drejtën civile, konsiderohen në mashtrim të ligjit, veprimet të cilat përkufizohen si mjete për të shmangur aplikimin e një norme urdhësuese, duke mos përdorur simulimin, por elementët objektivë të kontratës në një mënyrë të veçantë; ashtu edhe në të drejtën tatimore, përbën transaksion në mashtrim të normave tatimore, ai që nuk shkel drejtpërdrejt këtë normë, por shmanget “*aggira*” nga detyrimi apo ndalimi i përcaktuar duke përfituar në këtë mënyrë avantazhe dhe duke shkelur në këtë mënyrë parimin e sistemit tatimor mbi aftësinë paguese sipas (Palumbo, 2011).

Është e domosdoshme që parimet themelore të së drejtës tatimore të jenë shkelur, që sjellja e tatimpaguesit të cilësohet si shmangie (Piantavigna, 2011:149-150). Këto parime janë psh. ndalimi i zbritjes së dyfishtë të kostove, ndalimi i rritjes së tatimit etj.

Gjykata e Kasacionit ndryshoi linjën argumentuese të zhvilluar në vitin 2005, që përqëndrohej në pavlefshmërinë për shkak të së metës ose paligjshmërisë së shkakut, në kontrata të nënshkruara për qëllime fiskale (kontrata të dividend washing dhe dividend stripping).⁶³

Në përfundim mund të formulohen këto konsiderata sipas analizës së Palumbo:

*Nuk ka asnjë dyshim që legjislacioni tatimor duhet të jetë në gjendje të evidentojë dhe adresojë sjelljet eluzive të tatimpaguesve edhe kur ato bëhen tepër të sofistikuara.

*Duhet patur parasysh që ky reagim nga ana e administratës tatimore për kundërshtimin e rasteve të shmangies të mos transformohet në mosaplikimin *ad nutum* të rregullave të shkruara.

*Abuzimi me të drejtën është i dukshëm në transaksionet e kryera nga tatimpaguesit pa arsye të vlefshme ekonomike, për të arritur avantazhe tatimore, ku gjykimi ose testimi i arsyeve të vlefshme ekonomike bëhet *ex post*, dhe për këtë arsye është tepër i vështirë si nga pikëpamja e barrës së provës, ashtu edhe për sa i takon mungesës normative.

⁶³ Do të sqarohen më hollësisht në Kapitullin IV_Konstatimi gjyqësor i abuzimit.

*Për të përcaktuar abuzimin me të drejtën, duhet në çdo rast, të analizohet përmbajtja komplekse e transaksionit, që formalisht është në përputhje me përcaktimet normative, por nga ana substanciale jo.

3.2 E drejta si *facultas agendi*: *l'abus de droit*

Abuzimi me të drejtën, në eksperiencën e vendeve pjesë e familjes ligjore Civil Law, ka pothuajse një shekull e gjysëm ekzistencë, kur lindi për herë të parë në rendet ligjore liberalë, të gjysmës së dytë të 1800-s, si ushtrim jo korrekt i një të drejte subjektive (Piantavigna, 2011:17).

Ndryshe mund të quhet si abuzim i një *facultas agendi*, pra ushtrimit të lirive individuale dhe kolektive, në raportet ekonomike, duke zbatuar parimin që ajo që nuk është e ndaluar, është e lejuar⁶⁴.

Nga pikëpamja liberale, e drejta subjektive konsiderohej si prerogativë e individit, si njohje e lirisë së tij. Kriza e parimeve institucionale të shoqërive liberale dhe pozitivizmit juridik (*barazi formale para ligjit*) favorizoi lindjen dhe përhapjen e *teorisë së abuzimit*, që ishte *korrigjues* i deklarimit absolut të të drejtave reale⁶⁵. Pra, abuzimi me të drejtën u shndërrua në një mjet kontrolli përmbajtësor, të diskrecionalitetit të ushtrimit të lirë të autonomisë private dhe u zhvillua në mënyrë paralele, me zgjerimin progresiv të formave juridike të kontrollit në të drejtën private.

⁶⁴ *Qui suo iure utitur neminem laedit*” dhe “*nullus videtur dolo facere suo iure utitur*”.

⁶⁵ Pas së drejtës së pronësisë, parimi i abuzimit me të drejtën bëri që e drejta e detyrimeve të kushtëzohej nga parimi i mirëbesimit dhe ndershmërisë, të cilët nuk lejojnë një kontroll të plotë të të drejtave.

Teoria moderne e abuzimit me të drejtën konsolidoi përgjegjshmërinë sociale të rendit ligjor, falë kontributit të doktrinës franceze dhe kodifikimit të saj. Të drejtat kanë një qëllim social, janë relative dhe ushtrimi i tyre përtej funksionit ekonomik e social të tyre përbën abuzim.

Nëpërmjet ndalimit të abuzimit arrihet funksioni social i së drejtës. Përkufizimi tradicional i abuzimit përfshin hipotezat e përdorimit ose mospërdorimit të një të drejte, që nuk sjell avantazhe në vetvete, por ka qëllimin që t'i krijojë këto avantazhe për të tjerët.

Objekti i abuzimit, në fakt nuk është i limituar tek të drejtat subjektive në kuptimin e ngushtë. Nocioni i abuzimit sipas (Piantavigna, 2011) përfaqëson mjetin për të caktuar fushëveprimin dhe kufijtë e pozicionit juridik subjektiv të avantazheve komplekse tatimore.

3.3 E drejta si norma agendi: la fraude à la loi

Objekt i abuzimit mund të jenë pozicione që përbëjnë avantazh (*facultas agendi*) ose dispozita normative (*norma agendi*). Objekti i dytë përbën abuzimin në kuptimin e gjerë, për ta dalluar nga ajo që sapo shpjeguam, abuzimi në kuptimin e ngushtë, (*facultas agenda*) si forma e parë e shfaqjes së abuzimit (Piantavigna, 2011:18-19).

Koncepti i *frode alla legge* (në mashtrim të ligjit) është një nga format e abuzimit me të drejtën: asimilimi konceptual i dy figurave ligjore vjen nga fakti se abuzimi shpesh përshkruhet si përdorim i paligjshëm i normës, të cilës i shmanget *ratio* (qëllimi) (Piantavigna, 2011:20).

Edhe koncepti i *frode alla legge*, ashtu si abuzimi në kuptimin e ngushtë, është një koncept i cili lind në lëmin e së drejtës civile dhe prezantohet si një instrument i një karakteri hibrid, prodhuar nga një proces i gjatë pastrimi teknik.

Ky koncept parashikon një “*bajpas*”⁶⁶ të rregullave ligjore: tatimpaguesi abuzon me lirinë e adoptimit të një trajtimi të caktuar të interesave të tij, duke shfrytëzuar shumëllojshmërinë e formave juridike që rendi juridik i vë në dispozicion, me qëllimin e arritjes së një rezultati, të cilin zakonisht, sistemi ligjor nuk e lejon dhe në mënyrë indirekte nuk e aprovon (Piantavigna, 2011:20). Bërthama e këtij koncepti përfaqësohet nga veprimtaria e shmangies së normës, që sipas parimeve duhet aplikuar dhe jo nga dëmi social; elementi i shkaktimit të dëmit nuk është më aq esencial në konfigurimin e abuzimit.

3.4 Gjeneza e konceptit të abuzimit në të drejtën komunitare

Rrjedha dhe problematika e kategorive të shmangies tatimore dhe abuzimit me të drejtën tatimore marrin karakteristika të tjera në kontekstin ndërkombëtar.

Në të drejtën ndërkombëtare, (Piantavigna, 2011:31-32) parimi i abuzimit lind me zbehjen e dogmës së sovranitetit dhe rinjohjes së faktit, që shtetet i nënshtrohen të drejtës, edhe kur nuk krijohet me marrëveshje.

Problemi i abuzimit me të drejtën përbën një egzigjencë për korrektim dhe zhvillim, që është ekzistente në çdo rend juridik (Losurdo, 2011). Ndalimi i abuzimit ka zgjidhur disa

⁶⁶ (ndryshe quhet *aggiramento/ circumvenio*)

tipe konfliktesh normative si mbrojtja e hapësirave publike, promovimi i ndryshimeve normative, si klauzolat e përgjithshme anti-abuzim, të cilat lejojnë me fleksibilitet vazhdimësinë e adaptimit hermetik të së drejtës, me transformimet sociale të vlerave dhe si rrjedhojë kanë funksion të përditësimit të së drejtës (Losurdo, 2011:123-128).

Edhe e drejta komunitare (e drejta e BE) konsideron fenomenin e abuzimit në mënyrë prioritare. Duket se kjo është dhe burimi i një jurisprudence gati tridhjetë vjeçare të Gjykatës Europiane të Drejtësisë që është autolegjitimuar për të kundërshtuar prezencën e sjelljeve abuzive, edhe në mungesë të një norme që përcakton në mënyrë esplicite këtë autoritet, si në rendin komunitar, ashtu edhe në atë kombëtar. Madje, gjeneza e konceptit të abuzimit me të drejtën shpjegohet pikërisht me arsyen e kontekstit normativ të destrukturuar, tipik për rendin ligjor europian (Piantavigna, 2011:32).

Sistemi ligjor europian është një sistem autosufiçent dhe i plotë, për të cilin është jorelevant fakti i mungesës së një norme esplicite, ndërkohë që mënyra e evoluimit të tij është krejtësisht origjinale. Pikërisht falë karakterit më pak të zhvilluar të sistemit ligjor komunitar në krahasim me atë kombëtar, është deleguar një shkëmbim i vazhdueshëm i eksperiencave dhe instituteve ligjore, (Piantavigna, 2011:33) midis shteteve anëtare (*në sensin horizontal*) dhe midis këtyre dhe sistemit komunitar (*në sensin vertikal*).

Në realizimin e plotësisë së sistemit ligjor, që përfaqëson kriterin e nevojshëm në kuadër të efektivitetit, kontribuojnë legjislacionet kombëtare, pa qënë pengesë *parimi i uniformitetit*. Parimet e elaboruara nga GJED, krijojnë pika nisjeje për elaborimin juridik të ardhshëm (Losurdo, 2011:123-128).

Gjyqtarët e Luksemburgut elaborojnë parime të përgjithshme si burime të së drejtës, në sajë të efektit të kombinuar të parimeve themelore, uniformitetit dhe efektit të drejtpërdrejtë të së drejtës komunitare: “*soft law*” ose ligji i butë i përfaqësuar nga parimet dhe vlerat e përbashkëta, transformohet nga Gjykata Europiane e Drejtësisë në “*hard law*”, nëpërmjet krijimit të rregullave gjyqësorë dhe eksportimit detyrues në shkallë europiane (Piantavigna, 2011:33-34).

Në këtë kthim, ku legjislacionet kombëtare janë të “depërtueshëm” nga e drejta komunitare e interpretuar, parimet e përgjithshme të elaboruara nga Gjykata, kanë tendencën të afirmohen si vlera të shpërndara nga sistemi ligjor komunitar.

Pra, sistemi i parimeve komunitare (Piantavigna, 2011:34) të adoptuara edhe nga gjykata, nuk ka një origjinë të jashtme, por bëhet fjalë për parime të së drejtës komunitare, me të gjitha efektet ligjore, që nuk janë marrë “borxh” nga sisteme juridike të tjera.

Këto vlera mund të përhapen në brendësi të sistemeve ligjore nacionalë (Marongiu, 2009), duke operuar edhe jashtë sektorëve të rregulluar nga e drejta komunitare. Ndodh që institute, koncepte dhe parime, si ndalimi i abuzimit me të drejtën, të arrijnë të penetrojnë në rende ligjorë ku kanë qenë të panjohur mëparë nga tradita juridike lokale (Deotto, 2012:335).

Ky sistem i qarkullimit të vlerave juridike, që është në antitezë me parimin e ndarjes së rendeve ligjorë, i referohet edhe sektorëve më konservativë të së drejtës, si të drejtës tatimore. Sistemet juridike tatimore bazohen esencialisht mbi parime e vlera të cilat janë të ankoruara në Kushtetutat Europiane. Aplikimi i normave të Traktatit në rastet tatimore

bëhet në të njëjtën mënyrë si në fushat e tjera të së drejtës. Në këtë mjedis normativ të fragmentarizuar e ka dhe origjinën koncepti komunitar i “*abuzimit me të drejtën*” sipas (Piantavigna, 2011).

3.5 Ndalimi i abuzimit me të drejtën në funksion të një norme të përgjithshme anti-shmangie

Pjesa më e madhe e doktrinës italiane (Palumbo, 2011) mohon ekzistencën e një parimi të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën, në sistemin tatimor dhe si argument mbështetës përdor faktin së sistemi normativ, parashikon shprehimisht një dispozitë të përgjithshme anti-shmangie, në fushën e tatimit mbi të ardhurat, që përmbahet nga neni 37-bis i Dekretit presidencial nr.600/1973 dhe që kjo normë individualizon një për një, faktet që duhet të ekzistojnë në rastin e shmangies tatimore.

Duke iu referuar këtij argumentimi, ndodh që gjendemi para rastit të përjashtimit tatimor të atyre lloj sjelljeve, që pavarësisht mungesës së arsyeve të vlefshme ekonomike dhe qëllimit të arritjes së një avantazhi fiskal, nuk parashikohen shprehimisht nga legjislatori në nenin 37-bis (Palumbo, 2011:35).

Kjo normë e parashikuar në Titullin IV të Dekretit Presidencial nr.600/1973, që ka si qëllim kontrollin dhe qartësimin e transaksioneve në fushën tatimore, ka një karakter ekskluzivisht procedural e provues dhe nuk synon të individualizojë forma të reja të shmangies nga tatimi mbi të ardhurat, duke patur kështu, në mënyrë primare, funksionin të kontrollojë dhe

adresoje sjellje apo skema transaksionesh të karakterizuar nga një potencial i veçantë shmangieje.

Nga kjo analizë, rrjedh pohimi i ekzistencës së parimit të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit më të drejtën, si nga parimi i aftësisë pagueuse parashikuar në nenin 53 të Kushtetutës, ashtu edhe nga parimet komunitare, ndaj të cilave referohen edhe parimet themelore të sistemit tatimor (Palumbo, 2011:35).

Do të ishte pa diskutim e nevojshme futja në sistemin tatimor italian e një norme, që me një qartësi më të madhe, do të adresonte efektivisht sjelljet e shmangies tatimore duke afirmuar ekzistencën e një parimi të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën.

Sipas Palumbo, mbi të gjitha, për të shtrirë efektin tek të gjitha kontrollet që kanë për objekt fenomene shmangieje, ky parim vlen në rritjen e garancive dhe efekteve mbrojtëse ndaj tatimpaguesit për aplikimin e nenit 37-bis, paragrafet 4, 5 dhe 6.

3.5.1 Ndalimi i abuzimit si korrigjues i sistemit

Ndalimi i abuzimit me të drejtën është një nga “*korrigjuesit*” më të njohur në historinë e mendimit juridik (Piantavigna, 2011:175-176). Duke filluar nga *actio* dhe *exemptio doli*, në traditën e së drejtës romake mbetet i konfirmuar fakti, në dritën e eksperiencës ligjore, sesi problemi i abuzimit me të drejtën, thekson nevojën e një korrigjimi dhe zhvillimi në çdo rend juridik. (Longchamps de Bèrier, 2013:123-124).

Kategoria “abuzim” ka një aplikim të përgjithshëm, për vetë faktin se konkretizon idealin social “të ligjit të drejtë”: nga kjo lind edhe manifestimi i vlerave dhe parimeve etiko-juridike nga përmbajtja e përgjithshme (Piantavigna, 2011:176).

I kualifikuar si një parim jo i shkruar i së drejtës dhe si një faktor koherence në sistemet juridike, “parimi i ndalimit të abuzimit i mbijeton ndryshimeve të ideologjive dhe formon në këtë sens një element vazhdimësie në zhvillimin e rendeve juridike europiane”, shprehet Piantavigna.

Ky stabilitet funksional është i lidhur me dinamizmin strukturor: “abuzimi”, si një kriter vlerësues i mënyrës së sjelljes së individëve, është një model thelbësisht i lëvizshëm në një shoqëri plurale dhe komplekse. Duke qënë i lidhur me vlera të perceptuara në praktikë dhe duke qënë se, vetë përbën një burim normativ, atëherë ndalimi i abuzimit me të drejtën përbën një instrument “shërues” juridik.

Ndalimi ushtron një funksion normativ të parandalimit të ushtrimit të padrejtë të të drejtave, duke qënë në këtë mënyrë, e përshtatshme për t’u përballur menjëherë me varietetin dhe “krijimtarinë” eluzive të tatimpaguesve (Piantavigna, 2011). Duke i dhënë këtë funksion ndalimit të abuzimit me të drejtën, tentohet t’i jepet një zgjidhje problemit të madh të elasticitetit të së drejtës objektive, duke ndryshuar në mënyrë të menjëhershme nevojat në sistemimin juridik të marrëdhënieve.

Koncepti i abuzimit me të drejtën dhe ndalimit të tij përdoret në ato raste, kur asnjë institut tjetër juridik nuk është rregullues i situatës konkrete.

Ndalimi i abuzimit kompenson deficiencat e sistemit ligjor, duke i dhënë gjyqtarit një detyrë delikate me karakter rikonstruktiv, më parë se interpretues. Për këtë arsye, teoria e abuzimit me të drejtën funksionon si korektiv ligjor, jo vetëm në sistemet ligjorë të cilët e kanë kodifikuar atë (si Spanja, Gjermania, Zvicra)⁶⁷, por edhe në ato sisteme, ku kjo teori ka mbetur e një natyre doktrinale ose jurisprudenciale (si në Itali dhe Francë)⁶⁸.

Klauzola e përgjithshme anti-abuzim lejon kundërshtimin e sjelljeve të ndaluara si pasojë e rezultatit material që ato arrijnë.

Ndalimi i abuzimit është një korrigjues evolutiv *extra-ordinem*, i kuadratuar në renditjen e metodologjive anti-formaliste dhe siguron një mbrojtje efektive nga ana substanciale (Piantavigna, 2011:177).

Përcaktimi i statusit juridik të këtij koncepti gjendet midis dy alternativave:

- *principle of constrution*, që drejton interpretimin e së drejtës komunitare dhe
- *a general principle of Community Law*, që shënjëzon marrëdhënien individ-
autoritet.

⁶⁷ Ndalimi komunitar i abuzimit me të drejtën ka statusin juridik të parimit të përgjithshëm. Nqs konceptohet si një parim interpretues, nuk nevojitet një parashikim i shprehur i legjislatorit komunitar. Nuk është as e padobishme dhe as e përshpejtuar, propozimi për një kodifikim të mundshëm të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën, në të ardhmen. Paraprakisht duhet të shqyrtohet që nuk janë relevante kritikët të cilat konsiderojnë kodifikimin e parimit anti-abuzim si një risk për t'u dhënë gjyqtarëve një hapësirë ekseseive: të kundërshtosh teorinë e abuzimit me të drejtën, nuk eviton diskrecionalitetin e interpretuesit të ligjit.

⁶⁸ Në çështjen Kefalas, paragrafi 24 thuhet konkretisht, sipas tekstit origjinal: "Any legal order which aspires to achieve a minimum level of completeness must contain self-protection measures, so to speak, to ensure that the rights it confers are not exercised in a manner which are abusive, excessive or distorted"

KAPITULLI IV: KONSTATIMI GJYQËSOR I ABUZIMIT

4.1 Roli i jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë

Përveç se ka patur një rol themelor në fazën “*gjenetike*” të parimit anti-abuzim, Gjykata Europiane e Drejtësisë ruan këtë rol qëndror edhe në fazën “*aplikative*” të këtij parimi. Ky është një moment shumë i rëndësishëm, pasi doktrina e abuzimit me të drejtën duhet të marrë një trajtë konkrete dhe të kuptueshme për modelet ligjore të shteteve anëtare (Piantavigna, 2011:116).

Gjyqtari komunitar, para së gjithash, sqaron dhe identifikon hipotezën e abuzimit. Ushtrimi i këtij funksioni tashmë ka kaluar vështirësinë e arritjes së përfundimit nëse, ndalimi i abuzimit përfaqëson një përjashtim nga e drejta komunitare apo është një parim i përshtatshëm për interpretimin e të drejtave komunitare. Nga pikëpamja pragmatike (Losurdo, 2011:123-128), rezultati është i njëjtë.

Konkretisht, në rastet e abuzimit në kuptimin e gjerë, objekt gjykimi nuk është interpretimi abstrakt i normës së të drejtës primare, e cila është shkelur, por aplikueshmëria konkrete e saj, formalisht konform përcaktimit në përmbajtjen e vetë normës (Piantavigna, 2011).

Në aspektin e abuzimit në kuptimin e gjerë (García Prats, 2008), çështjet që i shtrohen gjykatës për zgjidhje i përkasin masave fiskale kombëtare, të cilat pengojnë transaksione ndërkomunitare, që garantohen nga Traktati.

Gjykata në këto raste është përbën një vektor për harmonizimin “*in negativo*”, duke censuruar masat jo të përputhshme me qëllimet e Tregun e Përbashkët dhe luan një rol

krektiv, “*quasi normativ*”, të përshtatjes dhe zhvillimit të së drejtës komunitare. Kjo bën të mundur konvertimin e interpretimeve gjatë shqyrtimit gjyqësor, në vendime përputhshmërie me të drejtën komunitare (Piantavigna, 2011:117).

Ajo që është e rëndësishme për trajtim në këtë kapitull është roli që ka patur jurisprudenca e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, në sistemin ligjor tatimor italian, si model për prespektivën europiane të shtetit shqiptar.

Mund të themi se mendimi sipas së cilit, nuk ekzistonte një parim i përgjithshëm anti-shmangie, para futjes së nenit 37-bis në sistemin italian, u rishikua në dritën e jurisprudencës së Gjykatës së Drejtësisë⁶⁹.

Vetëm duke iu referuar vendimeve të Gjykatës Europiane të Drejtësisë lidhur me të drejtën tatimore, Gjykata Italiane e Kasacionit arriti në përfundimin që: edhe në mungesë të një rregulli të përgjithshëm anti-shmangie, në rendin ligjor italian, (Piantavigna, 2011) ekziston një parim i përgjithshëm i ndalimit të abuzimit të së drejtës në çështjet e tatimeve.

Në veçanti në gjykimin e saj të 29 shtator 2006, i cili arriti në vendimin nr.21221, dhe më pas në vendimet nr. 8772, datë 4 prill 2008 dhe vendimin nr. 10257, datë 21 prill 2008, Gjykata Italiane e Kasacionit afirmoi parimin që, sipas ligjit komunitar, nuk janë të zbatueshme nga administrata tatimore aktet/veprimet/transaksionet që përbëjnë "abuzim me të drejtën" dhe ky parim gjen aplikim në të gjitha fushat e sistemit tatimor, pra, edhe në fushën e tatimeve direkte⁷⁰.

⁶⁹ Po aty, faqe 272.

⁷⁰ Nuk ka dallim përgjithësisht të pranuar ndërmjet një tatimi direkt dhe një tatimi indirekt. John Stuart Mill ka dhënë përkufizimin e mëposhtëm: “Një tatim direkt është ai që kërkohet të paguhet nga ata persona që synohet ose dëshirohet ta paguajnë tatimin. Tatimet indirekte janë ato që kërkohen të paguhet nga një person

Në këto vendime, Gjykata e Lartë Italiane i referohet shprehimisht jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë në vendimet e saj, në lidhje me tatimin mbi vlerën e shtuar Pavarësisht se ky përbën një tatim, ku shtetet anëtare kanë diskrecionalitet më të gjerë, ata duhet të ushtrojnë këtë kompetencë në përputhje me parimet dhe liritë themelore të sanksionuara në Traktatin e KE-së, sipas (Piantavigna, 2011:117).

Shtrirja e konceptit të ndalimit të abuzimit me të drejtën, në çështjet tatimore, në një sistem tatimi kombëtar si ai italian, tek i cili fillimisht mungonte ky koncept ose nuk ishte elaboruar më parë, u konsiderua si një shembull kryesor i fenomenit të “lëvizjes së vlerave juridike” (Amatucci & Pistone, 2012).

Lëvizja e vlerave juridike përbën një formë të tretë të harmonizimit të sistemeve ligjore kombëtare me sistemin komunitar, krahas harmonizimit pozitiv nga legjislacioni i KE dhe harmonizimit negativ të bërë nga Gjykata e Drejtësisë, e cila shfuqizon ligjet kombëtare në konflikt me liritë themelore të parashikuara në Traktate (Piantavigna, 2011).

që pritet dhe synohet që të paguajë (për tatimin e mbledhur prej tij) me shpenzimin e një tjetri.” Kështu mund të thuhet se tipari dallues është nëse tatimpaguesi është personi mbi të cilin pritet të bjerë barra ekonomike e tatimit. Në këtë aspekt, një tatim mund të thuhet se është direkt si në kuptimin e vlerësimit ashtu edhe atë të mbledhjes. Kështu, tatimi mbi të ardhurat përgjithësisht vlerësohet direkt mbi tatimpaguesin, por mbledhja e tij po bëhet gjithnjë e më shumë indirekte (p.sh. nëpërmjet mbajtjes në burim). Një tipar dallues i rëndësishëm i tatimeve direkte është marrja parasysh prej tyre e rrethanave të tatimpaguesve të veçantë. Kjo gjë sugjeron që mund të ketë gjithashtu një marrëdhënie ndërmjet tatimeve indirekte dhe tatimeve “*in rem*” (mbi gjënë), ku ky i fundit përgjithësisht nuk merr parasysh rrethanat personale. Një mënyrë tjetër (përdorur nga Kombet e Bashkuara në Sistemin e saj të Llogarive Kombëtare) e bazon dallimin mbi faktin nëse tatimi vendoset në intervale të rregullta mbi burimin e të ardhurës si p.sh. punësimit ose pasurisë (tatime direkte), apo mbi prodhuesit në lidhje me prodhimin, shitjen, etj. të mallrave dhe shërbimeve, që ata kërkojnë për shpenzimet e prodhimit (tatime indirekte). Një dallim përgjithësisht i pranuar (edhe pse jo gjithëpërfshirës) mund të bëhet mbi bazën nëse tatimi është një tatim mbi të ardhurën (përfshi shtimet kapitale dhe pasurinë neto) (direkt) apo mbi konsumin (indirekt). Tatimet indirekte konsiderohen të jenë një nga burimet më të vjetra të të ardhurave shtetërore. Shembuj të tatimeve që përgjithësisht shihen si tatime indirekte përfshijnë tatimin mbi vlerën e shtuar, tatimin mbi shitjet, akcizat, taksën e pullës, taksat mbi shërbimet, taksën e regjistrimit, dhe tatimin mbi transaksionet. Ndërsa tatimi mbi dhurimin, detyrimet mbi vdekjen dhe tatimi mbi pasurinë përgjithësisht konsiderohen si tatime direkte, disa forma të detyrimeve mbi vdekjen mund të konsiderohen si tatime indirekte.

Do të kishim të bënim me një proces rrethor, të gjeneruar nga ana e Gjykatës së Drejtësisë, me anë të vendimeve interpretuese që përcaktojnë parimet e përgjithshme të së drejtës komunitare, por efektiviteti i këtij procesi është i kushtëzuar dukshëm nga “ndjeshmëria” e gjyqtarëve të shteteve anëtare (gjyqtarëve kombëtarë), që përcakton lëvizjen apo përhapjen e vlerave dhe instituteve juridike nga rendet kombëtare tek ai komunitar dhe anasjelltas (Losurdo, 2011:127).

Implementimi i parimeve të përgjithshme anti-shmangie në legjislacionin e brendshëm është i rëndësishëm për mirëzbatimin e parimit të sigurisë juridike.

Para deklaratës përfundimtare të sanksionimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën, si parim i përgjithshëm, në çështjen *Halifax* nga Gjykata Europiane e Drejtësisë (Centore, 2008) dhe në mungesë të një dispozite specifike anti-shmangie, ligji kombëtar tatimor, pra administrata tatimore përkatëse, kundërshtonte dhe individualizonte, fenomenin e shmangies tatimore me anë të instrumenteve tradicionalë, të tilla si simulimi ose veprime/transaksione në mashtrim të ligjit, apo me anë të interpretimit funksional të kushteve objektive dhe subjektive të tatimit⁷¹. Gjykata e Kasacionit ka ndjekur, sidomos pas vendimit për çështjen *Halifax*, shembullin e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, e cila ka zhvilluar doktrinën e abuzimit me të drejtën. Kjo doktrinë është një nga mënyrat e reja dhe vështirë të pranueshme nga legjislacioni italian për mënyrat e konstatimit të shmangies tatimore. Megjithatë, vendimet e Gjykatës së Kasacionit të kohëve të fundit tregojnë se kemi një aprovim të kësaj doktrine, të zbatueshme dhe për legjislacionin italian.

⁷¹ Vendimi nr.2300, datë 04.02.2005 i Gjykatës së Kasacionit. Shpjeguar në Kapitullin II, si mënyra evolutive të konstatimit të shmangies tatimore.

Që të zbulohet se ekziston një praktikë abuzive, është e nevojshme:

Së pari, që transaksionet në fjalë, pavarësisht nga zbatimi zyrtar i kushteve të përcaktuara nga dispozitat përkatëse të Direktivës së Gjashtë⁷² dhe të legjislacionit kombëtar që e transponon atë, të rezultojnë në përlogaritjen e një avantazh tatimor, dhënia e të cilit do të ishte në kundërshtim me qëllimin e atyre dispozitave.

Së dyti, duhet të jetë e qartë nga një numër faktorësh objektivë, që qëllimi thelbësor i transaksioneve në fjalë është përfitimi i një avantazhi tatimor.

Kur është gjetur se ekziston një praktikë abuzive, transaksionet e përfshira duhet të ripërcaktohen në mënyrë që të rivendosin situatën që do të kishte mbizotëruar në mungesë të transaksioneve që përbëjnë atë praktikë abuzive.

Në rastet e tjera që i janë paraqitur për shqyrtim GJED-së, si ai *Part service*⁷³, është trajtuar përsëri koncepti i abuzimit me të drejtën, si mënyrë për identifikimin e shmangies tatimore.

Në këtë gjykim është i rëndësishëm, pohimi i bërë nga gjykata se kur kemi të bëjmë me aplikimin e një parimi të përgjithshëm të ligjit komunitar.

⁷² Në çështjen Halifax, Transaksionet e llojit në fjalë në procedurat kryesore përbëjnë furnizime të mallrave ose shërbimeve dhe një aktivitet ekonomik brenda kuptimit të nenit 2 (1), nenit 4 (1) dhe (2), nenit 5 (1) dhe nenit 6 (1) të Direktivës së Gjashtë të Këshillit 77/388 / KEE të 17 maj 1977 mbi harmonizimin e ligjeve të Shteteve Anëtare në lidhje me taksat e qarkullimit - Sistemi i përbashkët i tatimit mbi vlerën e shtuar: bazë uniforme e vlerësimit, e ndryshuar nga Direktiva e Këshillit 95 / 7 / EC të 10 Prillit 1995, me kusht që ato të përmbushin kriteret objektive mbi të cilat bazohen ato koncepte, edhe nëse ato kryhen me qëllimin e vetëm të marrjes së një avantazhi tatimor, pa ndonjë objektiv tjetër ekonomik.2. Direktiva e Gjashtë duhet të interpretohet sikur përjashton çdo të drejtë të një personi të tatueshëm për të zbritur TVSH-në e inputeve, kur transaksionet nga të cilat rrjedh ajo e drejtë përbëjnë një praktikë abuzive.

⁷³Vendimi Partservis C425/06, datë 21 shkurt 2008., i trajtuar në Piantavigna P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, G.Giappicheli Editore, Torino, 2011, faqe 170.

Rëndësia e parimit komunitar në fushën e tatimit mbi vlerën e shtuar është konfirmuar edhe njëherë nga Vendimi i GjED, në çështjen *Fall.Olimpiclub* (Miceli, 2009:18-39).

Këto vendime kanë ndikuar në shfuqizimin e një numri dispozitash të ligjit italian për tatimet, por në të njëjtën kohë, legjislacioni komunitar iu ka njohur shteteve një kufi të caktuar të lirisë për zbatimin e të drejtës tatimore komunitare (Piantavigna, 2011:171-172).

Në përputhje me jurisprudencën e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, si një burim të drejte, shtetet anëtare janë të lejuara të luftojnë fenomenin e abuzimit me të drejtën. Kjo e drejtë e shteteve duhet të ushtrohet duke ruajtur balancën midis detyrimit të parimit për sigurinë juridike, të drejtës për të zgjedhur rrugën fiskale më të favorshme dhe të drejtës të shteteve për të kundërshtuar shmangien tatimore.

Parimi i sigurisë juridike parashikon se ligjet duhet të jenë të njohura dhe situatat ligjore që rregullohen nga legjislacioni i EU duhet të jenë të parashikueshme (Weber, 2013)⁷⁴.

Si pasojë e këtij parimi, duhet që tatimpaguesi t'i mundësohet zgjedhja e atyre mjeteve tatimore më të favorshme për të, në bazë të legjislacionit të njohur nga ai.

Në çështjet e TVSH-së, Gjykata e ka përcaktuar të drejtën për të zgjedhur mundësinë më të favorshme nga tatimpaguesi, si “Parimi i zgjedhjes së pozicionit më të favorshëm tatimor”. Tatimpaguesi do të konsiderohet përgjegjës dhe transaksioni i kryer nga ai do të quhet si abuzim me të drejtën, nqs ai ka qënë i vetëdijshëm për përfitimin e avantazheve tatimore në

⁷⁴Judgment of the Court of 14 December 2000. Case C-110/99. Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Reference for a preliminary ruling: Bundesfinanzhof - Germany. Agriculture - Export refunds - Goods immediately re-imported into the Community - Abuse of rights.

momentin e kryerjes së transaksionit. Gjetja e kësaj balance nuk është aspak e lehtë (Weber, 2013).

Abuzimi me të drejtën, sipas GJED, mund të konstatohet nëpërmjet dy lloj testeve: testit subjektiv dhe testit objektiv.

Duke u bazuar në deklaratimet e Gjykatës në çështjen “Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas”, (C-110/99)⁷⁵, abuzimi me të drejtën përcaktohet më anë të:

1) rrethanave objektive nga të cilat paraqitet se qëllimi i synuar i legjislacionit të BE nuk arrihet (*objective test*) dhe

2) nga qëllimi abuziv subjektiv (*subjective test*).

Testi objektiv

Lidhur me testin objektiv për abuzimin, në çështjen *Emsland-Starke*, gjykata kërkoi si kriter të nevojshëm për konstatimin e abuzimit, kombinimin e rrethanave objektive në të cilat, pavarësisht respektimit formal të kushteve të përcaktuara nga rregullat komunitare, qëllimi i tyre nuk arrin të përmbushet. Sipas gjykatës, rrethanat objektive nuk përfshijnë “*bona fide in commercial transactions*” ose “*normal commercial operations*”, por krijojnë kushte artificiale ose janë “*wholly artificial arrangements*” (Weber, 2013:2).

Testi subjektiv

Testi subjektiv i përdorur në çështjen *Emsland-Starke*⁷⁶, përshkruhet ndryshe nga gjykata si, qëllimi për të përftuar një avantazh nga normat komunitare, duke krijuar artificialisht kushtet për këtë.

⁷⁵ Vendimi n. C-110/99, 14 December 2000, (Emsland-Stärke case);

Ky test është përdorur nga GJED, edhe në rastet *Halifax e Cadbury Schweppes* (paragrafi 65). Nqs qëllimi për shmangien e normave tatimore nuk mund të zbulohet me anë të testit subjektiv, atëherë gjykata përcakton nëse qëllimi i transaksionit mund të derivojë nga rrethanat objektive (Weber , 2013:2).

Qëllimi subjektiv mund të përcaktohet nga ai që e kryen transaksionin, por edhe nga përfshirja e palëve të tjera (sipas Avokatit të Përgjithshëm Maduro- *Halifax Case*).

Në çështjen *Halifax*, gjykata deklaroi se duhet të merret në konsideratë natyra e pastër artificiale e transaksioneve dhe natyra e lidhjeve ligjore, ekonomike, personale midis operatorëve të përfshirë në skemën për reduktimin e barrës tatimore. (Weber , 2013:3).

Në rastin e përgjegjësisë për mospagimin ose zbritjen e TVSH, GJED përcakton se, Gjykatat kombëtare duhet të shqyrtojnë nëse kushtet kontraktuale të transaksioneve janë në kundërshtim me Direktivën e Gjashtë dhe legjislacionin kombëtar që e transponon atë, sidomos në rastin kur transaksionet nuk reflektojnë një realitet ekonomik (Weber , 2013:4).

Në çështjen *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet*, shkurt *Koefod*⁷⁷, gjykata sqaroi një problem të madh, atë nëse, kundërshtimi i abuzimit përfshin ekzistencën e një parimi të përgjithshëm të të drejtës komunitare. Sipas GJED, parashikimi anti-abuzim në Direktivën

⁷⁶ Vendimi n. C-110/99, 14 December 2000, (Emsland-Stärke case);

⁷⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007. Case C-321/05.

Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet.

Reference for a preliminary ruling: Østre Landsret - Denmark.

Directive 90/434/EEC - Common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares - National decision to tax an exchange of shares - Exchange of shares - Distribution of a dividend shortly afterwards - Abuse of rights.

për Bashkimet⁷⁸ (*Merger Directive*), reflekton parimin e përgjithshëm ligjor që abuzimi me të drejtën është i ndaluar (paragrafi 38, *Koefod Case*).

U përcaktua gjithashtu se ndalimi i abuzimit me të drejtën si një parim i përgjithshëm i së drejtës komunitare, mund të zbatohet edhe nga shtetet anëtare, të cilat nuk kanë të përcaktuar në legjislacionin e tyre të brendshëm, një parim të përgjithshëm anti-shmangie siç ka psh. Anglia dhe Danimarka. (Weber, 2013:12).

Shtetet anëtare kanë të drejtë të invokojnë parimin e përgjithshëm anti-shmangie vetëm në rastet, kur kemi të bëjmë me shkelje të përcaktimeve të së drejtës sekondare të BE⁷⁹. E kundërta ndodh në rastin e shkeljes së ndonjë norme primare⁸⁰, psh të Traktatit të BE.

Shtetet në përgjithësi nuk kanë detyrimin të zbatojnë abuzimin me të drejtën si një parim të përgjithshëm komunitar (*3M Italia*), por kjo bëhet e detyrueshme kur abuzimi ndodh në

⁷⁸Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States

⁷⁹ Në shtyllën e parë Ligji i Komunitetit, dokumentet përkatese ligjore të tij janë Rregulloret, Direktivat dhe Vendimet. Instrumentet ligjore të shtyllës së dytë (Politikat e Jashtme dhe të Sigurisë së Përbashkëta) janë aksionet e përbashkëta, vendimet e Këshillit dhe pikëpamjet e përbashkëta. Instrumentat e shtyllës së tretë (bashkëpunimi policor dhe gjyqësor në çështjet penale) janë si më poshtë vijon: Pikëpamjet e Përbashkëta, Vendimet e Sistemit Duke patur si qëllim harmonizmin e ligjeve dhe rregulloreve të VA, vendimet e sistemit janë të detyrueshme si rezultat, por autoritetet kombëtare përcaktojnë si do të zhvendosen ato në legjislacionin kombëtar dhe mënyrat si do të implementohen ato. Vendimet-Edhe pse të ngjashme me vendimet e sistemit, këto vendime ushtrohen në disa sfera të ndryshme me përafrimet e ligjeve të VA dhe Rregulloreve. Konventat-Një formë klasike e ligjit (publik) ndërkombëtar, i cili kërkon një ratifikim nga të gjithë Vendet Anëtare. Pasi adoptohet në së paku nga gjysma e Vendeve Anëtare, një konvente hyn në fuqi për keto Vende Anëtare.

⁸⁰Burimet primare të Rregullores Ligjore të Komunitetit, apo Legjislacioni Kryesor, janë Traktatet që përfshijnë:

- Traktati që themeloi Komunitetin European (TKE) me të gjitha amendamentet e tij;
- Traktati mbi Bashkimin European (TBE), gjithashtu i ndryshuar dhe amenduar disa herë;
- Traktatet mbi buxhetet;
- Të gjithë Traktatet e Pranimi në Union.

fusha të cilat janë të harmonizuara dhe legjislacioni është i unifikuar. Kjo bazohet në nenin 4/3 të Traktatit të Bashkimit European mbi *bashkëpunimin e sinqertë* të vendeve anëtare të Komunitetit. Nuk është e detyrueshme të përdoret ndalimi i abuzimit me të drejtën në ato raste kur legjislacioni i BE është i drejtpërdrejt i aplikueshëm.

Adoptimi i legjislacioneve kombëtare i përket si e drejtë vetë shteteve anëtare, psh. në rastin e taksimit të drejtpërdrejtë (*3M Italia*). Nqs zbatimi i këtij parimi bëhet vullnetarisht nga shteti anëtar, ai duhet të plotësojë të gjitha kriteret e përcaktuara nga Gjykata Europiane e Drejtësisë (Weber, 2013:12). Parimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën nuk është më tepër një e drejtë e individit, sesa një instrument për administratat tatimore kombëtare. Avokati i Përgjithshëm Maduro, në çështjen *Halifax* përshkroi këtë parim si “një parim i cili rregullon interpretimin e të drejtës komunitare” (paragrafi 69) dhe si i tillë jo gjithmonë është i detyrueshëm.

4.2 Abuzimi në fushën e tatimeve të harmonizuara- Doktrina Halifax

Rastet e abuzimit me të drejtën në kuptimin e ngushtë i referohen mundësisë së zbatimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën në situata juridike subjektive me origjinë komunitare (Piantavigna, 2011:87). Rastet e shmangies tatimore mund të lindin edhe nga përdorimi i instrumentave legjislativë komunitarë, për harmonizimin e sektorëve të veçantë të së drejtës. Edhe përsa i përket të drejtës komunitare sekondare, koncepti i abuzimit përkufizohet me referimin tek spektri i zgjedhjeve që tatimpaguesi është i legjitimuar të

kryejë. Këto të drejta, në këtë rast nuk u jepen nga Traktati i KE-së, por nga norma të veçanta komunitare, të cilat duhet të shqyrtohen në mënyrë të mëvetësuar.

Rasti i abuzimit me të drejtën në kuptimin e ngushtë përfaqësohet nga tatimet e harmonizuara. Problemi në lidhje me këtë fushë lidhet me prezencën e masave specifike që quhen ndryshe *self-protective*, të cilat përmbahen në direktiva, ku këto të fundit autorizojnë shtetet anëtare të mos përfitojnë përparësi që e drejta komunitare sekondare akordon, në rastin e abuzimit me të drejtën.

Këto dispozita, të cilat u japin kompetencë shteteve anëtare të ndërmarrin masa anti-abuzim ndaj tatimeve kombëtare, aktivizojnë këto të fundit të derogojnë dispozita komunitare, që u japin pozicione avantazhuese fiskale tatimpaguesve (Piantavigna, 2011:88).

Në këto raste legjislatori komunitar ka më tepër hapësirë veprimi dhe disiplina kombëtare duhet të plotësojë kritere të vendosura nga jurisprudenca komunitare (*rule of reason*). Rasti më i njohur, i shqyrtuar nga GJED, në fushën e tatimeve të harmonizuara është çështja *Halifax*, që përbën në legjislacionin komunitar një doktrinë më vete.

Me doktrinën Halifax do të kuptojmë një triptik vendimesh (*Bupa Hospitals*⁸¹, *University of Huddersfield*⁸², *Halifax*⁸³), që përfaqëson kulmin e zhvillimit disa vjeçar, të konceptit të abuzimit me të drejtën.

⁸¹ Vendimi nr. C-419/02, 21 shkurt 2006 i Gjykatës Europiane të Drejtësisë.

⁸² Vendimi nr. C-223/03, 21 shkurt 2006 i Gjykatës Europiane të Drejtësisë.

⁸³ Vendimi nr. C-255/02, 21 shkurt 2006 i Gjykatës Europiane të Drejtësisë.

Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006. Case C-255/02.

Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.

Çështja Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd kundër Commissioners of Customs & Excise, kishte si objekt konflikti transaksionet e kryera nga një institut bankar anglez, i cili kishte si synim të kryente disa punime ndërtimi të disa objekteve të paluajtshëm mbi territore në pronësi. Pjesa më e madhe e aktivitetit të këtij instituti bankar ishte e bazuar mbi transaksione, të cilat ishin të përjashtuar nga TVSH (shërbime bankare e financiare) dhe mund të rimbursonte TVSH-në vetëm për një pjesë të vogël të punimeve të faturuara, më pak se 5%. Për këtë arsye instituti bankar Halifax kishte elaboruar një plan, i cili bënte të mundur, nëpërmjet një serie transaksionesh që përfshinin edhe shoqëri të tjera të kontrolluara të kreditonte tërësisht TVSH e paguar. Në praktikë, të gjitha punimet i jepeshin këtyre shoqërive të cilat operonin në regjimin e kishin të drejtën t'u zbritet e gjithë TVSH-ja e paguar. Pagesa e punimeve i bëhej shoqërisë kontrolluese, e cila financonte transaksionin kompleks nëpërmjet konçensioneve të borxheve shoqërive të kontrolluara. Administrata tatimore angleze kishte kontenstuar transaksionet e kryera nga instituti bankar dhe shoqëritë e kontrolluara, me arsyetimin se ato janë kryer vetëm më qëllimin e kreditimit total të TVSH-së së paguar. Sipas administratës tatimore angleze, instituti bankar ishte ai që ishte kontraktuar për të kryer punimet dhe do të përfitonte nga zbritja e TVSh-së në masën e përcaktuar. Gjykata, në vendimin e dhënë, ka kundërshtuar, mbi bazën e interpretimit të Direktivës së Gjashtë⁸⁴, të drejtën e subjektit pasiv për të kredituar totalisht TVSH-në.

Reference for a preliminary ruling: VAT and Duties Tribunal, London - United Kingdom.

Sixth VAT Directive - Article 2(1), Article 4(1) and (2), Article 5(1) and Article 6(1) - Economic activity - Supplies of goods - Supplies of services - Abusive practice - Transactions designed solely to obtain a tax advantage. Në (Palumbo G., *Elusione fiscale e abuso del diritto, L'aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale*, Cesi Multimendia, Milano, 2011, faqe 31-32.)

⁸⁴ Kjo referencë për një vendim paraprak lidhet me interpretimin e Direktivës së Gjashtë të Këshillit 77/388 / KEE të 17 maj 1977 mbi harmonizimin e ligjeve të Shteteve Anëtare në lidhje me taksat e qarkullimit -

Sipas saj, shmangia tatimore nuk konsiston vetëm në kualifikimin juridik të transaksionit të kryer për qëllime të TVSH-së, as në kualifikimin juridik të kontratës së palëve, por në trajtimin fiskal të vetë transaksionit.

Për këto arsye, Gjykata (Dhoma e Madhe) vendos me këtë vendim:

Jurisprudenca e mëparshme kishte lehtësuar rrugën e afirmimit të ekzistencës së një ndalimi të përgjithshëm të abuzimit më të drejtën, në bazë të së cilit do të konsideroheshin abuzive të gjitha sjelljet e realizuara me qëllim përfitimin, në mënyrë të papërshtatshme të avantazheve tatimore të parashikuar nga e drejta komunitare (Piantavigna, 2011:95).

Të tri marrëveshjet komplekse kanë si objekt transaksione pjesërisht ose totalisht të përjashtuara nga TVSH, të kryera me qëllim arritjen e një avantazhi të padrejtë fiskal. Për të zgjidhur çështjen lidhur me ekzistencën apo jo të një avantazhi fiskal, GJED shqyrtoi problemin e legjitimitetit të transaksioneve të kryera me qëllim mbajtjen ose fitimin e të drejtës së zbritjes së TVSH-së⁸⁵.

Sistemi i përbashkët i tatimit mbi vlerën e shtuar: baza uniforme e vlerësimi (OJ 1977 L 145, f. 1), ndryshuar nga Direktiva e Këshillit 95/7 / EC e 10 Prillit 1995 (OJ 1995 L 102, f. 18, këtu e tutje 'Direktiva e Gjashtë').

⁸⁵ TVSH-ja është lloj i veçantë i tatimit mbi qarkullimin, i vendosur në çdo fazë të procesit të prodhimit dhe shpërndarjes. Në formën më të pastër TVSH-ja është, në fund të fundit, një tatim mbi të gjitha shpenzimet përfundimtare, të kryera për mallrat dhe shërbimet. Megjithatë TVSH-ja mbartet në konsumin përfundimtar, furnizuesit e mallrave ose shërbimeve janë të detyruar ta paguajnë atë në organet tatimore. TVSH-ja është një tatim në përqindje vendosur mbi çmimin që çdo furnizues kërkon të paguhet nga klientët e tij. Normalisht, TVSH-ja përdor një sistem të zbritjeve të TVSH-së së kreditueshme (ndonjëherë quajtur si “kreditime”) për vendosjen e barrës së fundit dhe reale të tatimit tek konsumatori i fundit, dhe për lehtësimin e furnizuesit të ndërmjetëm nga çdo kosto tatimi. Sipas sistemit të zbritjeve tatimore, TVSH-ja llogaritet duke zbatuar shkallën e zbatueshme mbi bazën e duhur të tatueshme të mallrave ose shërbimeve; e më pas pakësohet nga TVSH-ja (si tregohet në faturat e lëshuara blerësve) që ka ndikuar drejtpërsëdrejti koston e elementëve të ndryshëm që përbëjnë çmimin e mallrave ose shërbimeve. Në praktikë, ka devijime thelbësore nga kjo formë, për shkak të ekzistencës së shkallëve të ndryshme tatimore, përjashtimeve për mallra dhe shërbime të caktuara, dhe dispozitat e nevojshme lidhur me importin dhe eksportin. Në Bashkimin Europian janë bërë përpjekje për harmonizimin e sistemeve të TVSH-së të Shteteve Anëtare të tij, kryesisht nëpërmjet

Për të përcaktuar se kur një transaksion është subjekt i TVSH, Gjykata qartëson kërkesat objektive dhe subjektive të tatimit: çështja është nëse transaksionet, që palët kanë kryer, formojnë një *aktivitet ekonomik*, edhe në rastin kur objektivi i vetëm i tyre është përfitimi i një avantazhi fiskal (Piantavigna, 2011:96).

Në lidhje me “*aktivitetin ekonomik*”, Gjykata kishte dhënë më parë një përkufizim të gjerë: për shkak të gjerësisë së fushë-zbatimit dhe karakterit objektiv u konsiderua në mënyrë të pavarur nga qëllimet që ndjek aktiviteti. Në fakt, karakteri objektiv i “*aktivitetit ekonomik*” konstituon një tipar themelor të sistemit të TVSH-së, të vendosur nga parimi i sigurisë juridike dhe jo nga qëllimet e sipërmarrësve të interesuar (Piantavigna, 2011:96).

Gjyqtari komunitar mund të ishte bazuar edhe në çështjen *Leur-Bloem*⁸⁶, për të afirmuar se: “Shtetet anëtarë mund të parashikojnë faktin që transaksioni mund të mos kryhet për arsye të vlefshme ekonomike dhe legjitimon prezumimin për shmangie ose evazion fiskal”. Ndërkohë, argumentoi se kualifikimi i një transaksioni si “ekonomik” nuk determinon automatikisht njohjen e së drejtës së zbritjes së TVSH-së, duke u konsideruar i përjashtuar, në prezencën e abuzimit⁸⁷.

Transaksionet që shmangin detyrimin ose tentojnë të përfitojnë një avantazh ekonomik, janë të paligjshme, jo për mungesën e një arsyeje të vlefshme ekonomike (dhe as për faktin që “arsyeja” është përfitimi i një avantazhi fiskal), sa për faktin, se e drejta e invokuar për

Direktivave të KE-së. Megjithatë, harmonizimi i plotë nuk është arritur ende. Për shembull shkallët tatimore standarde variojnë nga 15% në 25%.

⁸⁶ Vendimi n. C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* [1997]

⁸⁷ Vendimi nr. C-255/02, 21 shkurt 2006 i Gjykatës Europiane të Drejtësisë, Halifax, par.96.

zbatim nga tatimpaguesi është në konflikt me parimet e sistemit të TVSH-së (Direktiva e gjashtë).

Pra, është e nevojshme të përcaktojmë qëllimet dhe objektivat e dispozitave të Direktivës që rregullon të drejtën për zbritje të TVSH-së. Pas kësaj, Gjyqtari kombëtar mund të shqyrtojë nëse, cilat qëllime janë arritur, pas njohjes së të drejtës së zbritjes ose rimbursimit të TVSH në rastin e tatimpaguesve. Janë përsëri gjyqtarët e shteteve anëtare, të cilët përcaktojnë se aktiviteti ekonomik i ndjekur nga subjektet pasive ka qëllime të përfitimit të avantazheve tatimore (Piantavigna, 2011:97).

Në rastin e abuzimit në kuptimin e ngushtë, është abuzive sjellja kur një transaksion nuk mund të justifikohet mbi bazën e elementëve objektivë, përveç atyre tatimore sipas (Piantavigna, 2011: 97).

Doktrina *Halifax* afirmoi se ndalimi i sjelljeve abuzive aplikohet edhe në sektorin e tatimeve të harmonizuara, duke mos qënë më, as ky sistem imun nga risku, i qenësishëm në çdo sistem juridik, në të cilin kryhen transaksione, që edhe pse këto transaksione janë formalisht konform dispozitave normative, përbëjnë “një abuzim të mundësive të parashikuara dhe objektivave të vetë dispozitës së shmangur”.

Ndalimi i abuzimit me të drejtën, i konceptuar si një parim interpretues (Piantavigna, 2011), përbën një “valvul të domosdoshme sigurie (*safety valve*), për të mbrojtur objektivat e çdo dispozite të së drejtës komunitare kundër aplikimit formal, të bazuar vetëm mbi përmbajtjen literale”. Ky vendim mund të themi se përfaqëson burimin e të gjitha vendimeve të tjera në fushën e abuzimit me të drejtën për tatimet e harmonizuara.

4.3 Abuzimi në fushën e tatimeve të paharmonizuara-The leading case Cadbury Schweepes

Në kushtet e globalizimit dhe transferueshmërisë së faktorëve të prodhimit, tatimet direkte përbëjnë një fushë tatimore ku vendet duhet të zhvillojnë konkurrencën midis tyre për të qenë më atraktive për investorët e huaj. Harmonizimi dhe përafrimi i legjislacionit tatimor shqiptar me atë të Bashkimit Europian është në proces të vazhdueshëm. Duke konsideruar faktin, që në momentin kur Shqipëria merr statusin e vendit kandidat për në Bashkimin Europian, tatimet indirekte shkojnë drejt harmonizimit të plotë, Shqipëria duhet të mbetet konkurruese në fushën e tatimeve direkte.

Ndërkohë, për sa i përket tatimit mbi të ardhurat, harmonizimi mbetet përsëri me ritme të ngadalta, kjo për faktin se Shtetet Anëtare kanë ushtruar presion që këtë tatim ta trajtojnë në nivel kombëtar. Kjo ka ardhur si rezultat që, secili shtet ka zgjedhur të adaptojë atë sistem tatimor që i përshtatet më mirë zhvillimeve të tij ekonomike, kulturës apo traditës. Është mjaft e vështirë për shtetet që këtë traditë ta tjetërsojnë ose qoftë edhe ta ndryshojnë. Aktualisht, për sa i përket tatimit mbi të ardhurat (TA), BE-ja ka miratuar pesë Direktiva, tre prej të cilave, rregullojnë tatimin mbi fitimin dhe dy prej tyre, përkatësisht, Direktiva 48/EC/2003 dhe 2014/48/EU e datës 24 mars 2014, janë të fokusuar në tatimin mbi të ardhurat personale.

Gjithsesi, edhe këto direktiva, janë të fokusuara në rregullimin e marrëdhënieve që lindin në fushën e të ardhurave nga interesi dhe kursimet e individëve. Megjithatë, ato

harmonizojnë parimet bazë të funksionimit e të bashkëpunimit mes shteteve. Unifikohet Parimi i Rezidencës, Parimi i Mosdiskriminimit dhe forcohet edhe bashkëpunimi mes shteteve.

Harmonizimi tatimor realizohet nëpërmjet përafrimit të sistemeve tatimore të vendeve kryesisht kufitare, me qëllim reduktimin e konkurrencës tatimore, lehtësimin e biznesit nëpërmjet procedurave tatimore të njësuara, eliminimin e problemeve ndërshtetërore në lidhje me çështjet tatimore dhe krijimin e një tregu të përbashkët.

Harmonizimi tatimor nënkupton së pari njësim të procedurave tatimore, njësim të përlogaritjes së bazës së tatueshme dhe unifikim të rasteve përjashtimore. Harmonizim tatimor nuk do të thotë domosdoshmërisht harmonizim të normave tatimore.

Vendet e Bashkimit European kanë realizuar harmonizim tatimor në fushën e tatimeve indirekte, ku më kryesorët janë tatimi mbi vlerën e shtuar dhe tatimi akcizë.

Politika fiskale është kundër-ciklike, gjë që do të thotë se kur ekonomia ngadalëson ritmet e saj të zhvillimit, si rezultat i së cilës të ardhurat tatimore ulen, ky fenomen do të shoqërohet me rritjen e shpenzimeve qeveritare lidhur me pagesat për të papunët dhe subvencionimin e ekonomisë.

Në Bashkimin European termi “harmonizim tatimor” nënkupton zbatimin e një niveli minimal të tatimit të mallrave dhe shërbimeve. Në këtë mënyrë synohet rritja e nivelit të tatimit në vendet me norma të ulëta tatimore.

Bashkimi European karakterizohet nga një diversitet në sistemet tatimore, ku vërehen diferenca në trajtimin tatimor të prurjeve të kapitalit në vend, në bazën e tatueshme, në normat e ndryshme ligjore tatimore, etj.

Në sektorin e tatimeve të paharmonizuara, abuzimi me të drejtën konkretizohet në përdorimin instrumental nga ana e shkelësit (tatimpaguesit) të së drejtës komunitare primare.

Në çështjen Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd kundër Commissioners of Inland Revenue, shkurt *Cadbury Schweppes*⁸⁸, për të identifikuar abuzimin u adoptua formula e “*wholly artificial arrangement* (De La Feria, 2011:403)”⁸⁹. Kjo çështje u bë shembulli paradigmatic i vështirësisë së shteteve anëtare në ndërtimin e sistemeve fiskale në kontekstin e tregut të brendshëm.

Ishte hera e parë në këtë rast, që GJED gjykonte çështjen mbi përputhshmërinë e lirive të sanksionuara nga Traktati i normave kombëtare mbi *Controlled Foreign Company (CFC legislation)*, ose ndryshe mbi norma që kanë qëllime mbrojtëse ndaj bazave të tatueshme kombëtare dhe që kanë strukturalisht natyrë diskriminuese (Piantavigna, 2011:75-80).

⁸⁸ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006. Case C-196/04. Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue. Reference for a preliminary ruling: Special Commissioners of Income Tax, London - United Kingdom. Freedom of establishment - Law on controlled foreign companies - Inclusion of the profits of controlled foreign companies in the tax base of the parent company.

Në çështjen *Cadbury Schweppes* (C-196/04), Gjykata Europiane e Drejtësisë deklaroi pajtueshmërinë e legjislacionit të CFC⁹⁰ me të drejtën e themelimit të shoqërisë, nëse aplikohet mbi marrëveshjet e cilësuar tërësisht si artificiale, të cilat nuk reflektojnë realitetin ekonomik, ky është një tipar dallues i kompanive, të cilave u mungon qëllimi thelbësor ekonomik, por jo ai i arritjes së një avantazhi fiskal (Brown, 2012:197).

Për këtë arsye, zhvendosja e aktivitetit ekonomik, nuk është abuzim i të drejtave, por përdorim legjitim i tregut të brendshëm për qëllimet për të cilat u krijua ky aktivitet. Në çdo rast, përjashtimi automatik i kategorive të filialeve të huaja pa kontrolluar nëse, kemi apo jo, kryerje të veprimeve artificiale është i ndaluar (De La Feria, 2011:403).

Me fjalë të tjera, nëse një aktivitet i mirëfillt ekonomik është kryer, transferimi i fitimeve nga shteti mëmë në një juridiksion tjetër tatimor ku tatohet më pak, është e lejuar dhe e drejta e themelimit të kësaj shoqërie tjetër nuk mund të jetë e kufizuar.

GJED ka konfirmuar shprehimisht se është e ligjshme konsiderata nga pikëpamja tatimore, për të marrë një vendim, në lidhje me vendin më konventient për krijimin e filialeve. Dispozitat e anti-shmangie mund të bashkëekzistojnë me të drejtën e themelimit, duke balancuar dhe korigjuar atë. Në thelb, shteti në të cilin kompania mëmë është rezidente

⁹⁰ CFC- Controlled Foreign Company - Një shoqëri e huaj e kontrolluar është një entitet në një tjetër shtet, që përdoret nga ana e investitorëve për të ulur barrën tatimore në shtetin e rezidencës. Këto mund të përfshijnë korporata multinazionale që operojnë në një vend të huaj ose thjesht një kompani private në një tjetër juridiksion tatimor. Shumë shtete, me ligjet tatimore më të sofistikuara i konsiderojnë këto investime si një formë të “parajsave fiskale” apo tax shelter dhe në këtë mënyrë kontribuojnë për zhvillim të evazionit fiskal. Me qëllim që të zbutet ky ndikim, në këto shtete janë vendosur ligje të cilat kufizojnë sasinë e parave që mund të mos përfshihen në tatim. Shpesh, CFC-të krijohen në shtete të cilat kanë norma të ulta taksimi. Më së shumti këto kompani synojnë të shmangin tatimin mbi të ardhurat. Shumica e këtyre vendeve nuk tatojnë aksionarët mbi të ardhurat e tyre deri në momentin e shpërndarjes së dividendëve. Mënyra e përdorimit të këtij koncepti është duke krijuar një degë në një vend ku kompanitë e huaja tatohen në përqindje të ulta mbi fitimin dhe në këto vende janë investuar dividendët.

mund të përdorë rregullat anti-shmangie, në qoftë se subjektet e kontrolluara janë cilësuar si të themeluara tërësisht në mënyrë artificiale (*wholly artificial arrangement*) dhe duke mos pasqyruar asnjë realitet ekonomik. Për këtë arsye, interesat e ndryshme kanë nevojë të balancohen (Piantavigna, 2011:75-80).

Duke shqyrtuar problemin në dritën e *Cadbury Schweppes*, lind pyetja nëse legjislacioni italian për *CFC*⁹¹ cënon të drejtën e individit për të themeluar një shoqëri tregtare.

Legjislacioni italian aplikohet ndaj kompanive rezidente në vendet që janë të përfshira në listën e zezë. Shtetet Anëtare të përfshira në listën e zezë janë Qiproja, Malta dhe Luksemburgu (në lidhje me holding companies të themeluara me ligjin e 1929-ës).

Legjislacioni italian për *CFC* nuk aplikohet nëse shoqëria rezidente përjashtohet shprehimisht nga administrata tatimore. Shoqëria, e cila aplikon për t'u përjashtuar nga zbatimi i rregullave të *CFC*, duhet të provojë se shoqëria e kontrolluar nga ajo, kryen një aktivitet industrial ose tregtar në vendin ku është rezidente.

⁹¹Shoqëri e Huaj e Kontrolluar-SHHK. Ky term përgjithësisht përdoret në kontekstin e rregullave të shmangies tatimore hartuar për të luftuar devijimin e të ardhurave nga tatimpaguesit rezidentë në shoqëritë që ata kontrollojnë dhe që janë zakonisht rezidente në vende me pak ose pa tate. Sipas këtyre rregullave të ardhurat e shoqërisë së kontrolluar zakonisht ose gjykohet të jenë krijuar drejtpërsëdrejti nga aksionerët, ose gjykohet t'u jenë shpërndarë atyre si dividendë. Shpesh vetëm pjesë e të ardhurave të shoqërisë së kontrolluar trajtohet në këtë mënyrë, zakonisht të ardhurat pasive, si dividendët, interesi dhe honoraret/qiratë e shfrytëzimit të nëntokës (royalties) ("të ardhura të prekura"). Shumë nga, por jo të gjitha, regjimet e shoqërisë së huaj të kontrolluar, zbatohen vetëm për aksionerët e shoqërisë.

Shumica e regjimeve të SHHK-së ofrojnë përjashtime, p.sh. kur SHHK-ja nxjerr të ardhura aktive biznesi, kur SHHK-ja shpërndan një pjesë minimum të të ardhurave të saj ("politika e shpërndarjes së pranueshme" (MB)), ose ka të ardhura të prekura nën një nivel të caktuar ("testi de minimis"), etj. Kur niveli i tatimit të huaj mbi SHHK-në është i lidhur me zbatimin e rregullave, mund të zbatohen teste të ndryshme, si p.sh. një krahasim me tatimin ekuivalent që do të paguhej mbi të ardhurën sipas ligjeve tatimore të aksionerëve. Për këto qëllime, shumë vende përgatisin lista të vendeve që konsiderohen jashtë fushëveprimit të rregullave vendase në të gjitha rastet ("listë e bardhë"), ose vetëm në disa raste ("listë gri"), ose ata të cilët konsiderohen se bien gjithnjë brenda fushëveprimit të rregullave (listë e zezë).

Disa studiues theksojnë se legjislacioni italian për CFC e lejon tatimpaguesin për të provuar se aktiviteti ekonomik ekziston në aspektin e premisave, administratës, pajisjeve dhe kryhet mirëfilli në territorin e shtetit anëtar, që mban statusin e “mikpritësit” (Galdieri, 2009:155-156). Rrjedhimisht, ata konsiderojnë legjislacionin italian për CFC si të pajtueshëm me të drejtën e themelimit (*right of establishment*) dhe i përgjigjet kërkesave të shprehura nga Gjykata Europiane e Drejtësisë në çështjen “*Cadbury Schweppes*” (Piantavigna, 2011).

4.4 Jurisprudenca e Gjykatës së Kasacionit në Itali

Pasi analizuam ndikimin që jurisprudenca e Gjykatës Europiane të Drejtësisë ka mbi modelet ligjore kombëtare dhe konkretisht mbi sistemin italian, do të trajtojmë nga një pikëpamje evolutive, jurisprudencën e Gjykatës Italiane të Kasacionit, që nga vendimet e para në lidhje me rastet e shmangies tatimore deri tek ato të kohëve të fundit (Losurdo, 2011:128).

Gjykata e Kasacionit ka konstatuar vështirësitë e përdorimit të koncepteve të së drejtës private në trajtimin e skemave të shmangies tatimore, të cilat janë të shumta. Ajo ka deklaruar se sistemi tatimor⁹² duhet të kishte gjetur mjetet juridike për identifikimin dhe evitimin e rasteve të shmangies tatimore dhe abuzimit me ligjin. Gjithashtu është argumentuar se pavlefshmëria e kontratave nuk do të mund të ishte zgjidhja më e mirë për shmangien tatimore dhe përpos kësaj është vërejtur se kontratat nuk janë instrumenti i vetëm në lëmin civil, që mund të përdoret për të shmangur tatimet (Galdieri, 2009:15).

⁹² Vendimi nr.3620, datë 15 Nëntor 1974 dhe Vendimi nr.5571, datë 24 Tetor 1981 i Gjykatës së Kasacionit.

Gjykata e Kasacionit konsideron si kriter të vetëm për interpretimin e një kontrate, ato të parashikuara nga Kodi Civil Italian nga neni 1362 deri tek neni 1371. Në këtë rast, logjika e këtij konstatimi është pa diskutim në dispozicion të sigurisë që ofron ligji.

Megjithëse skepticizmi kundrejt interpretimit funksional të kontratave nuk është zvogëluar, Gjykata e Kasacionit ka treguar një interes të ripërtërirë për pavlefshmërinë e kontratave si një mjet për të kundërshtuar shmangien tatimore. Në disa vendime⁹³, Gjykata shprehet se një apo më shumë kontrata të ndërlidhura, të përdorura nga palët pa asnjë qëllim tjetër ekonomik, përveç se atij për të shmangur detyrimet tatimore, deklarohen të pavlefshme (Galdieri, 2009:16).

Në vendime të tjera vihet në dukje se, edhe normat mbi interpretimin e kontratave janë vetë subjekt për interpretim. Gjykata e Kasacionit ka mbjatur dy qëndrime të përgjithshme në lidhje me interpretimin:

- Nga njëra anë⁹⁴, kuptimi literal i fjalëve është thelbësor, për këtë arsye, në qoftë se shprehjet e përdorura në kontratë kanë një kuptim të qartë dhe pa ekuivoke, atëherë bëhet e mundur për interpretuesin zbulimi i qëllimit të përbashkët të palëve;
- Nga ana tjetër⁹⁵, një gjyqtar nuk mund të heqë dorë nga gjetja e qëllimit të hartimit të një kontrate nga palët, prandaj interpretimi literal i fjalëve të përdorura nga palët është instrumenti i parë për të gjetur qëllimin e tyre.

⁹³ Vendimi nr.20398, datë 21 Tetor 2005 dhe Vendimi nr.22932, datë 14 Nëntor 2005 i Gjykatës së Kasacionit.

⁹⁴ Vendimi nr. 2372, datë 20 Mars1996; vendimi nr.10521, datë 6 tetor 1995 dhe vendimi nr.4309, datë 28 qershor 1986 i Gjykatës së Kasacionit.

⁹⁵ Vendimi nr.1198, datë 25 Shkurt 1982; Vendimi nr.511, datë 20 Janar 1984 dhe Vendimi nr.4309, datë 28 Qershor 1986 i Gjykatës së Kasacionit.

Megjithatë, ajo që duhet të jetë e qartë, është se në sistemin ligjor italian, forma prevalon mbi substancën, dhe jo e kundërta që ndodh në sistemet common law. Kur thuhet se interpretimi literal është kriteri i vetëm për të interpretuar një kontratë, interpretuesi nuk mund të hetojë mbi substancën ekonomike të një transaksioni. Kriteret e tjera janë vetëm plotësues të kuptimit literal dhe gjithmonë bazohen në fakte formale, të tilla si: sjellja e palëve para transaksionit dhe qëllimet e tyre formale, të cilat jo detyrimisht përkojnë me ato substanciale (Garbarino, 2009).

Shqetësimi kryesor i ligjvënësit italian është parimi i sigurisë juridike, i cili bën të mundur që një sistem ligjor të funksionojë si duhet. Ky është një parim i rëndësishëm, ku të gjitha rregullat dhe normat e tjera janë menduar në një mënyrë të tillë që mos kompromentojnë të parin. Nëqoftë se kjo qasje dëshmon të jetë shumë e dobishme nga një pikëpamje e së drejtës private, duke lejuar subjektet që të angazhohen në transaksionet ekonomike, duke patur njohuri mbi efektet e tyre në të ardhmen, nuk mund të thuhet e njëjta gjë nga pikëpamja e ligjit tatimor.

Në të drejtën tatimore, qasja e substancës mbi formën⁹⁶, ndoshta do të ishte shumë më funksionale, duke bërë të mundur që administrata tatimore, të sigurojë me mjete të drejta, adresimin e identifikimin e çdo lloj sjelljeje të padrejtë të tatimpaguesit, përfshirë shmangien e tatimeve. Kjo qasje, *substance over form*, karakteristike e vendeve të sistemit common law, ka filluar të aplikohet nga gjykatat europiane, në rastet e kundërshtimit të shmangies tatimore.

⁹⁶ “Substance over form approach” – Qasja “substanca mbi formën”.

Vendimet e para të Gjykatës së Kasacionit italiane lidhur me problemin delikat të shmangies tatimore datojnë gjatë viteve 2000 dhe 2002.

Me anë të këtyre vendimeve⁹⁷, Gjykata deklaroi se, vetëm ato sjellje që janë të përcaktuara nga një ligj në fuqi, në kohën kur faktet e çështjes specifike janë konstatuar, mund të konsiderohen si një përpjekje për të shmangur detyrimet tatimore dhe për këtë arsye nuk do të kishin asnjë efekt. Për fat të keq, kjo qasje nuk ishte shumë efektive, pasi kufizoi rastet e shmangies vetëm në ato raste të parashikuara shprehimisht nga ligji.

Siç ka treguar edhe përvoja, Parlamenti (legjislatori) shpesh është në vonesë lidhur me konstatimin dhe njohjen e shfaqjeve të sjelljeve “patologjike”, për shkak të zhvillimit të shpejtë ekonomik dhe të praktikave të ndryshme tregtare në nivel nacional dhe supra-nacional. Kjo, në mënyrë të pashmangshme, çon në një humbje drastike të të ardhurave tatimore.

Një hap përpara mund të konsiderohet se është ndërmarrë në vitin 2005, me vendimet e rëndësishme të Gjykatës së Kasacionit. Vendimi nr. 20816/2005 përcaktoi *Administratën tatimore, si një palë e tretë, të interesuar në aplikimin e saktë dhe korrekt të ligjislacionit tatimor, e cila ka të drejtë të kontrastojë rastet e shmangies si gjatë fazës administrative dhe asaj gjyqësore* (Garbarino, 2009).

Barra e provës, e cila mund të sigurohet me anë të çdo mjeti provues të njohur nga ligji (duke përfshirë edhe prezumimet), bie mbi administratën tatimore (Deotto, 2012:336-337).

⁹⁷Vendimi nr.3979, datë 3 prill 2000; vendimi nr.1135, datë 3 Shtator 2001 dhe vendimi nr.3345, datë 7 Mars 2002 i Gjykatës së Kasacionit.

Për më tepër, në qoftë se interesi i vetëm i palëve është për të kursyer nga mospagimi i tatimeve (*tax saving*), atëherë transaksioni i kryer duhet të konsiderohet i pavlefshëm për shkak të “defekteve” në shkakun e kontratës.

Në këtë mënyrë, Gjykata e Kasacionit rivlerësoi pozicionin e saj të mëparshëm, që kishte afirmuar vazhdimisht për një kohë të gjatë, duke deklaruar se koncepti i *fraus legis* është i aplikueshëm edhe në të drejtën tatimore.

Megjithatë, duket se vendimi nr. 20816/2005 nuk ishte një rast i izoluar, dhe se përdorimi i koncepteve juridike të së drejtës private dhe pavlefshmërisë së kontratave është sugjeruar edhe nga vendimet e tjera të dhëna në rrjedhën e viteve⁹⁸.

Një qëndrim i ri, në të njëjtën kohë edhe një përpjekje e lavdërueshme për konstatimin e shmangies tatimore, ka qenë subjekt i kritikave nga studiues të së drejtës tatimore (Piantavigna, 2011:160). Ata theksojnë se institutet e të drejtës private, të parashikuara në Kodin Civil ishin më tepër të përshtatshme për rregullimin e marrëdhënieve midis privatëve. Për këtë arsye, *ratio* e tyre (logjika e përdorur) nuk është e përshtatshme për të zgjidhur problemet që lindin midis qytetarëve dhe administratës tatimore, e cila është një entitet publik. Për më tepër, duke zbatuar konceptet e së drejtës private, në të drejtën tatimore i jep shkas një rritjeje të rrezikut lidhur me kuptimin e ligjit, në mënyrë për ta bërë atë të përshtatet me nevojat e administratës tatimore.

Kjo, qartësisht, do të ishte një kërcënim real për sigurinë e ligjit dhe gjithashtu do të përfaqësonte një lloj të abuzimit me të drejtën, e përdorur si mënyrë për të adresuar një

⁹⁸Vendimi nr.10352, datë 5 Maj 2006 i Gjykatës së Kasacionit.

tjetër formë të abuzimit me të drejtën. Sigurisht që këto nuk janë qëllimet e Gjykatës së Kasacionit, por arsyetimi i vendimeve si ai nr.20816/2005 nuk ishte aq bindës për momentin, për të siguruar mbështetjen e pjesës më të madhe të studiuesve (Deotto, 2012).

Në të njëjtën kohë me këto vendime të Gjykatës së Kasacionit, u njoh edhe Doktrina e abuzimit me të drejtën, e zhvilluar nga Gjykata Evropiane e Drejtësisë.

Gjyqtarët italianë konstatuan se koncepti i abuzimit me të drejtën nuk ishte ende operativ në sistemin juridik italian dhe kjo ka qenë hera e parë që Gjykata e Kasacionit, shprehimisht, ka mbështetur aplikimin e drejtpërdrejtë në sistemin juridik italian të Doktrinës të abuzimit me të drejtën (komunitare)⁹⁹.

Megjithatë, edhe duke pohuar një parim të tillë të përgjithshëm, nuk ishte e lehtë për t'u aplikuar në sistemin ligjor italian, pa nevojën e ndonjë përshtatjeje e sqarimi të mëtijshëm. Nuk ishte ende shumë e qartë, nëse abuzimi me të drejtën, përfshinte edhe lloje të tjera tatimesh përveç aplikimit në fushën e tatimeve indirekte (si tatimi mbi vlerën e shtuar).

Rruga e ndjekur nga Gjykata e Kasacionit në çështjet e abuzimit me të drejtën ka pasur zhvillime të rëndësishme në gjykimet e mëvonshme.

Midis këtyre vendimeve përmendim atë nr.21221 të vitit 2006, ku u theksua *që parimi i abuzimit me të drejtën vlen për çdo lloj tatimi, si direkt ashtu edhe indirekt* (Deotto, 2012:338).

⁹⁹Gjykata Evropiane e Drejtësisë- European Court of Justice në vendimet: n. 125/76, 11 tetor 1977, (Cremer case); n. C-8/92, 3 Mars 1993, (General Milk Products case); n. C-206/94, 2 Maj 1996, (Palletta case); n. C-367/96, 12 Maj 1998, (Kefalas case); n. C-110/99, 14 Dhjetor 2000, (Emsland-Stärke case); n. C-167/01, 30 Shtator 2003 (Diamantis case).

Për më tepër, sipas Gjykatës së Kasacionit, principi ligjor i abuzimit me të drejtën duhet të konsiderohet nga interpretuesi italian, si një udhërrëfyes për të gjetur mjetet e duhura për identifikimin e rasteve të shmangies tatimore (Galdieri, 2009:35). Mjete të tilla mund të gjenden vetëm brenda sistemit ligjor kombëtar dhe Gjykata e Kasacionit (pas pozicionit të ri të saj) duket se ka gjetur një nga mënyrat për kontrastimin e shmangies, atë të pavlefshmërisë së kontratave, sipas Galdierit.

Së fundi, me dy vendimet e tjera në vitin 2008 (nr. 30055 dhe nr. 30057), Gjykata e Kasacionit ka deklaruar se parimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën është njohur drejtpërdrejt në leximin e nenit 53 të Kushtetutës Italiane (pa patur ndonjë nevojë referimi tek ligji Komunitar), si dhe verifikimi nëse ka pasur një abuzim me të drejtën duhet të jetë i bazuar në një analizë të përpiktë të fakteve, rast pas rasti.

Më poshtë, do të analizohen më hollësisht këto zhvillime në pozitën e Gjykatës së Kasacionit, duke bërë krahasimin edhe me nenin 37-bis të ITAC.

4.4.1 Vendimet kryesore gjyqësore gjatë periudhës 2005-2008

a) Vendimet nr. 20398 dhe nr. 22932 të vitit 2005

Vendimi nr.20398 i vitit 2005 përfaqëson një vendim inovativ mbi tatimin e të ardhurave kapitale. Sipas Gjykatës së Kasacionit, madje edhe para hyrjes në fuqi të nenit 37-bis të Dekretit presidencial nr.600/1973, edhe pse nuk ekzistonte në sistemin ligjor italian një normë e përgjithshme anti-shmangie, ishte e pamohueshme prania e një parimi të

përgjithshëm, të deduktueshëm nga koncepti i abuzimit me të drejtën, i zhvilluar nga jurisprudenca e Gjykatës Evropiane të Drejtësisë, nga i cili bëhej e pamundur përfitimi nga transaksionet e realizuara dhe zbatuara për të vetmin qëllim, atë të shmangies (Deotto, 2012:337).

Duke iu referuar rastit (i njohur si *Dividend Washing*)¹⁰⁰, ku blerësi i aksioneve nga një fond investimi të përbashkët, pasi ka marrë dividendët e këtyre aksioneve, i shet ato aksione përsëri të njëjtit fond, në mënyrë që të lejojë devijimin nga regjimi tatimor i parashikuar nga neni 9 i Ligjit nr. 77 i vitit 1983 “Mbi të ardhurat nga investimet e kapitalit nga fondet e përbashkëta”.

Aplikimi i këtij transaksioni ka reflektuar të meta në shkakun e kontratës, gjë që sjell pavlefshmërinë e kontratave të lidhura për blerjen dhe rishitjen e aksioneve, pasi palët në këtë rast, nuk do përfitonin asnjë avantazh tjetër, përveç mospagimit të tatimeve respektive (Deotto, 2012:339).

Qëllimi i vërtetë i palëve nuk është transferimi i pronësisë së aksioneve dhe kështu konsiston edhe pavlefshmëria e shkakut të kontratës. Në të vërtetë, palët u kufizuan në kryerjen e dy

¹⁰⁰ Për të ilustruar më qartë se çfarë do të thotë *Dividend Washing* marrim në shqyrtim një shembull (case study):

A zotëron aksione të cilat ai mund t'i shesë duke mos u tatuar nga tatimi mbi fitimin kapital. Ai ia shet aksionet B, vetëm pak kohë para shpërndarjes së dividendëve. Vetëm pas shpërndarjes së dividendëve, A i riblen aksionet sërish me një çmim, për të cilin është rënë dakord paraprakisht, që të jetë çmimi i shitjes së parë, duke zbritur vlerën e dividendëve të shpërndarë. Presupozohet se të dyja transaksionet janë ligjërish të detyrueshme sipas të drejtës private. A mund që transaksionet të mos konsiderohen si veprime të simuluar (me rezultatin që A - dhe jo B - do të tatohet për dividendët, dhe se B do të mohojë një zbritje të humbjes së tij)? A do të trajtohet kjo skemë si shmangie tatimore? Apo këto transaksione do të pranohen si të ligjshme? Në sistemin ligjor italian, kjo skemë do të konsiderohet si një rast i *Dividend washing*. Problemi i këtyre transaksioneve nuk ka të bëjë me simulimin apo mashtrimin, por me shkakun e tyre. Në të vërtetë, kemi të bëjmë me një mungesë totale të çdo arsyeje ekonomike prapa shitjes dhe riblerjes së aksioneve të A-së, me përshtim të shmangies nga pagimi i tatimeve përkatëse. Prandaj, transaksionet e kryera do të deklarohet si shmangie për efekt të shkakut të tyre të paligjshëm.

transaksioneve rishtazi, atë të shitjes dhe blerjes së menjëhershme të aksioneve, me qëllim përfitimin e avantazheve tatimore.

Vetëm një muaj më vonë, Gjykata e Kasacionit arriti në të njëjtat përfundime si të vendimit të mësipërm, në Vendimin nr.22932. Kjo ishte hera e parë që Gjykata shqyrtonte një rast të *dividend stripping*.

Dividend stripping është blerja e aksioneve pak para momentit të pagimit të dividendëve për ato aksione dhe shitja e këtyre aksioneve pas bërjes së kësaj pagese (Losurdo, 2011:123-128).

Kur një palë është pjesë e një skeme shmangieje, atëherë në këto raste, fitimet e kompanisë u shpërndahen pronarët të saj si një shumë e kapitalit, në vend që të shpërndahen në formën e dividendit. Qëllimi përse përdoret kjo skemë është sepse fitimet kapitale janë subjekt i tatimeve më të ulëta.

Edhe një herë, Gjykata e Kasacionit nënvizoi praninë e parimit të përgjithshëm të zhvilluar nga Gjykata Evropiane e Drejtësisë, sipas të cilit, nuk është e mundur të përfitohet nga transaksionet e realizuara dhe zbatuara për të vetmin qëllim, atë të shmangies tatimore. Prandaj, ashtu si u deklarua edhe në rastin e dividend ëashing, nuk është më, e rëndësishme për të kërkuar zgjidhje të ligjit civil, duke pasur parasysh se një shkak i pavlefshëm i kontratës mund të sjellë mungesën e çdo qëllimi tjetër ekonomik të ligjshëm (Galdieri, 2009:36).

b) Vendimet nr. 30055 dhe nr. 30057 të vitit 2008

Në vitin 2008, Gjykata e Kasacionit u ndesh sërish me shqyrtimin e çështjeve të dividend ëashing dhe dividend stripping, përkatësisht në vendimet nr. 30055 dhe nr. 30057.

Prania e një parimi të përgjithshëm anti-shmangie u riafirmua edhe në këtë kohë, por me një ndryshim të rëndësishëm: ky parim, kur aplikohet për tatimet e paharmonizuara (të tilla si tatimi mbi të ardhurat-TA), nuk vjen nga jurisprudenca e BE-së, por direkt nga neni 53 i Kushtetutës Italiane. Në fakt, Gjykata e Kasacionit ka deklaruar (në të dy gjykimet e çështjeve) se: "burimi i parimit të përgjithshëm anti-shmangie, në rastin e tatimeve të paharmonizuara, të tilla si tatimet direkte, nuk duhet kërkuar në jurisprudencën e BE-së, por në ato parime kushtetuese që janë baza e sistemit tatimor italian (Deotto, 2012:335).

Parimet e kapacitetit kontributiv ose aftësisë paguese (neni 53, paragrafi i parë, i Kushtetutës Italiane) dhe *taksimi progresiv* (neni 53, paragrafi i dytë i Kushtetutës Italiane) janë baza e normave tatimore në një kuptim të ngushtë.

Pasoja është një derivim i drejtpërdrejtë i normave kushtetuese, nëpërmjet parimit që tatimpaguesi nuk mund të marrë përfitime tatimore nga përdorimi i instrumenteve ligjore, nëse nuk ka arsye të tjera ekonomike për të justifikuar transaksionin¹⁰¹.

¹⁰¹ Në tekstin original: "[...] la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".

Gjykata e Kasacionit bëri të qartë se prania e këtij parimi të përgjithshëm anti-shmangie nuk është në kundërshtim me nenin 23 të Kushtetutës Italiane, i cili parashikon një rezervë ligjore në të drejtën tatimore.

Në të vërtetë njohja e një ndalimi të përgjithshëm të abuzimit me të drejtën nuk do të thotë që krijon kufizime të reja pasurore (siç janë tatimet) të paparashikuara në ligj. Përkundrazi, kjo do të thotë që tatimpaguesi të paguajë shumën e duhur të tatimeve, në vend që të përpiqet për të shmangur ato me krijimin e skemave komplekse kontraktuale.

4.5 Defekti i një norme të përgjithshme të brendshme anti-shmangie

Pasi analizuam disa nga vendimet kryesore të Gjykatës së Kasacionit, mund të bëjmë një krahasim të konsideratave të përgjithshme të vendimeve dhe përmbajtjes së nenit 37-bis të D.P. nr.600/1973, si një normë e përgjithshme anti-shmangie. Në këtë mënyrë, do të vemë re se ekzistojnë disa problematika lidhur me zbatimin e nenit 37-bis në sistemin tatimor italian (Deotto, 2012:335).

Së pari, është e rëndësishme të nënvizojmë faktin se, ndërsa për nenin 37-bis transaksionet e shmangies tatimore mund ende të prodhojnë efektet civile të tyre, Gjykata e Kasacionit, siç u trajtua më sipër, i konsideron të pavlefshme të gjitha këto transaksione.

Pozicioni i Gjykatës është shumë herë më shtërngues, sesa ai i legjislatorit të vitit 1997, aq më tepër nëse merret parasysh, kriteri i miratuar nga ana e Gjykatës së Kasacionit, për përcaktimin e një transaksioni si shmangie ose jo (Deotto, 2012).

Për Gjykatën është e mjaftueshme që qëllimi që prevalon në kryerjen e transaksionit të jetë ai i devijimit nga pagesa e detyrimit tatimor, ndërsa për nenin 37-bis duhet të ketë një mungesë totale të çdo arsyeje të vlefshme ekonomike për të etiketuar një transaksion si shfaqje të shmangies tatimore. Sipas pozicionit të mbajtur nga ana e Gjykatës së Kasacionit, kohët e fundit, edhe një prevalencë e thjeshtë e qëllimit të përfitimit tatimor mbi qëllimin e biznesit, do të jetë e mjaftueshme për të klasifikuar një transaksion si përpjekje për shmangien e detyrimeve tatimore.

Sipas përcaktimeve të nenit 37-bis të D.P nr.600/1973, vlerësimi i shmangies tatimore nuk kufizohet vetëm në mungesën e qëllimit të biznesit, por theksohet se duhet të plotësohen edhe dy kritere të tjera si përpjekja për shmangien e detyrimeve ose ndalimeve të përcaktuara nga normat ligjore dhe rezultati i përfitimit të reduktimeve tatimore ose rimbursimeve të tyre. Në të kundërt, Gjykata e Kasacionit nuk përmend ndonjë prej këtyre kritereve. Madje edhe në rastin kur nuk kemi devijim nga përcaktimi i ndonjë norme, vetëm fakti që në bazë të këtij transaksioni ka një interes prevalent (dhe jo ekskluziv, si në rastin e nenit 37-bis) në të përfituarit e një barrë më të ulët tatimore, është i mjaftueshëm për të trajtuar transaksionin si shmangie tatimore (Deotto, 2012:335-338).

Dhe së fundi, ndërsa sipas nenit 37-bis, transaksioni bëhet i pazbatueshëm për administratën tatimore dhe si rezultat eliminohen avantazhet e marra, duke mbajtur transaksionin ende operativ, për Gjykatën e Kasacionit transaksioni është i pavlefshëm.

Pavlefshmëria e transaksionit mund të argumentohet dhe interpretohet në terma të dobishmërisë për të rivendosur një precedent, i cili do të jetë fitimprurës për administratën

tatimore në drejtim të mbledhjes së të ardhurave tatimore. Por, jashtë kësaj hipoteze, është e vështirë për të kuptuar qëndrimin e Gjykatës, sidomos duke pasur parasysh se në të kaluarën është vërejtur një paaftësi në zgjidhjen efiçiente dhe në kohë të problemit të shmangies sipas (Galdieri, 2009).

Në mënyrë që të mbrojë veten, tatimpaguesi duhet të provojë se transaksioni (ose seria e transaksioneve) nën shqyrtim, ka pasur arsye alternative apo konkurrese, të një rëndësie mjaft të madhe, në gjendje për të justifikuar ligjshmërinë e transaksionit/eve. Në fakt, duke pasur parasysh kompleksitetin e botës moderne të biznesit, është jo e pazakontë përdorimi i skemave të mirëstrukturuara kontraktuale nga subjektet, në mënyrë që të jenë konkurrues në një ekonomi të globalizuar.

Gjykata e Kasacionit duket të jetë e vetëdijshme për rëndësinë e sistemit juridik italian që të jetë në gjendje të dallojë kur një skemë është implementuar për të shmangur tatimet dhe kur ajo është një skemë e re, komplekse, një mënyrë e pazakontë për të bërë biznes. Rasti i parë duhet të dënohet, si një shmangie tatimore e cila privon shtetin (dhe shoqërinë) nga burime të rëndësishme ekonomike, ndërsa e dyta nuk duhet të pengohet vetëm për shkak se ajo është më e “artikulluar” se një transaksion “normal” sipas pritshmërive (Deotto, 2012:335).

Në kohët moderne, kompleksiteti i këtyre transaksioneve nuk është një shenjë e mjaftueshme për shmangien tatimore, por thjesht një mënyrë për të qënë konkurrues në tregjet globale. Është pastaj në kompetencën e administratës tatimore për të vërtetuar dallimin në mes dy situatave të marra në shqyrtim¹⁰².

¹⁰² Vendimi nr.1465, datë 21 Janar 2009 i Gjykatës së Kasacionit.

4.6 Baza kushtetuese e ndalimit të abuzimit me të drejtën

Gjykata e Kasacionit, përmes vendimeve të tri seksioneve të bashkuara, konkretisht Vendimit nr. 30055/08, Vendimit nr. 30056/08 dhe Vendimit nr. 30057/08, të datës 2 dhjetor 2008, ka vendosur parime të rëndësishme lidhur me shmangien tatimore dhe abuzimin me të drejtën (Garbarino, 2009). Këto parime, nga pikëpamja ligjore ofrojnë parametra reference për gjyqtarët, ndërsa në anën tjetër, kanë shkaktuar një shqetësim dhe pasiguri në botën e biznesit (Deotto, 2012:341-345).

Koncepti i abuzimit me të drejtën ka kaluar në një proces evolutiv, shpesh kontradiktor e konfuzional, për të arritur në përfundimin e vendimeve të cilat janë marrë në shqyrtim.

Sipas vendimeve të para gjyqësore, përpara futjes nga neni 7, par. 1, D.Lgs nr. 358/97, të nenit 37-bis, nuk ekzistonte një klauzeolë e përgjithshme anti-shmangie në sistemin tatimor italian, për shkak të jo-prapaveprueshmërisë së nenit 37-bis¹⁰³.

Në një moment të mëvonshëm, ky qëndrim ndryshoi¹⁰⁴: gjykata deklaroi se duke aplikuar parimin e ndalimit të abuzimit me të drejtën, është e nevojshme të analizohet natyra dhe llojet e transaksioneve, duke pasur parasysh lidhjet e tyre reciproke dhe qëllimet e ndjekura nga palët, në mënyrë që të verifikohet nëse, ato synojnë drejtpërdrejt ose tërthorazi arritjen e një avantazhi ekonomik dhe nëse arsyet e të bërit biznes shkojnë përtej planifikimit tatimor.

¹⁰³ Vendimi nr.3979, datë 3 Prill 2000; Vendimi nr.11351, datë 3 Shtator 2001; Vendimi nr.3345, datë 7 Mars 2002 i Gjykatës së Kasacionit .

¹⁰⁴ Kjo vihet re në arsyetimet e vendimeve të mëvonshme gjatë viteve 2005-2006. Vendimi nr.20398, datë 21 Tetor 2005; Vendimi nr.22932, datë 14 Nëntor 2005; Vendimi nr.5851, datë 16 Mars 2006 i Gjykatës së Kasacionit.

Në vendimet e dhëna nga Gjykata e Kasacionit, Seksioni Fiskal, gjatë vitit 2008 (Vendimi nr.10257, datë 16 janar 2008 dhe Vendimi nr. 25374, datë 21 maj 2008), argumentimi është mbështetur në faktin se transaksionet e realizuara me qëllimin e arritjes së një avantazhi fiskal janë "abuzim me të drejtën"; gjithsesi barra e provës në lidhje me *business purpose*¹⁰⁵ konkurrencte apo alternative, të cilat nuk duhet të jenë thjesht margjinale dhe teorike, rëndon mbi tatimpaguesin (Deotto, 2012:336-337).

Nocioni i abuzimit me të drejtën përcakton natyrën fiktive ose mashtruese të transaksionit, të kryer në kundërshtim me parimin e ndalimit të abuzimit me ligjin. Megjithatë, "instrumenti" i abuzimit me të drejtën duhet të përdoret me kujdes nga Administrata tatimore, duke patur parasysh se përdorimi i formave kontraktuale dhe organizative, që implikojnë një barrë tatimore më të ulët, është shprehje e autonomisë sipërmarrëse të individit në biznes dhe ushtrimit të lirisë së iniciativës, në kuadrin e lirive kushtetuese dhe komunitare (europiane) (Galdieri, 2009:61-62).

Seksionet e Bashkuara të Gjykatës së Kasacionit, me tre vendimet e lartpërmendura, nr.30055/08, nr. 30056/08 dhe nr. 30057/08, i kanë dhënë përgjigje të rëndësishme pyetjeve të debatit të doktrinës dhe jurisprudencës lidhur me konceptin e abuzimit me të drejtën.

Gjykata ka pohuar ekzistencën e një parimi të përgjithshëm anti-shmangie, duke specifikuar që burimi i këtij parimi, edhe për tatimet e paharmonizuara (si tatimet direkte), janë parimet

¹⁰⁵ Është kriter që përdoret për të përcaktuar nëse një transaksion preket nga një masë kundër-shmangieje. Kriteri shpesh shoqërohet me një motiv shmangieje të tatimit, por pesha relative akorduar secilit ndryshon ndjeshëm nga vendi në vend. Për shembull, prania e një qëllimi të vetëm biznesi në disa raste mund të jetë e mjaftueshme për të përjashtuar një motiv shmangieje tatimore; në raste të tjera mund të jetë e nevojshme që, për të evituar zbatimin e një mase të caktuar kundër-shmangieje, qëllimi kryesor ose i vetëm duhet të jetë qëllim biznesi.

kushtetuese në sistemin tatimor italian: parimi i kapacitetit pagues ose aftësisë paguese (neni 53, par. 1, i Kushtetutës) dhe i taksimit progresiv (neni 53, par. 2, i Kushtetutës) janë të dyja, themeli i normave tatimore në një kuptim të ngushtë dhe i normave të cilat i atribuojnë përparësi fiskale tatimpaguesit.

Në këtë mënyrë sistemi tatimor italian përmban një parim sipas të cilit tatimpaguesi nuk mund të përfitojë avantazhe nga një përdorim i “deformuar” i ligjit, edhe atëherë kur nuk ka një rregull/normë specifike, e cila e ndalon shprehimisht këtë gjë, pa një qëllim të vlefshëm ekonomik (Deotto, 2012).

Gjykata deklaroi se ekzistenca e një parimi të përgjithshëm anti-shmangie nuk kundërshton rregullat specifike anti-shmangie, ku këto të fundit lënë të kuptohet ekzistencën e një rregulli të përgjithshëm. Nuk ka asnjë mospërputhshmëri me nenin 23 të Kushtetutës (në lidhje me rezervën ligjore për vendosjen e tatimeve), pasi parimi i përgjithshëm anti-shmangie nuk vendos detyrime tatimore shtesë, të paparashikuara në ligj, por ky parim nuk pranon efektet e paligjshme të transaksioneve, të kryera për të shmangur normat tatimore (Galdieri, 2009:62).

Së fundi, Gjykata e Kasacionit konfirmoi mundësinë konkrete të aplikimit *ex-officio* të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën gjatë gjykimit të çështjeve konkrete.

Ky orientim i dhënë nga Gjykata e Kasacionit nuk kaloi pa shkaktuar zhurmë, pasi shqetësoi një pjesë të doktrinës, e cila argumenton se koncepti gjenerik i abuzimit me të drejtën mund të kompromentojë parimin e sigurisë juridike dhe është e papajtueshme me

sistemin tatimor, i cili ndjek metodën e shqyrtimit rast pas rasti, në përkufizimin e elementeve të tatueshme.

Për këtë arsye evokohet ndërhyrja e ligjvënësit, me anë të një interpretimi autentik, i cili të konfirmojë tatimin dhe procedurat e veçanta të cilat duhet ndjekur nga administrata tatimore (Deotto, 2012:341-345).

KAPITULLI V: SHMANGIA TATIMORE SIPAS LEGJISLACIONIT SHQIPTAR

5.1 Situata aktuale dhe mënyrat për konstatimin shmangies tatimore nga Administrata Tatimore shqiptare

Situata ekonomike dhe financiare e Shqipërisë në fillesat e sistemit tatimor karakterizohet nga disa veçori, si krizë e thellë ekonomike dhe financiare, mungesë e kuadrit ligjor për ekonominë e tregut, shkalla e kufizuar e njohjes së ekonomisë së tregut, kulturë e kultivuar se Shqipëria ishte i vetmi vend pa tatime dhe taksa, mungesë e legjislacionit tatimor dhe kulturës fiskale. Programi i stabilizimit makroekonomik orientoi futjen e politikave fiskale dhe monetare të domosdoshme për arritjen e suksesit.

Hartimi dhe zbatimi i një politike fiskale efikase për arkëtimin e të hyrave publike nga tatimet dhe taksat, në afatet e caktuara, duke respektuar legjislacionin tatimor, larg veprimeve arbitrare dhe subjektive të administratës tatimore në dëm të biznesit ka qenë një nga sfidat e përhershme të politikëbërësve, ashtu si edhe ngritja e një sistemi tatimor universal, sipas të cilit, çdo subjekt që realizon të ardhura nga një veprimtari ekonomike duhet të paguaj tatim, në përpjesëtim me të ardhurat që siguron.

Në kapitujt paraardhës, analizuam konceptin e shmangies tatimore dhe gjithashtu analizuam sesi ndihmon doktrina gjyqësore e zhvilluar nga Gjykata Europiane e Drejtësisë, në sistemet tatimore të shteteve anëtare të BE, në adresimin, identifikimin dhe konstatimin e shmangies tatimore nëpërmjet parimit të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën. Arsyet e kësaj analize të hollësishme janë për njohjen dhe kuptimin sa më të qartë të fenomenit të shmangies dhe duke realizuar objektivin e parë, e kemi më të thjeshtë të bëjmë një analizë të legjislacionit shqiptar tatimor lidhur me shmangien tatimore.

Do të ndjekim të njëjtën linjë shqyrtimi dhe analize si në rastin e legjislacionit italian, konkretisht:

- a) fakti që rastet e shmangies janë prezente në çdo realitet ligjor tatimor dhe janë vështirësisht të adresueshme, e bën më kompleks kundërshtimin e këtij fenomeni në sisteme tatimore të cilët nuk përmbajnë një normë të përgjithshme anti-shmangie;
- b) mënyrat me anë të së cilave konstatohet shmangia tatimore që ofron legjislacioni ynë, cilat janë dispozitat që sanksionojnë elementët e shmangies;
- c) nëse ekziston një normë e përgjithshme anti-shmangie në të drejtën tatimore shqiptare;
- d) duke iu referuar mënyrave të tjera të adresimit, si psh përdorimi i nocioneve të së drejtës civile, pavlefshmëria e kontratave apo interpretimi, a mundet administrata tatimore të kundërshtojë problemin e shmangies;
- e) a kemi në Shqipëri një doktrinë gjyqësore të zhvilluar në fushën tatimore dhe ndonjë parim të përgjithshëm të elaboruar po nga kjo jurisprudencë;
- f) së fundi, në analogji me rastin Italian, a mundet që e drejta shqiptare të huazojë konceptin e abuzimit me të drejtën nga jurisprudenca e GJED dhe aplikimin e saj si mjet për adresimin e shmangies tatimore.

Në dallim nga evazoni fiskal, të cilin e trajtuam gjërësisht në Kapitujt paraardhës, në rastin e shmangies kemi deklaram dhe nuk kemi falsifikim të dokumentave ose deklaratave tatimore (si formë vetëvlerësimi tatimor).¹⁰⁶. Evazoni ka të bëjë me fshehjen e detyrimeve tatimore, nëpërmjet dorëzimit të dokumenteve false, deklaratave të pavërteta apo

¹⁰⁶ Sipas nenit 131/1/a, të ligjit “Për procedurat tatimore”: Personi, i cili, për çdo tatim të vendosur nga një ligj tatimor, kryen ndonjërin nga veprat që vijojnë, dënohet në përputhje me Kodin Penal kur: a) me dashje përpiqet të kryejë evazion tatimor;

informacioneve joreale, vlerësimi i të cilave çon në përlogaritjen e pasaktë të shumës së tatimit, taksës apo kontributit dhe dënohet me gjobë të barabartë me 100 për qind të diferencës së shumës së përlogaritur nga ajo që duhet të ishte në fakt¹⁰⁷.

Klasifikimi i një shkelje si evazion fiskal duhet të jetë i argumentuar dhe i mbështetur në prova konkrete.

Nga interpretimi i neneve të ligjit “Për procedurat tatimore” dhe Kodit Civil, shmangia mund të konstatohet nëpërmjet disa mënyrave, të cilat do t’i shqyrtojmë nëse gjenden në legjislacionin shqiptar, duke patur parasysh, tri elementët që përbëjnë shmangien tatimore, sipas legjislacionit Italian dhe atij komunitar, konkretisht:

(A) mungesa e qëllimit të biznesit (Brown, 2012:209) *valid business purpose*;

(B) shmangia e detyrimeve ose ndalimeve;

(C) avantazhi tatimor (*Benefit*-reduktim ose rimbursim të tatimeve).

5.2 Dispozitat ligjore në legjislacionin shqiptar për shmangien tatimore.

Duke studiuar të drejtën tatimore shqiptare në tërësi, legjislacionin tatimor në fuqi, do të vlerësojmë në vijim, nëse në të drejtën tatimore shqiptare ekziston një rregull i përgjithshëm anti-shmangie. Kemi të bëjmë me shmangie tatimore atëherë kur të ardhurat deklarohen, por transaksionet strukturohen në mënyrë të tillë që detyrimi tatimor të

¹⁰⁷ <http://www.tatime.gov.al/>, (parë për herë të fundit më nëntor 2020)

reduktohet duke shfrytëzuar hapësirat ligjore. Ky reduktim nuk ka qënë në qëllimin e legjislatorit dhe as në frymën e ligjit.

a) Referuar Ligjit Nr.9920 datë 19.05.2008 “Për Proçedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar, dallojnë dy nene të cilat, duke marrë në analogji legjislacionin italian dhe doktrinën e zhvilluar në këtë shtet, është forma e reagimit të Administratës Tatimore, pas konstatimit të fenomenit të shmangies apo gjatë hulumtimit të saj.

Neni 68 Vlerësimi tatimor

1. Vlerësimi tatimor:

- a) është llogaritja e detyrimit tatimor të tatimpaguesit nga administrata tatimore;
 - b) në rastet kur shuma e detyrimit tatimor të vetëdeklaruar nuk paguhet, është njoftimi, që kërkon pagesën e detyrimit tatimor në datën e përcaktuar në ligjin përkatës.
2. Nëse tatimpaguesit i kërkohet të dorëzojë deklaratë tatimore dhe të paguajë detyrimin tatimor, deklarata merret si vetëvlerësim tatimor. Pagesa e tatimit bëhet në mënyrën dhe afatin e parashikuar në ligjin tatimor përkatës.
3. Nëse detyrimi tatimor mbahet në burim nga një agjent i mbajtjes së tatimit në burim dhe tatimpaguesi nuk është subjekt i kërkesës së dorëzimit të deklaratës tatimore për tatimin e mbajtur në burim, mbajtja e tatimit në burim është vlerësim tatimor.
4. Nëse administrata tatimore konstaton se detyrimi tatimor, i dhënë në deklaratën tatimore, është i pasaktë ose tatimpaguesi nuk ka dorëzuar deklaratë tatimore apo nuk ka paguar detyrimin tatimor, administrata tatimore bën vlerësimin tatimor.

5. Administrata tatimore vlerëson detyrimin tatimor të tatimpaguesit, në përputhje me dispozitat e legjislacionit përkatës. Vlerësimi bazohet në:

- a) informacionin, që përmban deklarata tatimore e tatimpaguesit;
- b) rezultatet e një kontrolli, në përputhje me kreun X të këtij ligji;
- c) *mënyrat alternative të vlerësimit, të parashikuara në nenin 72 të këtij ligji.*

6. Vlerësimi i bërë nga administrata tatimore hyn në fuqi 10 ditë kalendarike pas datës, kur njoftimi i vlerësimit tatimor dhe i kërkesës për të paguar vlerësohet të jetë marrë, siç parashikohet në nenin 69 të këtij ligji.

7. Kur një vlerësim bëhet në përputhje me shkronjat “b” ose “c” të pikës 5 të këtij neni, barra e provës, që shuma e këtij vlerësimi është e pasaktë, bie mbi tatimpaguesin.

8. Shuma e detyrimit tatimor e detyrueshme për t’u paguar ose shuma e tepricës së kredisë, me vlerë deri në 1 000 (një mijë) lekë, vlerësohet si detyrim ose kredi me vlerë zero dhe për shuma të tilla nuk bëhet vlerësim tatimor nga administrata tatimore.

Sipas nenit 71, Administrata tatimore ka të drejtë të përdorë *mënyra alternative vlerësimi* të detyrimit tatimor të tatimpaguesit dhe të nxjerrë një vlerësim, në rastet kur:

- a) tatimpaguesi nuk dorëzon deklaratën tatimore, në përputhje me afatin dhe mënyrën e kërkuar në legjislacionin tatimor përkatës;
- b) deklarata tatimore përmban të dhëna të pasakta ose të falsifikuara;
- c) tatimpaguesi nuk mban ose ruan llogari apo regjistrime të sakta të transaksioneve;
- ç) tatimpaguesi nuk bashkëpunon me kontrollin tatimor të autorizuar;
- d) tatimpaguesi nuk vë në dispozicion informacionin e kërkuar dhe dokumente të tjera, të nevojshme, për llogaritjen e detyrimit të tij tatimor;

dh) tatimpaguesi hyn në transaksione me persona të lidhur jo në bazë të parimit të vlerës së tregut, ose hyn në transaksione pa efekte ekonomike thelbësore;

e) tatimpaguesi hyn në transaksione shitblerjeje me para në dorë, që tejkalojnë shumën 150 000 lekë.

ë) tatimpaguesi nuk përdor rregullisht pajisjen fiskale.

f) tatimpaguesi me status “person fizik tregtar”, i cili, për qëllime të shmangies tatimore dhe minimizimit të detyrimit tatimor, regjistron/mban më tepër se një numër identifikimi unik të subjektit, dhe dorëzon deklarata të veçanta për çdo NIPT/NUIS.

Neni 71 i ndryshuar, parë në dritën e analizës së bërë nga doktrina italiane dhe në analogji me Nenin 37-bis i ndryshuar, si rregull i përgjithshëm kundër abuzimit (GAAR) i miratuar së fundmi, mund të zbatohet me efikasitet dhe mund të veprojë si pengues real ndaj rregullimeve artificiale që kanë synim shmangien e detyrimeve tatimore. Evazioni fiskal në Shqipëri është qartazi një kërcënim shumë më serioz se sa shmangia (d.m.th. rregullimet artificiale që synojnë anashkalimin e qëllimit të ligjit). Megjithatë, ekziston ekspozim i konsiderueshëm ndaj humbjeve tatimore nga shmangia që vjen nga kombinimi i shumë aspekteve të paqarta në legjislacionin tatimor; dobësitë e dukshme në ndërtimin e elementëve kyç në sistemin e brendshëm tatimor; dhe shanset që u jepen kompanive shumëkombëshe për të shfrytëzuar boshllëqet dhe mospërputhjen. Kjo problematikë duhet të trajtohet për të ndaluar, ose të paktën për të frenuar rrjedhjet mundësisht të konsiderueshme tatimore. GAAR, i miratuar në vitin 2019, është një zhvillim i mirëpritur, por deri tani shprehet vetëm në terma shumë të gjera.

b) Analiza e Ligjit Nr. 92/2014 datë 24.07.2014 “Për Tatimin mbi Vlerën e shtuar”

Në analizë të dispozitave të këtij ligji, evidentohen koncepte shumë të rëndësishme të cilat mbahen në konsideratë në momentin e rikarakterizimit të një transaksioni. Neni 36 “Përkufizime” i Ligjit, trajton konceptin e vlerës së tregut.

Sipas pikës 1, Për qëllime të këtij ligji, me termin “vlerë tregu” kuptohet *shuma e plotë që blerësi, për të përfituar mallrat apo shërbimet në të njëjtën fazë të tregtimit në të cilën furnizimi kryhet, duhet t’i paguajë në kushtet e konkurrencës së barabartë furnizuesit të mallit ose shërbimit, i cili vepron si i pavarur në kushtet e tregut në territorin e Republikën e Shqipërisë, në të cilin ky furnizim është subjekt i tatimit.*

Sipas pikës 2, në qoftë se nuk mund të sigurohen vlera të krahasueshme për furnizimet e mallrave ose shërbimeve, atëherë me termin “vlerë tregu” kuptohen shumat e mëposhtme:

a) për mallrat, një shumë jo më e vogël se çmimi i blerjes së mallit apo të mallrave të ngjashme ose, në mungesë të çmimit të blerjes, sa vlera e kostos e përcaktuar në kohën e furnizimit.

b) në rastin e shërbimeve, një shumë jo më e vogël se kostoja e plotë e kryerjes së shërbimit prej personit të tatueshëm.

Bazuar në Udhëzimi i Ministrisë së Financave Nr.6 datë 30.01.2015 “Për T.V.Sh-ne”, në neni 34, pika 1 të tij, përcaktohet:

Neni 34

Kuptimi i vlerës së tregut për qëllime të përcaktimit të vlerës së tatueshme

1. Bazuar në nenin 36 të ligjit është përcaktuar kuptimi i “vlerës së tregut”.

Me “vlerë tregu” kuptohet shuma e plotë që blerësi, për të përfituar mallrat apo shërbimet në të njëjtën fazë të tregtimit në të cilën furnizimi kryhet, duhet t’i paguajë në kushtet e konkurrencës së barabartë furnizuesit të mallit ose shërbimit, i cili vepron si i pavarur në kushtet e tregut në territorin e Shqipërisë, në të cilin ky furnizim është subjekt i tatimit. Në qoftë se nuk mund të sigurohen vlera të krahasueshme për furnizimet e mallrave ose shërbimeve, atëherë me termin “vlerë tregu” kuptohen shumat e mëposhtme:

a) për mallrat, një shumë jo më e vogël se çmimi i blerjes së mallit apo të mallrave të ngjashme ose, në mungesë të çmimit të blerjes, sa vlera e kostos e përcaktuar në kohën e furnizimit.

b) në rastin e shërbimeve, një shumë jo më e vogël se kostoja e plotë e kryerjes së shërbimit prej personit të tatueshëm.

2. Vlera e tatueshme e një furnizimi është vlera që është përcaktuar në nenin 37 të ligjit, e cila zbatohet në çdo rast me përjashtim të rregullave të veçanta të përcaktuara në nenin 38, pika 1, 2, 3 të ligjit ku përfshihen rastet që konsiderohen si furnizim kundrejt pagesës. Në raste kur vlera e tatueshme e një transaksioni nuk është e mundur të përcaktohet bazuar në nenin 37 të ligjit, atëherë autoriteti tatimor për çdo rast përfshirë edhe ato të përmendura me poshtë aplikon vlerën e tregut sipas përcaktimit në nenin 36 të ligjit. Rastet për të cilat është parashikuar që tëzbatohet vlera e tregut janë:

i) Neni 38, pika 3 për rastin e furnizimit të shërbimit sipas nenit 12, pika 2 shkronja c) të ligjit të kryera nga personi i tatueshëm për nevojat e biznesit.

ii) Neni 38, pika 4 , për rastet kur furnizimi këmbehet në mallra/shërbime ose pjesërisht të tilla dhe pjesërisht në para,vlera e tatueshme e furnizimit duhet të jetë vlera e tregut e mallrave ose shërbimeve të pranuar, e llogaritur në datën kur TVSH bëhet i kërkueshëm.

iii) Si masa për të parandaluar shmangien dhe evazionin tatimor, nëse konstatohen raste të parashikuara në nenin 42 të ligjit të tilla si: Për furnizimet e mallrave dhe shërbimeve, në rastet e mëposhtme, për blerës ose klientë, me të cilët furnizuesit kanë marrëdhënie familjare apo lidhje të tjera të ngushta personale, menaxhimi, pronësie, anëtarësie, financiare apo juridike, vlera e tatueshme është e barabartë me vlerën e tregut në qoftë se:

a) Vlera korresponduese është më e vogël se vlera e tregut dhe blerësi ose klienti nuk gëzon plotësisht të drejtën e zbritjes së TVSH-së, sipas neneve 68, 69, 70, 71, 72, 73 e 74, të këtij ligji;

b) vlera korresponduese është më e vogël se vlera e tregut dhe furnizuesi nuk gëzon plotësisht të drejtën e zbritjes së TVSH-së mbi bazën e neneve 68, 69, 70, 71, 72, 73 e 74, të këtij ligji, dhe kur furnizimi është i përjashtuar mbi bazën e neneve 51, 53 dhe 54, të këtij ligji;

c) vlera korresponduese është më e madhe se vlera e tregut dhe furnizuesi nuk gëzon plotësisht të drejtën e zbritjes mbi bazën e neneve 68, 69, 70, 71, 72, 73 e 74, të këtij ligji.

Këto masa zbatohen gjithashtu për marrëdhëniet midis punëdhënësit dhe punëmarrësit ose familjes së punëmarrësit apo personave të tjerë të lidhur ngushtësisht me të.

Pra në neni 71, pika dh) parashikohet: “Administrata tatimore ka të drejtë të përdorë mënyra alternative vlerësimi të detyrimit tatimor të tatimpaguesit dhe të nxjerrë një vlerësim, në rastet kur: dh) tatimpaguesi hyn në transaksione me persona të lidhur jo në bazë të parimit të vlerës së tregut, ose hyn në transaksione pa efekte ekonomike thelbësore”¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Neni 71/1 ”Administrata tatimore ka të drejtë të kontrollojë saktësinë e përcaktimit të detyrimeve tatimore, pavarësisht nga mënyra e vlerësimit tatimor të përdorur. Nëpërmjet kontrolleve tatimore, mund të kryhet

Bazuar edhe në vendimet e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, një transaksion do të konsiderohet si shmangie tatimore, atëherë kur ai plotëson një nga tre kriteret e lartpërmendura, jo domosdoshmërisht të treja dhe ka si rezultat arritjen e një avantazhi tatimor.

Shprehja “transaksione pa efekte thelbësore ekonomike” mund të interpretohet në funksion të kriterit të parë, atij të qëllimit të biznesit, ose arsyeve të vlefshme ekonomike, ndërsa transaksionet e lidhura në funksion të vënies në jetë të skemës së strukturuar me qëllim shmangien. Në këtë kontekst, mund të themi se kjo është dispozita e vetme në të drejtën tatimore ku mund të mbështetemi për të patur bazë ligjore në adresimin e shmangies tatimore. Cilado qoftë mënyra e adresimit, administratës tatimore i lind e drejta të rikarakterizojë transaksionin dhe të vendosë detyrim tatimor sipas transaksionit të ri (Mete, 2011).

c) Dispozitat e Kodit Civil të Republikës së Shqipërisë

Në analogji me të drejtën italiane, e cila pranonte si mënyra për të identifikuar e konstatuar shmangien, koncepte të së drejtës civile, nuk mund të themi të njëjtën gjë për rastin

verifikimi i saktësisë së deklarimeve tatimore për tatimin mbi fitimin, për TVSH-ne dhe për të gjitha llojet e tjera të detyrimeve tatimore, përfshirë tatimin mbi të ardhurat nga punësimi dhe kontributet e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore.

Ne kushte të rrethana të caktuara nga ligji dhe në këtë udhëzim, administrata tatimore ka të drejtë të përdorë mënyrat alternative të vlerësimit të detyrimeve tatimore të personave të tatueshëm.

E drejta për përdorimin e mënyrave alternative në vlerësimin e detyrimeve tatimore përdoret në rastet e mëposhtme : dh) “Kur gjate një kontrolli tatimor të kryer nga drejtoria rajonale e tatimeve, konstatohet se personi i tatueshëm, hyn në transaksione me persona të lidhur jo në bazë të parimit të vlerës së tregut, ose hyn në transaksione pa efekte ekonomike thelbësore. Në të gjithë këto raste, administrata tatimore ka të drejtën e rivlerësimit të transaksionit, duke marrë parasysh vlerën reale të tregut për transaksionin, njëlloj siç do të ndodhte në qoftë se ky transaksion do të ishte kryer midis dy personave që nuk janë të lidhur. Kemi të bëjmë me persona të lidhur në rastet e përcaktuara në pikën "h" të nenit 5 të Ligjit. Vlerësimi tatimor, duke përdorur metodat alternative të përcaktuara në pikën "dh", të nenit 71 të ligjit, behet gjithmonë në kuadrin e një kontrolli tatimor në vend tek personi i tatueshëm, duke pasur parasysh edhe dispozitat e pikës 51.3 të këtij Udhëzimi. Në asnjë rast, ky vlerësim nuk mund të behet direkt nga zyra.

shqiptar, pasi dispozitat 92 e 93 të Kodit Civil shqiptar janë ndërtuar në mënyrë të tillë që nuk lejojnë adresimin e saj.

Më konkretisht, Neni 92 i Kodit Civil parashikon:

Veprimet juridike të pavlefshme nuk krijojnë asnjë pasojë juridike. Të tilla janë ato që:

- a) vijnë në kundërshtim me një dispozitë urdhëruese të ligjit;
- b) kryhen për të mashtruar ligjin;
- c) kryhen nga të mitur nën moshën katërmëdhjetë vjeç;
- ç) bëhen në marrëveshje të palëve pa patur për qëllim që të sjellin pasoja juridike (fiktive ose të simuluar).

Ndërsa në nenin 93 parashikohet:

Kur veprimi juridik është bërë me qëllim për të mbuluar një veprim juridik tjetër, ky i fundit është i vlefshëm në qoftë se përmbush gjithë kushtet e nevojshme për vlefshmërinë e tij.

Veprimi juridik fiktiv ose i simuluar nuk dëmton personat e tretë të cilët në mirëbesim kanë fituar të drejta në bazë të tij.

Pyetja që shtrohet është, nëse transaksioni do të konsiderohet si në mashtrim të ligjit apo si veprim i bërë për të mbuluar një veprim tjetër (Mete, 2011).

Nëse transaksioni i kryer nga palët është në mashtrim të ligjit, Kodi Civil parashikon mosjelljen e asnjë efekti juridik. Ndërkohë që nëse është kryer për të mbuluar një veprim

tjetër, si psh. në rastin e transaksioneve të lidhura, atëherë sipas përcaktimit të Kodit Civil veprimi i mbuluar mund të jetë i vlefshëm. Kjo qasje është e ndryshme nga ajo italiane në interpretim, pavarësisht ngjashmërisë në hartimin e Kodit Civil.

Nevoja që legjislacioni shqiptar të marrë jo vetëm ligjet e mira nga shtetet evropiane me një traditë të zhvilluar ligjore, por edhe interpretimin që i bën doktrina është imediate.

Siç e sqaruam, doktrinat gjyqësore anti-shmangie kanë luajtur një rol të rëndësishëm në formimin e rregullave të përgjithshëm anti-shmangie si mënyra adresimi të problemit të shmangies. Në një sërë vendesh që nuk kanë dispozita të përgjithshme anti-shmangie, janë përpunuar doktrina gjyqësore anti-shmangie nëpërmjet vendimeve të gjykatave. Këtu mund të përmendim doktrinat kryesore në SHBA të cilat janë: doktrina e substancës ekonomike (transaksioni duhet të ketë substancë ekonomike që të jetë i vlefshëm), transaksionet me disa hapa (kur kemi transaksione me disa hapa që bëhen vetëm për të ulur artificialisht tatimin, ato mund të rikarakterizohen si një hap i vetëm) dhe doktrina “substanca mbi formën” (substanca e transaksionit do të ketë përparësi ndaj formës).

Në vendet kontinentale, të traditës civil law, ku bëjnë pjesë si Italia ashtu edhe Shqipëria, përdoret doktrina e *fraus legis* ose abuzimit me të drejtën, sipas të cilës nëse një përfitim arrihet në mashtrim të ligjit apo duke abuzuar me të drejtën ky përfitim nuk duhet lejuar.

Çështja që shtruam në fillim të këtij Kapitulli lidhej me faktin nëse Shqipëria është në gjendje të importojnë nga e drejta evropiane, konceptin e abuzimit me të drejtën, si një nga mënyrat me anë të së cilës mund të identifikohen transaksionet në shmangie tatimore. Në

Shqipëri nuk ka ende një jurisprudencë të zhvilluar në fushën tatimore, dhe konkretisht në lidhje me fenomenin e shmangies.

Dy janë rrugët e futjes në legjislacionit tonë, të një parimi të përgjithshëm anti-shmangie: E para i referohet legjislatorit, që do të thotë që të miratohet nga ana e tij një parim i përgjithshëm, i cili do të jetë baza ligjore për kundërshtimin e shmangies tatimore; e dyta i referohet jurisprudencës, Gjykata e Lartë duhet të bëjë në rastet e shmangies një interpretim të zgjeruar dhe të mbështetet tek parimi i përgjithshëm i elaboruar nga Gjykata Europiane e Drejtësisë.

Ndalimi i abuzimit me të drejtën, i konceptuar si një parim interpretues (Piantavigna, 2011:98), në çështjen Halifax, përbën një “valvul të domosdoshme sigurie (*safety valve*), për të mbrojtur objektivat e çdo dispozite të së drejtës komunitare kundër aplikimit formal, të bazuar vetëm mbi përmbajtjen literale”. Direktivat e BE-së, si pjesë e legjislacionit dytësor european, janë të zbatueshme edhe në Shqipëri, nëpërmjet transpozimit në legjislacionin përkatës. Atëherë, në kuadër të përafrimit të legjislacionit dhe anëtarësimit në BE, shteti shqiptar duhet të jetë më largpamës dhe të marrë jo vetëm direktivën si pjesë të legjislacionit, por edhe jurisprudencën e GJED lidhur me zbatimin e kësaj direktive.

Do të ishte pa diskutim e nevojshme, futja në sistemin tatimor shqiptar të një norme, që me një qartësi më të madhe, do të identifikonte dhe konstatonte efektivisht sjelljet e shmangies tatimore duke afirmuar ekzistencën e një parimi të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën.

5.2.1 Baza e mënyrave alternative të vlerësimit

Dukuria e shmangies tatimore mund të jetë tejet komplekse dhe e vështirë për t'u identifikuar. Një përgjigje efektive ndaj saj, kërkon nevojën për një ekspertizë të thelluar të Adminsitratës Tatimore për t'u marrë drejtpërdrejtë me rastet më të rëndësishme dhe për t'u ofruar audituesve drejtim dhe mbështetje në çështjet që lidhen me shmangien

Sot për sot, inspektorët e auditit (kontrollit tatimor) mund të vlerësojnë vetëm detyrimet tatimore në rastet kur ka prova të drejtpërdrejta të evazionit nga regjistrat apo dokumentacionin tjetër si informacion i marrë prej palëve të treta. Gjykatat nuk kanë qenë të prirura të mbështesin vlerësime të bazuara në prova të tërthorta të raportimit nën vlerë.¹⁰⁹ Nevoja për një qasje të tillë të centralizuar është edhe më e rëndësishme pas futjes kohët e fundit të GAAR-it.

Mënyrat alternative të vlerësimit nuk kufizohen, por bazohen në:

- a) të dhëna të drejtpërdrejta, që gjenden në deklaratat tatimore ose në dokumentet apo në një informacion tjetër, dhënë nga tatimpaguesi;
- b) të dhëna të drejtpërdrejta, dokumente ose informacion, dhënë nga palë të treta;
- c) krahasime me një veprimtari ekonomike të ngjashme, të kryer nga tatimpagues të tjerë;
- ç) të dhënat e tërthorta, bazuar në çmimet e tregut të mallrave dhe shërbimeve të ngjashme, të çmimeve të referencave të qirave, të përcaktuara me vendim të Këshillit të Ministrave;
- d) Çmimet sipas të dhënave të disponueshme në doganë ose çmimet e referencës së shitjes me pakicë që disponon Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve.

¹⁰⁹ Raporti Vjetor 2019 i Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve është një dokument publik i cili ngarkohet në faqen zyrtare të internetit, www.tatime.gov.al.

Kur vlerësohet detyrimi tatimor, që lind nga transaksione ndërmjet personave të lidhur, mënyra alternative e përdorur pasqyron të ardhurat e tatueshme, që do të kishin rezultuar nga transaksione të krahasueshme, ndërmjet personave të palidhur.

5.2.2 Metoda të tërthorta të auditimit të përdorura nga administrata tatimore

Metoda të tërthorta të auditimit të përdorura aktualisht nga administrata tatimore përfshijnë¹¹⁰:

- **Metoda e burimit dhe e aplikimit të fondeve:** Kjo metodë lidhet me analizën e hyrjeve në të holla të tatimpaguesit dhe krahason të gjitha shpenzimet e njohura me të gjitha faturat e njohura për periudhën. Rritjet dhe zbritjet neto në aktivin dhe pasivin mbahen parasysht bashkë me shpenzimet e pazbitshme dhe faturat e patatueshme. Teprica e shpenzimeve përtej shumës së të ardhurave të raportuara dhe të patatueshme përbën të ardhur të tatueshme të paraportuar.
- **Metoda e depozitave bankare dhe e shpenzimeve në të holla:** Kjo metodë përllogarit të ardhurat duke treguar se çfarë ka ndodhur me fondet e tatimpaguesit. Kjo bazohet në teorinë se në qoftë se një tatimpagues fiton para, vetëm dy gjëra mund të ndodhin: ato ose mund të depozitohen, ose mund të shpenzohen.

¹¹⁰ Raporti Vjetor 2019 (rekomandime FMN) i Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve është një dokument publik i cili ngarkohet në faqen zyrtare të internetit, www.tatime.gov.al.

- **Metoda e rritjes së çmimit (mark-up):** Kjo metodë rindërton të ardhurat bazuar në përdorimin e përqindjeve ose raporteve të konsideruara tipike për biznesin nën shqyrtim me qëllim që të kryhet përcaktimi aktual i detyrimit tatimor. Kjo konsiston në një analizë të shitjeve dhe / ose kostos së shitjeve dhe në zbatimin e një përqindjeje të përshtatshme të rritjes së çmimit për të mbërritur tek niveli i faturimeve bruto të tatimpaguesit.
- **Metoda e njësisë dhe vëllimit:** Në shumë raste faturimet bruto mund të përcaktohen ose verifikohen me anë të zbatimit të çmimit të shitjes ndaj vëllimit të punës së kryer nga tatimpaguesi. Numri i njësive ose vëllimi i punës së kryer nga tatimpaguesi mund të përcaktohet prej librave të llogarive nëse dokumentacioni nën shqyrtim mund të përshtatet me koston e mallrave të shitura ose me shpenzimet.
- **Metoda e pasurisë neto:** Kjo metodë mbështetet në teorinë se rritja e pasurisë neto tatimpaguesit gjatë vitit të tatueshëm, e korrektuar për shpenzimet e pazbritshme dhe të ardhurat e patatueshme, duhet të vijë nga të ardhurat e patatueshme. Kjo metodë lyp rindërtimin e plotë të historisë financiare të tatimpaguesit, meqenëse auditimi duhet të përllogarisë të gjitha aktivet, pasivet, shpenzimet e padeduktueshme, dhe burimet e patatueshme të fondeve gjatë periudhës relevante.

Metodat e tërthorta të auditimit duhet të përdoren vetëm kur audituesi ka arritur në përfundimin se ekzistojnë gjasa të arsyeshme për të ardhura të paraportuara. Kjo, për shembull, sipas nenit “Mënyrat alternative të vlerësimit” përfshin rastet kur:

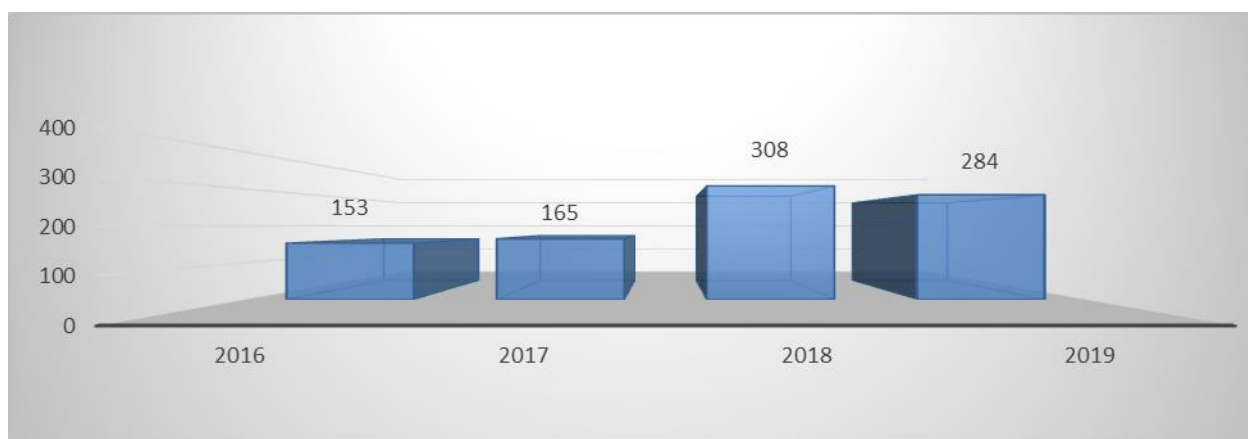
- Shpenzimet e njohura të biznesit dhe personale të tatimpaguesit kapërcejnë të ardhurat e raportuara, ndërkohë që nuk janë identifikuar burime të patatueshme fondesh që do të shpjegonin dallimin.
- Ka parregullsi në librat e llogarive të tatimpaguesit si dhe kontrole të brendshme të dobëta.
- Përqindjet e fitimit bruto ndryshojnë në masë të konsiderueshme nga njëri vit tek tjetri, ose janë jashtë norme të larta ose të ulëta për atë segment të tregut ose industrisë:
- Llogaria bankare e tatimpaguesit ka depozita të pashpjegueshme;
- Tatimpaguesi nuk bën depozita të rregullta të të ardhurave, por përdor të holla;
- Shqyrtimi i deklarimeve tatimore të tatimpaguesit për vitin e mëparshëm dhe të mëpasshëm tregojnë një rritje të konsiderueshme në pasurinë neto që nuk mbështetet nga të ardhurat e raportuara;
- Nuk ka libra llogarie dhe regjistra;
- Tatimpaguesi nuk ka përdorur rregullisht metodë kontabiliteti ose metoda e përdorur nuk reflekton qartë të ardhurat.

5.3 Efektet që sjellin evazioni tatimor dhe shmangia tatimore

Pavarësisht nga përqendrimi i madh në reduktimin e informalitetit i ndërmarrë në vitet e fundit, evazioni tatimor mbetet në nivel të lartë dhe madje është i ngulitur në kulturën vendase, siç shihet dhe në Grafikun I në vijim. Mospagimi i taksave që detyrohen është i

përhapur në shumë sektorë të ekonomisë, ku humbjet më të mëdha vërehen në ndërtim, tregti dhe shërbime. Një varg masash e fushatash anti-informalitet duket se nuk kanë arritur përmirësime të rëndësishme dhe të qëndrueshme të Përputhshmërisë. Është e qartë se nevojitet një qasje e ndryshme dhe më strategjike.

Grafiku I i referimeve në Prokurori¹¹¹



Sipas ligjit, një nga parimet e administrimit tatimor është nxitja e vetëdeklarimit dhe përmbushjes vullnetare. Duke punuar për arritjen e këtyre dy elementëve do të vërehet ndikim i dukshëm në përmirësimin e Përputhshmërisë.

Disa qasje të provuara që të janë të efektshme në vende të tjera, dhe që synojnë në rritjen e përputhshmërisë, pra zbatimin e ligjit tatimor janë:

- *Reduktimin e hendekut të Përputhshmërisë së TVSH-së*

¹¹¹ Burimi: Raporti Vjetor 2019-DPT

- *Tatimin e pasurisë me origjinë të pashpjegueshme (përfshirë përdorimin e shkëmbimit automatik të informacionit të llogarive financiare përmes një programi të mirëpërgatitur të transparencës vullnetare)¹¹²,*
- *Reduktimit të informalitetit në tregun e punës,*
- *Reduktimin e ekonomisë së mbështetur në të para të thata (cash economy) dhe raportimin nën vlerë, dhe*
- *Kufizimin e rrjedhjes së të ardhurave (revenue leakage) përmes rregullimeve artificiale të shmangjes së detyrimeve tatimore.*

Shqipëria vuan nga një kulturë e ngulitur dhe e gjithëpërhapur e informalitetit, e cila ka efekt të konsiderueshëm negativ në të ardhurat tatimore. Ndërkohë që nuk ekzistojnë vlerësime të besueshme për vlerën e përgjithshme të hendekut tatimor.

Përveç humbjes në të ardhura tatimore, informaliteti në këtë nivel cenon kohezionin social dhe rritjen ekonomike. Niveli i ulët i besimit në drejtësinë dhe efektivitetin e sistemit tatimor, sjell një cikël dhe kulturë të vazhdueshme të mospërrputshmërisë si dhe konkurrencë të pandershme ndaj bizneseve në ekonominë informale.

Një faktor kontribues ndaj këtij “moralit tatimor” të ulët është kompleksiteti i strukturës tatimore dhe kostoja e lartë e përputhshmërisë. Ndryshimet e shpeshta të politikave tatimore të ndërmarra vitet e fundit kanë futur në sistem elementet e padrejtësisë horizontale, p.sh. faktin se punonjësit rrogoëtarë paguajnë tatim mbi të ardhurat dhe kontribute sociale në masë shumë herë më të lartë se sa punonjësit e pavarur që kanë nivel

¹¹² Ligjit 4/2020 “Për shkëmbimin automatik të informacionit të llogarive financiare”.

të njëjtë të ardhurash, si dhe zgjerimin e përfitimeve të posaçme tatimore për sektorë dhe segmentë të ndryshëm të tatimpaguesve. Disa nga ndryshimet politike përbëjnë shkak për shmangie artificiale të taksave sikurse janë vetë-punësimet fiktive, ndarja e shoqërive tregtare për të përfituar nivelin më të ulët të tatimit mbi të ardhurat dhe arbitrazhi i normës tatimore¹¹³.

Autoritetet tatimore po e trajtojnë pjesërisht mospërputhshmërinë tatimore përmes fushatave të “luftës ndaj informalitetit”, të cilat filluan në shtator 2015¹¹⁴. Këto fushata, ku përfshihen shumë dikastere dhe që përqendrohen në inspektive me profil të lartë, me monitorime me kontroll të menjëhershëm dhe në vend, kohët e fundit kanë objektiva të përcaktuara më mirë dhe bashkërendohen përmes një komisioni operacional ndër-ministror të kryesuar nga MFE.

5.4 Mbi një kodifikim të mundshëm të parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën

U sqaruar në kapitujt e mëparshëm se statusi juridik i ndalimit të abuzimit me të drejtën është ai i parimit të përgjithshëm. Për ta bërë sa më të qartë konceptin e abuzimit me të drejtën dhe detyrueshmërinë apo jo të tij në realitetin shqiptar do të analizojmë më poshtë faktin që për ndalimin e abuzimit si parim, ka dhe dy burime preçise si Deklarata e të Drejtave Themelore në BE dhe Konventa Europiane për Mbrojtjen e të Drejtave të Njeriut dhe Lirive Themelore. Ky trajtim është me interes lidhur me një perspektivë të legjislacionit shqiptar në të ardhmen dhe ndryshimeve të mundshme që mund të ndodhin si në rastin tonë

¹¹³ Psh. zëvendësimi me pagë i dividendëve me regjim të ulët tatimi.

¹¹⁴ www.tatime.gov.al

(anëtarësim me të drejta të plota në BE)¹¹⁵ ashtu edhe me prirjet për zhvillim të së drejtës europiane.

Përsa i takon BE, këto dokumenta janë njohur nëpërmjet nenit 6 të Traktatit të Bashkimit European dhe Traktatit mbi Funksionimin e Bashkimit European, sipas së cilit BE njeh të drejtat, liritë dhe parimet e sanksionuara në Deklaratën e të drejtave themelore të BE, duke i dhënë të njëjtën vlerë si atë të traktateve (paragrafi 1) dhe gjithashtu aderon në Konventë (paragrafi 2) (Piantavigna, 2011:216-217).

Deklarata e të drejtave themelore të BE, proklamuar nga Presidenti i Këshillit, Parlamentit dhe Komisionit në Strasburg më 7 dhjetor 2000, konstituon repertorin e të drejtave individuale të njohura nga rendi juridik komunitar dhe është shprehje e nivelit më të lartë të konsensusit politik të elaboruar në mënyrë demokratike, për atë që duhet të konsiderohet sot katalogu i të drejtave themelore të garantuara nga e drejta europiane (Piantavigna, 2011:217).

Ky katalog të drejtash, për të qënë i plotë ka kërkuar parashikimin eksplisit të ndalimit me abuzimin e së drejtës. Në kreun VII, gjendet neni 54 me titull “Ndalimi i abuzimit me të drejtën” që parashikon: “Asnjë nen i kësaj Deklarate nuk duhet të interpretohet në sensin që të lejojë ushtrimin e një aktiviteti ose kryerjes së një akti që synon cënimin të të drejtave dhe lirive të njohura nga kjo Deklaratë ose t’u sjellë këtyre të drejtave dhe lirive kufizime më të mëdha nga ato të parashikuara” (Piantavigna, 2011).

¹¹⁵ Në samitin e 24 Marsit 2020 Komisioni European mori vendimin e hapjes së negociatave me Shqipërinë dhe Maqedonin e Veriut.

Ky nocion i ndalimit të abuzimit më të drejtën i parashikuar nga neni 54 ndryshon nga ai i dhënë nga Gjykata e Drejtësisë, e cila konstaton abuzim në çdo rast kur e drejta ushtrohet me qëllim të ndryshim nga ai pse është akorduar. Neni 54 bën një përcaktim të ndalimit të abuzimit në kuptimin e ngushtë, ndërkohë që Gjykata e Drejtësisë e zgjeron këtë interpretim.

Edhe në nenin 17 të KEDNJ, parashikohet ndalimi i abuzimit me të drejtën, i cili ndryshon pak me përcaktimin e nenit 54 të Deklaratës. Megjithatë, pavarësisht disa diferencave, të dyja normat kryejnë të njëjtin funksion, atë të dhënies së një *“korrigjuesi të kodifikuar”*, sistemit ligjor, ndaj instrumentalizimeve të paligjshme të testeve respektive normative (Piantavigna, 2011:220).

Duket se është i njëjti qëllim ndjek nenin 4/3 të Rregullores së Këshillit, të datës 18 dhjetor 1995, referuar mbrojtjes së interesave financiarë të Bashkimit Europian, ku parashikohet konkretisht: “Veprimet/aktet për të cilat përcaktohet se kanë për qëllim arritjen e një përfitimi në kundërshtim me objektivat e së drejtës komunitare të aplikueshme për rastet konkrete, duke krijuar artificialisht kushtet për arritjen e këtij përfitimi, sjellin si pasojë mungesën e rezultateve ose revokimin e avantazhit të marrë”.

Në dritën e jurisprudencës së Gjykatës Europiane të Drejtësisë, nuk duket e parakohshme të pohojmë se bëhet fjalë për hapin e parë të një kodifikimi të mundshëm të konceptit komunitar të “abuzimit me të drejtën”. Kjo normë nuk krijon një institut të ri juridik, por kodifikon një parim të përgjithshëm i cili është prezent në të drejtën komunitare. *Duhet*

theksuar se aplikimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën nuk duhet të varet nga hyrja në fuqi e normës së shkruar (Piantavigna, 2011).

Gjithashtu konstatojmë se elementët karakterizues të konceptit të “abuzimit”, me të cilët GJED ka individualizuar rastet e abuzimit në kuptimin e ngushtë dhe kuptimin e gjerë, ishin prezent në normativën komunitare para elaborimit të testeve *Emsland-Starke*¹¹⁶, *Halifax* dhe *Cadbury Schweppes* (Piantavigna, 2011).

Mbetet ende për t’u parë nëse kodifikimi i parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën do të ketë një zhvillim të mëtejshëm dhe do të parashikohet në një normë përmbledhëse të këtyre testeve apo do të mbetet një dispozitë rregulluese e destinuar të mbulohet nga forca ekspansive e parimit të përgjithshëm të pashkruar (Piantavigna, 2011:221).

Përsa i takon rastit shqiptar, siç u përmend, duhen ende përpjekje për t’u bërë në drejtim të zhvillimit të një doktrine dhe jurisprudence gjyqësore të konsoliduar, e cila do ta ketë më të thjeshtë rrugën, në rastin e përcaktimit të GAAR në vitin 2019, si një parim i shkruar i përgjithshëm.

5.5 Reformat në proces

Një nismë e rëndësishme e tanishme është i ashtuquajtur “fiskalizim”¹¹⁷, ose futja në përdorim (gjatë dy viteve të ardhshme) e monitorimit në kohë reale të faturave dhe dëftesave (receipt). Synohet që elementi i parë në lidhjen biznes-tek-konsumatori (B2C) i monitorimit të dëftesave të shitjeve me pakicë online dhe etapa e dytë në lidhjen biznes-tek-

¹¹⁶ Sipas deklarimeve të Gjykatës në çështjes *Emsland-Starke* (C-110/99), abuzimi me të drejtën përcaktohen më anë të: 1) rrethanave objektive nga të cilat paraqitet se qëllimi i synuar i legjislacionit të BE nuk arrihet (objective test) dhe 2) nga qëllimi abuziv subjektiv (subjective test).

¹¹⁷ Informacioni është marrë në faqen zyrtare të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve; <https://www.tatime.gov.al/>, (parë për herë të fundit në tetor 2020).

biznesi (B2B), që vendos e-faturimin e detyruar të të gjitha bizneseve, do të vihet në zbatim duke filluar nga viti 2021. Administrata tatimore vlerëson se kur të vihet tërësisht në zbatim, fiskalizimi ka mundësinë që të rrisë vjeljen e TVSH-ve në masën nga 10 deri në 15%.¹¹⁸

Fiskalizimi mund të jetë një mundësi për të kultivuar rritjen e besimit në sistemin tatimor. Ndërkohë që objektivi themelor është rritja e të ardhurave tatimore, AT duhet ta shfrytëzojë rastin për të theksuar përfitimet ndaj bizneseve, uljen e kostove të pajtueshmësisë në periudhën afatgjatë me vënien në zbatim të sistemit të e-faturimit¹¹⁹, dhe përfitimi i një sistemi më të drejtë tatimor si rrjedhojë e përmirësimit të Përputhshmërisë.

Vitet e fundit janë bërë përpjekje të mëdha për rritjen e efikasitetit të institucioneve të administrimit të të ardhurave, por kjo reformë dhe tjetra që do citojmë në vijim, ajo e shkëmbimit automatik të informacionit, do të shihen në vitet e ardhshme, dhe pse jo mund të përbëjnë objekt trajtimi të mëvetshëm në punim të reja, por që në këndvështrimin tonë, nëse nga administrata tatimore, shfrytëzohen mirë marrja e këtyre informacioneve në kuadër të AEOI, niveli i shmangies tatimore do të ulet shumë dhe do të kemi një bazë më të gjerë të pasirisë e cila aktualisht është e patatueshme.

*Standardet e reja globale për shkëmbimin automatik të informacionit*¹²⁰

¹¹⁹ Ligjin Nr. 87/2019, datë 18.12.2019 "Për faturën dhe sistemin e monitorimit të qarkullimit", botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 3, datë 20.01.2020.

¹²⁰ Informacioni është marrë në faqen zyrtare të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve; <https://www.tatime.gov.al/>, (parë për herë të fundit në tetor 2020).

Për të luftuar problemin e evazionit fiskal offshore dhe shmangien e grumbullimit të parave jashtë vendit, autoritet tatimore, në bashkëpunim me vendet e G20 dhe OECD, krijuan një Standard të Përbashkët të Raportimit (CRS) mbi Shkëmbimin automatik të informacionit¹²¹. CRS për AEOI kërkon që institucionet financiare të një juridiksioni raportues, të mbledhin dhe raportojnë informacion tek autoritetet e tyre tatimore në lidhje me mbajtësit e llogarive të cilët janë rezidentë të shteteve të tjera. Një informacioni i tillë duhet të transmetohet "automatikisht" për çdo vit. Informacioni për t'u shkëmbyer përfshin balancat e llogarive financiare në fund të vitit që raportohet, fitimet kapitale (përfshirë interesat, dividendët, të drejtat dhe të ardhurat nga shitja e aseteve financiare), të raportuara te qeveritë nga institucionet financiare, duke mbuluar llogaritë e mbajtura nga individët dhe entitetet përfshirë trustet dhe fondacionet.

Sipas standardit, një gamë e gjerë e informacionit do të shkëmbehet mbi llogaritë offshore, duke përfshirë balancat e llogarive dhe të pronësisë. Kjo do të bëjë të mundur parandalimin e evazionit fiskal dhe trajtimin e mashtimit fiskal, brenda logjikës se veprimtaria e evazorëve jo vetëm zvogëlon të ardhurat publike, por dhe dobëson besimin në drejtësinë e sistemit tatimor, si dhe rrit barrën mbi tatimpaguesit e ndershëm.

Informacioni që do të shkëmbehet nuk ka të bëjë vetëm me individët, por edhe me kompanitë dhe NFE-të (entitete jo financiare) pasive të cilat kanë pronar përfitues rezident në shtetet e tjera. Më tej, raportimi duhet të bëhet për një gamë të gjerë të produkteve financiare, nga një gamë e gjerë institucionesh financiare, përfshirë bankat, institucionet depozituese, sipërmarrje të investimeve kolektive dhe kompanitë e sigurimeve. Standardi

¹²¹ AEOI-Automatic Exchange of Information

CRS i plotë u aprovua nga OECD dhe u miratua nga G20 në shtator të viti 2014. Hapi i mëtejshëm për të vendosur kornizën ligjore ndërkombëtare është nënshkrimi i Marrëveshjes shumëpalëshe të Autoritetit Kompetent për shkëmbimin automatik të informacionit të llogarisë financiare (CRS MCAA), e cila vë në funksionim shkëmbimin automatik të informacionit në bazë të Konventës për Ndihmën Administrative të Ndërsjellë në Çështjet Tatimore¹²².

Hapat e ndërmarrë për Zbatimin e CRS në AEOI

Në funksion të angazhimit të Shqipërisë për të zbatuar CRS për AEOI dhe me qëllim të ofrimit të informacionit për vendet e tjera, ndryshimet e nevojshme legjislative janë bërë përmes Ligjit 4/2020 “Për shkëmbimin automatik të informacionit të llogarive financiare”¹²³.

¹²² Aktualisht, 108 juridiksione kanë nënshkruar CRS MCAA, ndërsa 112 juridiksione janë angazhuar për të shkëmbyer informacion sipas CRS. Përkatesisht 49 juridiksione u angazhuan për të shkëmbyer informacion në vitin 2017; 51 në vitin 2018; 2 në vitin 2019; 7 juridiksione do të shkëmbejnë informacion në vitin 2020 dhe 3 juridiksione janë zotuar të shkëmbejnë informacion në vitin 2023.

Shqipëria është zotuar të shkëmbejë informacion automatikisht në vitin 2020. Shqipëria gjithashtu është antarësuar në Marrëveshjen Shumëpalëshe të Autoritetit Kompetent (MCAA) për shkëmbimin e informacionit, me nënshkrimin e saj në tetor të vitit 2014. Kjo Marrëveshje u miratua me vendimin nr.178 datë 09.03.2016.

Detyrimin për shkëmbimin e informacionit e ka Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve (DPT), e cila do të mbledhë të dhënat nga institucionet financiare dhe do t’a shkëmbejë atë automatikisht me vendet e tjera nënshkruese të marrëveshjes.

¹²³ Ka përfunduar hartimi i draft VKM që do të dalë në zbatim të këtij ligji me asistencën e Ekspertit të OECD-së si dhe administratës tatimore Italiane. Ky draft është në proces diskutimi me Ministrinë e Financave dhe Ekonomisë si dhe grupet e interesit.

Këto Rregulla janë zhvilluar në konsultim me Rregullatorët dhe Institucionet Financiare.

Në lidhje me infrastrukturën IT Autoritetet Kompetente do të shkëmbejnë automatikisht informacionin sipas skemës standarde të raportimit të përbashkët në gjuhën Extensible Markup Language (XML). Skema XML e CRS-së është projektuar për t’u përdorur për shkëmbimin automatik të informacionit financiar ndërmjet Autoriteteve Kompetente. Gjithashtu, i njëjti standard do të përdoret edhe për raportimin e brendshëm nga Institucionet Financiare pranë autoriteteve tatimore.

KAPITULLI VI: KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME

Pas analizës së thelluar të shmangies tatimore dhe doktrinës së abuzimit me të drejtën në legjislacionin shqiptar dhe në legjislacionin e atyre shteteve, ligjet e të cilëve kanë shërbyer si model për hartimin e legjislacionit shqiptar, janë përpunuar disa konkluzione, të cilat kanë për qëllim të evidentojnë karakteristikat, situatën aktuale, kuptimin dhe mënyrat e identifikimit të shmangies tatimore. Në përfundim janë parashtruar disa rekomandime në funksion të zgjidhjes së problemeve që paraqet ligji dhe praktika, në kuadrin identifikimit të mënyrave me anë të të cilave kryhet shmangia, mënyrat ligjore se si mund të indentifikohet një transaksion në shmangie, pasojat dhe formën e reagimit ndaj transaksionit në shmangie. Duhet theksuar që, pavarësisht imperfeksioneve, në kuadrin e rregullimit të shmangies tatimore dhe mënyrave të identifikimit të saj, është për t'u lavdëruar fakti që në të drejtën tatimore shqiptare tashmë kemi një rregull të përgjithshëm anti-shmangie.

6.1 KONKLUZIONE

Në kushtet e globalizimit dhe transferueshmërisë së faktorëve të prodhimit, tatimet direkte përbëjnë fushë tatimore ku vendet zhvillojnë konkurrencën midis tyre për të qenë më atraktive për investitorët e huaj. Harmonizimi i legjislacionit tatimor shqiptar me atë të Bashkimit Europian është në proces të vazhdueshëm. Duke konsideruar faktin që në momentin kur Shqipëria merr statusin e vendit kandidat për anëtarësim në Bashkimin Europian, tatimet indirekte shkojnë drejt harmonizimit, Shqipëria duhet të mbetet konkurruese në fushën e tatimeve direkte.

Në këtë punim u analizua, shqyrtua dhe krahasua koncepti i shmangies tatimore në legjislacionin Italian, në legjislacionin shqiptar dhe kuadri normativ komunitar (BE). Nga analiza e doktrinës, parashikimeve normative dhe jurisprudences u arritën disa përfundime të rëndësishme.

* Duke filluar me legjislacionin tatimor italian, u arrit në përfundimin se ekziston një normë *quasi* e përgjithshme anti-shmangie që përfaqësohet nga neni 37-bis i Dekretit Presidencial nr. 600/ 1973, e cila ka nevojë për ndryshime, me qëllim rritjen e efektivitetit të kësaj norme, si bazë ligjore për adresimin e shmangies tatimore. Nga përditësimi i informacionit dhe ndryshime ligjore në Itali, ky nen u amendua nga Neni 10 bis e cila përbën një normë të përgjithshme anti-shmangie.

* Në mënyrë të përmbledhur, në këtë nen, *parashikohen tri kritere* të cilat duhet të plotësohen në mënyrë që të përcaktohet ekzistenca e një transaksioni që shmang tatimet:

(A) mungesa e qëllimit të biznesit (*valid business purpose*);

(B) shmangia e detyrimeve ose ndalimeve;

(C) avantazhi tatimor (*Benefit-reduktim* ose rimbursim të tatimeve).

* Megjithatë, një vështrim më i thelluar i paragrafit të tretë të këtij neni, nxjerr në pah një aspekt jo për t'u nënvlerësuar: *gjatësia e listës së transaksioneve*. Formulimi i gjerë i paragrafit të parë së bashku me listën e gjatë të transaksioneve të përcaktuara në paragrafin e tretë i japin administratës tatimore hapësirë të mjaftueshme veprimi, të adresojë shmangien tatimore, duke i dhënë nenit 37-bis të D.P një efekt të një norme kuazi-të përgjithshme anti-shmangie.

* Nga analiza që kryem, mund t'i japim një përkufizim konceptit të *shmangies tatimore*. Jemi në rastin e *shmangies tatimore*, atëherë kur tatimpaguesi krijon në mënyrë artificiale kushtet për kryerjen e një transaksioni i cili devijon përcaktimin normativ duke shfrytëzuar hapësirat ligjore, në mënyrë të paligjshme, me qëllimin *kryesor* ose *ekskluziv*- atë të arritjes së një avantazhi tatimor.

* *Shmangia tatimore gjendet në një pozicion të ndërmjetëm midis evazionit fiskal (shkeljes së hapur të përcaktimeve normative të ligjit tatimor, mosdeklarimit të të dhënave dhe/ose falsifikimit të tyre) dhe kursimit legjitim (planifikimit tatimor si ushtrim i ligjshëm i lirisë dhe autonomisë kontraktuale të palëve).*

* Në lidhje me çështjen e sanksioneve kundër *shmangies tatimore* u bazuam në vendimin e Gjykatës Evropiane të Drejtësisë (çështja *Halifax*) dhe arritëm në konkluzionin se "*konstatimi i një sjelljeje tipike të shmangies tatimore nuk duhet të sjellë asnjë lloj sanksioni penal apo administrativ, për të cilat është e nevojshme një bazë normative e qartë dhe e shkruar, por thjesht detyrimin për të shlyer pjesërisht (ose në tërësi) tatimet që nuk janë paguar në mënyrë të drejtë, pas rikarakterizimit të bërë nga administrata tatimore (Piantavigna, 2011:96)*".

* Për t'u rikthyer tek rregulli i përgjithshëm anti-shmangie në legjislacionin italian, duhet të theksojmë fillimisht se Gjykata e Kasacionit ka luajtur një rol të rëndësishëm në interpretimin e tij (nenit 37-bis) duke filluar që nga vendimet e dhëna në vitin 2002, duke vazhduar me ato të vitit 2005, të cilat shënonin një hap para në doktrinën gjyqësore italiane dhe deri tek vendimet e vitit 2008 të cilat tregonin *qartazi një tendencë pro-jurisprudencës së GJED dhe doktrinës së abuzimit me të drejtën të elaboruar prej saj*.

* *Thelbi i abuzimit me të drejtën*, sipas Gjykatës së Kasacionit (vendimi nr.1465/2009), konsiston në identifikimin e avantazhit tatimor, të arritur në mënyrë të paligjshme duke shmangur përcaktimet normative, ose në terma të tjerë, duke kryer transaksione “jo-fiziologjike”.

* Barra e administratës tatimore (si palë e tretë), në këto raste është të individualizojë transaksionin fiziologjik që tatimpaguesi duhet të kishte kryer dhe efektet (e avantazhit të përfituar) që ai ka marrë nga kryerja e transaksionit pa arsye të vlefshme ekonomike. Pasi administrata identifikon transaksionin shmangies, duhet të rikarakterizojë atë duke vendosur tatimin më të lartë që rrjedh nga ky rikualifikim (Palumbo, 2011:53).

* *Kontenstimi i abuzimit mund të ndahet në tre faza:*

- a) Individualizimi i transaksionit abuziv
- b) Rikarakterizimi i transaksionit abuziv
- c) Konstatimi i efekteve tatimore të ardhura (mosnjohja e avantazheve të arritura).

Rendi juridik me operatorët e tij, nga njëra anë administrata tatimore dhe nga ana tjetër gjykata, nuk duhet të lejojnë që normat ligjore të shmangen, ose të përdoren në atë formë, në mënyrë që të arrijnë avantazhe tatimore të paligjshme.

Ky është pikërisht qëllimi i njohjes nga rendi juridik italian i parimit të abuzimit me të drejtën, për të cilin Gjykata e Kasacionit ka njohur edhe valencën kushtetuese. Burimi i parimit anti-shmangie, si abuzimi me të drejtën, gjendet në parimet kushtetuese dhe konkretisht në parimin e aftësisë paguese dhe progresivitetit të sistemit tatimor italian, të parashikuar nga neni 53 i Kushtetutës.

* Gjykata deklaron se “Parimi i aftësisë paguese (*capacità contributiva*) dhe progresivitetit të tatimit përbëjnë themelin, si të normave tatimore në kuptimin e ngushtë, ashtu edhe të

atyre të cilat i atribuojnë avantazhe ose përfitime të çfarëdolloji, duke qënë edhe këto të fundit në mënyrë evidente bazuar mbi këto parime. Si derivim direkt i parimeve kushtetuese, parimi sipas së cilit tatimpaguesi nuk mund të përfitojë avantazhe tatimore të paligjshme nga përdorimi “jo i rregullt” i normës, pa arsye ekonomikisht të pranueshme, përbën një parim të përgjithshëm të ndalimit të abuzimit me të drejtën (Palumbo, 2011:56).

* Sistemi ligjor italian njih dhe disa mënyra të tjera për konstatimin e shmangies tatimore, përveç aplikimit të nenit 37-bis të D.P. nr.600/197, si: instrumentat e së drejtës civile (parimi i ndershmërisë dhe buona fede (mirëbesimi)) (Liprino, 2009), koncepti i *fraus legis* dhe pavlefshmëria e kontratave.

* Megjithatë, duke qënë më tepër çështje interpretimi, në lidhje me këto mënyra ka pasur argumentime të ndryshme nga doktrina dhe jurisprudenca ska arritur në një përfundim të unifikuar. Për këtë arsye, *çështja kryesore e debatit në “axhendën” tatimore italiane mbetet pa dyshim parimi i abuzimit me të drejtën, i zbatuar nga Gjykata e Kasacionit dhe implikimet e tij nga administrata tatimore dhe gjykatat e shkallëve më të ulta. Kritika kryesore lidhur me zbatimin e këtij parimi është cënimi i parimit të ligjshmërisë, parashikuar nga neni 23 i Kushtetutës Italiane* (Orow, 2000:220).

* Në këtë aspekt, nuk është e qartë nëse doktrina e abuzimit me të drejtën do të kodifikohet në përputhje me praktikën e përbashkët ligjore të aplikuar në traditën e civil laë. Në qoftë se ndodh ky kodifikim, atëherë procesi legjislativ do të udhëheqë drejt futjes të një norme të përgjithshme anti-shmangie, duke ndërthurrur qasjen analitike të normës së përgjithshme anti-shmangie ekzistuese italiane (*GAAR*) me strukturën e hapur të testit të “*abuse of rights*”, e cila u realizua.

* Propozuesit e një ndryshimi ligjor të tillë besojnë se një kriptotip (rregull i pashkruar i shprehur nëpërmjet parimeve gjyqësore), si parimi i abuzimit me të drejtën mund të jetë një armë e fortë në duart e administratës tatimore. Propozimi ligjor¹²⁴ ka dy komponentë kryesorë:

1. *Përcaktimin e fushëveprimit të aplikimit të “abuse of rights” test;*
2. *Futja e rregullave specifike procedurale në raport me vlerësimin tatimor duke përfshirë përdorimin e testit të abuzimit me të drejtën.*

* Në lidhje me fushëveprimin, propozimi për ndryshim ligjor ka synim zgjerimin në mënyrë të dukshme të fushës së aplikimit të versionit aktual të nenit 37-bis të Dekretit presidencial nr. 600 të vitit 1973. Në veçanti, GAAR do të ketë një aplikim të përgjithshëm dhe nuk do të kufizohet vetëm në një numër të caktuar transaksionesh. Në këtë kuadër kjo normë e përgjithshme do të aplikohet për të gjitha llojet e tatimeve, jo vetëm mbi tatimin mbi të ardhurat (Orow, 2000:220-221). Në kuadër të këtij propozimi duhen të merren disa masa të tjera mbrojtëse si në vijim:

* Organet tatimore duhet të identifikojnë qartë rregullat tatimore që janë shmangur nga tatimpaguesi.

* Norma e përgjithshme anti-shmangie që do të aplikohet duhet të përshkruhet në njoftimin e rivlerësimit të transaksionit nga administrata tatimore.

* Tatimet shtesë të rivlerësuar nuk mund të mblidhen para dhënies së vendimit nga gjykata e rrethit, seksioni tregtar (kjo shërben si garanci për tatimpaguesin).

¹²⁴ Propozimi ligjor nr.2521, me iniciativën e deputetit M.Leo.

* Në asnjë rast evidentimi dhe zbulimi i një sjelljeje abuzive nuk çon në aplikimin e sanksioneve penale.

* Mbrojtja proçeduriale do të ketë efekt prapaveprues për çështjet që janë pezull.

* Në këtë punim u analizua edhe koncepti i *abuzimit me të drejtën*, i cili e ka origjinën më të hershme, në të drejtën private. E bëmë këtë analizë evolutive të konceptit në të drejtën komunitare për të kuptuar statusin juridik të tij dhe fushëveprimin.

* Kriza e parimeve institucionale të shoqërive liberale dhe pozitivizmit juridik (*barazi formale para ligjit*) favorizoi lindjen dhe përhapjen e *teorisë së abuzimit*, që ishte *korrigjues* i deklarimit absolut të të drejtave reale¹²⁵.

* *Abuzimi me të drejtën u shndërrua në një mjet kontrolli “përmbajtësor” të diskrecionalitetit të ushtrimit të lirë të autonomisë private* dhe u zhvillua në mënyrë paralele me zgjerimin progresiv të formave juridike të kontrollit në të drejtën private. Sistemet juridike tatimore bazohen esencialisht mbi parime e vlera të cilat janë të ankoruara në Kushtetutat Europiane. Aplikimi i normave të Traktatit të KE, në rastet tatimore bëhet në të njëjtën mënyrë si në fushat e tjera të së drejtës. Në këtë mjedis normativ të fragmentarizuar e ka dhe origjinën koncepti komunitar i *abuzimit me të drejtën*.

* *Koncepti i abuzimit me të drejtën dhe ndalimit të tij përdoret në ato raste, kur asnjë institut tjetër juridik nuk është rregullues i situatës konkrete*. Ndalimi i abuzimit kompenson deficiet e sistemit ligjor, duke i dhënë gjyqtarit një detyrë delikate me karakter “rikonstruktiv”, më parë se interpretues. Në këtë aspekt evidentohet edhe roli i rëndësishëm

¹²⁵ Pas së drejtës së pronësisë, parimi i abuzimit me të drejtën bëri që e drejta e detyrimeve të kushtëzohej nga parimi i mirëbesimit dhe ndershmërisë, të cilët nuk lejojnë një kontroll të plotë të të drejtave.

i Gjykatës Europiane të Drejtësisë, (Piantavigna, 2011:116) e cila përveç se ka patur një rol themelor në fazën “*gjenetike*” të parimit anti-abuzim, ruan këtë rol qëndror edhe në fazën “*aplikative*” të këtij parimi. Ndalimi i abuzimit me të drejtën, i konceptuar si një parim interpretues i legjislacionit të BE, përbën një “valvul” të domosdoshme sigurie (*safety valve*), për të mbrojtur objektivat e çdo dispozite të së drejtës komunitare kundër aplikimit formal, të bazuar vetëm mbi përmbajtjen literale.

* Abuzimi me të drejtën shfaqet në dy nivele: 1) në nivel të BE dhe 2) në nivel nacional. Në rastin e abuzimit në nivel europian, përpjekjet janë bërë në lidhje me zbatimin e drejtpërdrejtë të legjislacionit të BE (psh. Zbatimi i një përjashtimi të caktuar nëpërmjet një direktive, nga një subjekt i cili në fakt nuk është subjekti i legjitimuar-*non-deductibility of interest*). Këto lloj shkeljesh ndodhin në situata, ku legjislacioni është harmonizuar psh. në rastin e TVSH (Eëber , 2013:13-14). Në nivel kombëtar, përpjekjet për abuzim me të drejtën bëhen në lidhje me tatimet direkte kryesisht, pra, në fushën e tatimeve të paharmonizuara. Në të dyja këto raste, testet e aplikuara, si ai objektiv dhe subjektiv shërbejnë si një guidë për gjyqtarët e shkallëve të ndryshme.

* Vendimet e GJED për çështjet *Halifax* dhe *Cadbury Schweppes* përbëjnë vendimet më të rëndësishme në lidhje me doktrinën e abuzimit me të drejtën, përkatësisht në fushën e tatimeve të harmonizuara dhe në fushën e tatimeve të paharmonizuara.

* Në përputhje me jurisprudencën e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, si një burim të drejte, shtetet anëtare janë të lejuara të luftojnë fenomenin e abuzimit me të drejtën. Kjo e drejtë e shteteve duhet të ushtrohet duke ruajtur balancën midis detyrimit të parimit për sigurinë

juridike, të drejtës për të zgjedhur rrugën fiskale më të favorshme dhe të drejtës të shteteve për të kundërshtuar shmangien tatimore.

* Parimi i sigurisë juridike parashikon se ligjet duhet të jenë të njohura dhe situatat ligjore që rregullohen nga legjislacioni i EU duhet të jenë të parashikueshme (Weber , 2013). Si pasojë e këtij parimi, duhet që tatimpaguesi t'i mundësohet zgjedhja e atyre mjeteve tatimore më të favorshme për të, në bazë të legjislacionit të njohur nga ai. Në çështjet e TVSH-së, Gjykata e ka përcaktuar *të drejtën për të zgjedhur mundësinë më të favorshme nga tatimpaguesi si “parimi i zgjedhjes së pozicionit më të favorshëm tatimor”*. Tatimpaguesi do të konsiderohet përgjegjës dhe transaksioni i kryer nga ai do të quhet si abuzim me të drejtën, nqs ai ka qënë i vetëdijshëm për përfitimin e avantazheve tatimore në momentin e kryerjes së transaksionit. Gjetja e kësaj balance nuk është aspak e lehtë.

* U përcaktua gjithashtu se ndalimi i abuzimit me të drejtën si një parim i përgjithshëm i së drejtës komunitare, mund të zbatohet edhe nga shtetet anëtare, të cilat nuk kanë të përcaktuar në legjislacionin e tyre të brendshëm një parim të përgjithshëm anti-shmangie.

* Shtetet anëtare kanë të drejtë të invokojnë parimin e përgjithshëm anti-shmangie vetëm në rastet kur kemi të bëjmë me *shkelje të përcaktimeve të së drejtës sekondare të BE*. E kundërta ndodh në rastin e shkeljes së ndonjë norme primare, psh Traktatit të BE. Shtetet në përgjithësi nuk kanë detyrimin të zbatojnë abuzimin me të drejtën si një parim të përgjithshëm komunitar (*3M Italia*), por kjo bëhet e detyrueshme kur abuzimi ndodh në fusha të cilat janë të harmonizuara dhe legjislacioni është i unifikuar. Kjo bazohet në nenin 4/3 të Traktatit të Bashkimit European mbi *bashkëpunimin e sinqertë* të vendeve anëtare të Komunitetit. Nuk është e detyrueshme të përdoret ndalimi i abuzimit me të drejtën në ato raste kur legjislacioni i BE është i drejtpërdrejt i aplikueshëm.

* Adoptimi i legjislacioneve kombëtare i përket si e drejtë vetë shteteve anëtare, psh në rastin e taksimit të drejtpërdrejtë (*3M Italia*). Nqs zbatimi i këtij parimi bëhet vullnetarisht nga shteti anëtar, ai duhet të plotësojë të gjitha kriteret e përcaktuara nga Gjykata Europiane e Drejtësisë (Weber , 2013:12). Parimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën nuk është më tepër një e drejtë e individit sesa një instrument për administratat tatimore kombëtare. Avokati i Përgjithshëm Maduro, në çështjen *Halifax* përshkroi këtë parim si “një parim i cili rregullon interpretimin e të drejtës komunitare” (paragrafi 69) dhe si i tillë jo gjithmonë është i detyrueshëm.

* Funkzioni i ndalimit të abuzimit të së drejtës komunitare është mbrojtja e objektivave dhe qëllimit të rregullave nga aplikimet e kundërta me to, prandaj identifikimi i këtyre objektivave ka synim kryesor arritjen e përcaktimit të natyrës shmangëse të sjelljes përkatëse (transaksionit).

* Ndalimi i abuzimit me të drejtës komunitare duhet të balancohet me nevojat për siguri juridike, pritshmëritë legjitime të tatimpaguesve dhe parimin e proporcionalitetit. Do të justifikohet në aplikimin e saj si *extrema ratio* vetëm në qoftë se kemi të bëjmë me shkeljen e parimeve rregulluese të sistemit tatimor, që çojnë në shtrembërimin e mekanizmit.

* Zbatimi praktik i ndalimit bëhet nga gjykatat kombëtare mbi bazën e shembullit dhe interpretimit të bërë nga Gjykata Europiane e Drejtësisë. Në këtë perspektivë, mund vetëm të shpresojnë për një “dialog” më të madh midis jurisprudencave, për të ndërhyrë me shpejtësi në dhënien e një përkufizimi të drejtë të shmangies dhe të përshtatshëm për të shmangur rreziqet e cënimit të sigurisë ligjore dhe parimit të trajtimit të barabartë të tatimpaguesve.

* Zgjidhja e problemeve të shkaktuara nga një aplikim i pabarabartë i parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën në kuadër të shteteve europiane, ka advokuar formalizimin e saj, kodifikimin brenda një teksti normativ të shkruar, në mënyrë që të sigurohet *parimi i aplikimit të njëjtë*, sidomos lidhur me harmonizimin e synuar në fushën e tatimeve direkte.

* Evolucion i jurisprudencial është instrumenti i vetëm, në gjendje për të siguruar një ekuilibër të saktë të interesave të ndryshme të vendosura në rrezik, duke siguruar një garanci në vlerësimin e interesave themelorë që mund të preken nga aplikimi i gabuar i parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën. Zbatimi i drejtë i balancuar i doktrinës së abuzimit me të drejtën mund të jetë një faktor shumë i rëndësishëm në minimizimin e rasteve të shmangies tatimore.

* Ky punim shqyrtoi aspektet e ndryshme të një norme të përgjithshme anti-shmangie dhe identifikoi disa nga vështirësitë konceptuale dhe të politikës tatimore (Orow, 2000:383) që ndikojnë në karakterin esencial dhe objektivat e saj.

* U përcaktua gjithashtu se legjislacioni tatimor nuk parashikon domosdoshmërisht një skemë veprimi, strukturë, mjete dhe objektiva e politika qartësisht të përcaktuara. Kjo shpeshherë krijon probleme në interpretimin ligjor, identifikimin e rrethanave të cilat justifikojnë ose kërkojnë aplikimin e parashikimeve respektive ligjore. Me fjalë të tjera kjo qasje duhet të inkurajojë hartimin nga ana e legjislatorit të normave të qarta dhe koherente në përcaktimin e formave të ndryshme të sjelljeve abuzive, në fushën tatimore.

* Në këtë kontekst, propozohet që legjislatori duhet të marrë masa me qëllim qartësimin e aplikimit të legjislacionit tatimor dhe në zvogëlimin e mundësive të cilat incentivojnë shmangien tatimore (Orow, 2000:384-385) si psh. të krijohet një strukturë më koherente

dhe konsistente e cila shpreh më mirë parimet e sistemit tatimor. Zhvillimi i kësaj strukture nuk duhet të motivohet vetëm nga kundërshtimi i shmangies tatimore, por më tepër nga një dëshirë për të krijuar një siguri dhe konsistencë në transaksionet tregtare dhe rezultatet e tyre. Draftimi i më shumë rregullave specifike anti-shmangie me qëllim të qartësimit dhe shpjegimit të qëllimit të legjislatorit në lidhje me grupe të veçanta parashikimesh normative mund të jetë një instrument me efektivitet më të lartë në luftimin dhe adresimin e formave të shmangies.

* Përsa i takon rastit shqiptar, siç u përmend, duhen ende përpjekje për t'u bërë në drejtim të zhvillimit të një doktrine dhe jurisprudence të konsoliduar, e cila do ta ketë më të thjeshtë rrugën në rast të një parimi të shkruar të përgjithshëm komunitar. Deri në vitin 2019, në realitetin juridik shqiptar e vetmja mënyrë konstatimi e shmangies tatimore është neni 71/dh i ligjit “Për procedurat tatimore”, i cili parashikon të drejtën e administrates tatimore për të kryer rivlerësimin e transaksionit ose transaksioneve të lidhura “pa substancë ekonomike thelbësore”. Në vitin 2019, u fut e para normë e përgjithshme antishmangie, duke amenduar nenin 71 të Ligjit nr. 9920/2008 “Për procedurat tatimore”, i ndryshuar.

* Futja në zbatim e metodave të tërthorta të auditimit në Shqipëri duhet të menaxhohet me kujdes. Kjo qasje është e mirëpranuar në praktikat e mira ndërkombëtare, por për tatimpaguesit dhe gjykatat shqiptare do të jetë një përvojë e re. Audituesit duhet të jenë të trajnuar më së miri në zbatimin e metodave të tërthorta të auditimit dhe t'u jepen udhëzime të detajuara procedurale. Rastet e para duhet t'i nënshtrohen shqyrtimeve të rrepta të sigurisë së cilësisë përpara se të nxirret vlerësimi përfundimtar.

* Vlerësimet e përafërta që përdorin metoda të tërthorta të auditimit duhet të jenë të arsyeshme dhe jo arbitrare. Ligji duhet të autorizojë qartazi përdorimin e metodave të tërthorta të auditimit nga ana e administratës tatimore dhe të përmbysë apo kthejë barrën e provës kur vlerësimi tatimor i përafërt mbështetet në metoda të tërthorta të auditimit. Barra e provës vendoset tek tatimpaguesi posaçërisht sa i takon përshtatshmërisë së bazës së rinjehsuar tatimore në situata të tilla. Pavarësisht nga kjo, gjykatat në shumë juridiksione kanë vendosur se administrata duhet të ndërmarrë përpjekje të sinqerta për të përcaktuar të ardhurat e tatimpaguesit, d.m.th. ajo thjesht nuk mund të caktojë një shifër abstrakte. Vlerësimi i përafërt i të ardhurave të tatimpaguesit duhet të mbështetet në baza të arsyeshme dhe gjithashtu duhet të mbajë në konsideratë rrethanat e posaçme të tatimpaguesit.

* Krahasuar me standardet ndërkombëtare, kapaciteti institucional i Administratës Tatimore është relativisht i dobët. Ndërmarrja e një programi reformash krahas ruajtjes së operacioneve normale të biznesit përbën një sfidë të rëndësishme për çdo administratë të ardhurash.

* Ndryshimet e vazhdueshme në drejtim kanë sjellë si rrjedhojë humbjen e vrullit të reformës, pasi të ardhurve rishtaz në detyrë u duhet kohë për të kuptuar sfidat e administrimit si dhe të fitojnë besimin e personelit. Vrulli i vërtetë për reformën mund të mbahet vetëm nga drejtues të cilëve u jepet koha e mjaftueshme për të mobilizuar ekipin e tyre drejtues, për ndërtimin e kapaciteteve, për angazhimin e personelit, për të ngulitur një kulturë të re pune të orientuar kah treguesit e ecurisë.

* Niveli i ulët i besimit në drejtësinë dhe efektivitetin e sistemit tatimor, sjell një cikël dhe kulturë të vazhdueshme të mospërputhshmërisë si dhe konkurrencë të pandershme ndaj bizneseve në ekonominë informale.

* Niveli i shkeljeve të zbuluara si pasojë e kontroleve të menjëhershme në terren vijon të jetë i lartë¹²⁶. Ndërkohë që nga ana tjetër niveli i lartë i gjetjeve apo shkeljeve, mundet të reflektojë, deri në njëfarë mase, përmirësimin e punës në përcaktimin e objektivave, kjo nënkupton gjithashtu se pas katër vitesh të një aktiviteti kundër-informalitetit që ka pasur dukshmëri të lartë, impakti i këtyre fushatave ka qenë i kufizuar sa i takon arritjes së përmirësimeve të ndjeshme dhe të qëndrueshme në përputhshmërinë të marrë në tërësi.

* Dukuria e shmangies tatimore mund të jetë tejet komplekse dhe e vështirë për t'u identifikuar. Një përgjigje efektive ndaj saj lyp një qendër ekspertize në administratën tatimore - për t'u marrë drejtpërdrejtë me rastet më të rëndësishme dhe për t'u ofruar audituesve drejtim dhe mbështetje në çështjet që lidhen me shmangien. Nevoja për një qasje të tillë të centralizuar është edhe më e rëndësishme pas futjes kohët e fundit të GAAR-it.

* Mungesa e ekspertizës teknike redukton produktivitetin dhe pengon shpërndarjen e asistencës që është thelbësore për tatimpaguesit dhe ndërmjetësit në çdo sistem tatimor.

* Doktrina e abuzimit me të drejtën shërben si një mënyrë adresimi sjelljesh abuzive në çdo fushë të së drejtës, atje ku mungojnë normat specifike për të parashikuar fenomenet e ndryshme të paligjshme. Kjo nuk do të thotë që qëllimi Bashkimit European është ai i

¹²⁶Rezultatet raportohen rregullisht në faqen e internetit të DPT-së.

eliminimit të diversitetit kulturor dhe vlerave të thella politike, që reflektohen në politikat fiskale kombëtare. Kjo do të thotë që Gjykata e Drejtësisë duhet të marrë parasysh një kompleksitet të dhënash nga shtetet anëtare, në luftën kundër praktikave abusive dhe skepticizmin e tyre lidhur me diskrecionalitetin interpretues të gjyqtarëve komunitarë mbi parimin e ndalimit të abuzimit me të drejtën si në fushën e tatimeve të harmonizuara ashtu dhe në atë të tatimeve të paharmonizuara.

* Nga ana tjetër është vetë Gjykata e Drejtësisë që shprehet: “Parimi i abuzimit me të drejtën është përshkruar si “një drogë e cila në fillim duket e padëmshme, por që mund të pasohet nga efekte dytësore të papëlqyeshme” [...]. Do të ishte e udhës të aplikohet me një kujdes të madh”.¹²⁷

* Shpresojmë që trajtimi i këtij punimi në lidhje me eksperiencën e shtetit Italian, për shmangien tatimore të shërbejë si udhërrëfyes dhe një burim informacioni në lidhje me hapat e duhur që do të hidhen në të ardhmen.

6.2 REKOMANDIME

Me modesti dhe me shpresën që ky punim do të sjellë sado pak vlera në kërkimin shkencor në shkencën e së drejtës tatimore, në Shqipëri, parashtrohen disa sugjerime të cilat finalizojnë këtë punim dhe mbartin qëllimin e tij.

¹²⁷ A.Generale POIARES MADURO M., 22 maj 2008, Cartesio, vendimi nr. C-210/06, paragrafi 55.

- Rekomandohet që në Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë të parashikohen dhe parime të tjera në fushën e tatimeve me karakter universal, si ai: i efektshmërisë, paanësisë, mosdiskriminimit etj, përveç atij të ligjshmërisë.
- Me qëllim reduktimin e kostove administrative dhe lehtësimin e biznesit rekomandohet thjeshtëzim i mëtejshëm i procedurave administrative, vijimi i reformave strukturore përmes nxitjes së politikave ekonomike, përmirësimit të performancës së tregut të punës, zbatueshmërisë së drejtë të ligjeve dhe mirëadministrimit fiskal.
- Rekomandohet inkurajimi për hartimin nga ana e legjislatorit të normave të qarta dhe koherente në përcaktimin e formave të ndryshme të sjelljeve abuzive, në fushën tatimore.
- Në lidhje me administrimin fiskal rekomandohet të punohet më shumë në drejtim të përmirësimit të infrastrukturës së administratës tatimore, trajnimeve të vazhdueshme të stafit dhe ngritjes profesionale, forcimit të kontrolleve tatimore në terren, përmirësimit të analizës së riskut nëpërmjet rishikimit të vazhdueshëm të profileve të riskut, krijimit të kulturës tatimore tek tatimpaguesit nëpërmjet fushatave sensibilizuese, si dhe forcimi i bashkëpunimit midis autoriteteve tatimore dhe biznesit. Këto masa bëhen akoma më të domosdoshme në kushtet aktuale kur nevojitet një konsolidim i financave publike.
- Duke qënë më tepër çështje interpretimi, në lidhje me shmangien tatimore dhe doktrinën e abuzimit me të drejtën, doktrina dhe jurisprudenca nuk ka arritur në një përfundim të unifikuar. Për këtë arsye, rekomandojnë që edhe në Shqipëri të nxitet debati doktrinar dhe çështja kryesore e debatit në “axhendën” tatimore të jetë ndër

të tjera parimi i abuzimit me të drejtën, i zbatuar nga Gjykata Europiane e Drejtësisë.

- Zbatimi praktik i ndalimit duhet të bëhet nga gjykatat kombëtare mbi bazën e shembullit dhe interpretimit të bërë nga Gjykata Europiane e Drejtësisë. Në këtë perspektivë, mund vetëm të shpresojnë për një “dialog” më të madh midis jurisprudencave, për të ndërhyrë me shpejtësi në dhënien e një përkufizimi të drejtë të shmangies dhe të përshtatshëm për të shmangur rreziqet e cënimit të sigurisë ligjore dhe parimit të trajtimit të barabartë të tatimpaguesve.
- Evolucion i jurisprudencial është instrumenti i vetëm, në gjendje për të siguruar një ekuilibër të saktë të interesave të ndryshme të vendosura në rrezik, duke siguruar një garanci në vlerësimin e interesave themelorë që mund të preken nga aplikimi i gabuar i parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën. Zbatimi i drejtë i balancuar i doktrinë së abuzimit me të drejtën mund të jetë një faktor shumë i rëndësishëm në minimizimin e rasteve të shmangies tatimore.
- Ndalimi i abuzimit me të drejtës komunitare duhet të balancohet me nevojat për siguri juridike, pritshmëritë legjitime të tatimpaguesve dhe parimin e proporcionalitetit. Do të justifikohet në aplikimin e saj si extrema ratio vetëm në qoftë se kemi të bëjmë me shkeljen e parimeve rregulluese të sistemit tatimor, që çojnë në shtrembërimin e mekanizmit.
- Rekomandohet zgjidhja e problemeve të shkaktuara nga një aplikim i pabarabartë i parimit të ndalimit të abuzimit me të drejtën dhe formalizimi i aj nëpërmjet kodifikimit brenda një teksti normativ të shkruar, në mënyrë që të sigurohet parimi i

aplikimit të njëjtë, sidomos lidhur me harmonizimin e synuar në fushën e tatimeve direkte.

- Shtetet anëtare të Bashkimit Europian, duhet që të unifikojnë marrëveshjet për eliminimin e tatimit të dyfishtë të huazuara nga modeli i Konvetës së OECD-së. Ndërkohë, nuk ka akoma një unifikim të modelit të marrëveshjeve për eliminimin e tatimit të dyfishtë brenda shteteve anëtare.
- Rekomandohet që rregulli i përgjithshëm kundër abuzimit (GAAR) të mund të zbatohet me efikasitet dhe mund të veprojë si parandalues real ndaj rregullimeve artificiale që kanë synim shmangien e detyrimeve tatimore.
- Shqipëria duhet të përforcojë format e bashkëpunimit dhe të shkëmbimit të informacioneve për sa i përket tatimit mbi të ardhurat personale, në luftën kundër evazionit tatimor dhe fshehjes së të ardhurave.
- Në përputhje me jurisprudencën e Gjykatës Europiane të Drejtësisë, si një burim të drejte, shtetet anëtare janë të lejuara të luftojnë fenomenin e abuzimit me të drejtën. Kjo e drejtë e shteteve duhet të ushtrohet duke ruajtur balancën midis detyrimit të parimit për sigurinë juridike, të drejtës për të zgjedhur rrugën fiskale më të favorshme dhe të drejtës të shteteve për të kundërshtuar shmangien tatimore.
- Parimi i ndalimit të abuzimit me të drejtën si një parim i përgjithshëm i së drejtës komunitare, mund të zbatohet edhe nga shtetet anëtare, të cilat nuk kanë të përcaktuar në legjislacionin e tyre të brendshëm një parim të përgjithshëm anti-shmangie. Për të krijuar një siguri dhe konsistencë në transaksionet tregtare dhe rezultatet e tyre, rekomandohet draftimi i më shumë rregullave specifike anti-shmangie me qëllim të qartësimit dhe shpjegimit të qëllimit të legjislatorit në lidhje

me grupe të veçanta parashikimesh normative mund të jetë një instrument me efektivitet më të lartë në luftimin dhe adresimin e formave të shmangies.

- Metoda e deklarimit vjetor të të ardhurave është një risi e parashikuar në legjislacionin tatimor, këto vitet e fundit. Me anë të kësaj metode, situatat ekonomike dhe familjare të individëve bëhen të njohura për administratën tatimore. Veçanërisht në shtetet të cilët kanë zgjedhur të aplikojnë sistemet progresive të tatimeve, është e nevojshme dhe e domsdoshme që të gjithë individët të cilët realizojnë të ardhura dhe gëzojnë pasuri të plotësojnë deklaratat vjetore të tatimit mbi të ardhurat, në mënyrë që të gjithë individët të kontribuojnë pranë organeve tatimore në bazë të aftësive dhe mundësive të tyre reale për të kontribuar në të hyrat publike. Rekomandojmë të zgjerohen kategoritë e personave që duhet të paraqesin deklaram të tatimit të ardhurave, edhe nën vlerën 2 milion lekë gjithsej.
- Të fuqizohen sanksionet penale për shkelje që lidhen me punën në të zezë dhe për mosraportimin të ardhurave. Përputhshmëria ndikohet nga niveli i sanksioneve të zbatuara. Sipas paketës së tanishme fiskale propozohet rritja e proporcionalitetit të gjobave administrative- në varësi të madhësisë së biznesit dhe shkallëzimi i sanksioneve për shkelje të përsëritura. Veprimet kundër evazionit të marrin publicitet të gjerë. Të raportohen rezultatet e këtyre veprimeve, përfshirë ndjekjen e suksesshme penale që rrjedh nga këto aktivitete.
- Të jenë në objektivin më të detajuar të Administratës Tatimore, rastet e pasurisë së pashpjegueshme e në vlera të mëdha dhe audituesve t'u jepen tagre të qarta për të vlerësuar me metoda indirekte detyrimet tatimore, duke hartuar manualë pune të qartë dhe tërësorë.

- Futja në zbatim e metodave të tërthorta të auditimit në Shqipëri duhet të menaxhohet me kujdes. Kjo qasje është e mirëpranuar në praktikat e mira ndërkombëtare, por për tatimpaguesit dhe gjykatat shqiptare do të jetë një përvojë e re. Do të ishte gjithashtu e udhës që të merreshin kontakte me gjyqësorin dhe me përfaqësues të tatimpaguesit për të siguruar që ata janë të ndërgjegjshëm për pranimin e kësaj qasjeje në juridiksionet e tyre.
- Duke pasur parasysh reagimin e pritshëm kundërshtues të tatimpaguesve vendas këshillohet që të autorizohen vetëm disa auditues kompetentë dhe me eksperiencë në praktikat e biznesit e të trajnuar për të zbatuar metodat e tërthorta të auditimit në shkallë të parë, me synimin që të krijohet një numër rastesh studimore të suksesshme për të ndihmuar e udhëzuar masën më të gjerë të audituesve.
- Besimi i publikut në administrimin e sistemit tatimor dhe dëshira e tatimpaguesve për të shlyer vullnetarisht detyrimet e tyre tatimore ndikohet nga besimi se ndaj tatimpaguesve që nuk zbatojnë ligjin do të ndërmerret veprim efektiv zbatues. Të informohet publiku për mundësinë në rritje të zbulimit dhe trajtimit të aktiviteteve ekonomike me të holla. Kjo synon të rrisë besimin e komunitetit tek efektiviteti i administratës duke demonstruar se ata që shmangin pagesën e taksave do të japin llogari, dhe përbën një parandalues të rëndësishëm për të tjerë që mund të mendojnë që të kryejnë veprime mospërputhshmërie.
- Një mjet i fuqishëm kundër evazionit fiskal dhe për zhvillimin e masave politike efikase mund të jetë edhe bashkëpunimi midis përfaqësuesve të biznesit dhe përfaqësuesve të komunitetit. Kjo mund të përfshijë vendosjen e një regjimi më të

gjerë të mbajtjes së taksave në fusha ku konkurrenca e pandershme e mbështetur në evazionin fiskal është e përhapur.

- Të përmirësohen rregullimet e bashkëpunimit midis institucioneve shtetërore dhe të sigurohet se planet operationale për identifikimin e punës në të zezë të mbështeteten në një strategji të qartë.
- Të zhvillohet një fushatë informacioni dhe ndërgjegjësimi për të mos pranuar mënyrën e pagesës me të holla.

BIBLIOGRAFIA

I. Doktrinë

- Amatucci & Pistone, A. (2012). La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia.
- Antonini, L. (1966). Equivalenza di fattispecie tributarie ed elusione di imposta. Riv. dir. fin.
- Basu, G. (2007). Global Perspectives on E-commerce Taxation Law. Ashgate, Londër.
- Betti, E. (1955). Teoria Generale della Interpretazione, II. Milano.
- Brown, B. K. (2012). A comparative look at regulation of corporate tax avoidance, Comparative prespectives on law and justice. Italy: Springer editor.
- Caraccioli, I. (2009). Elusione fiscale e abuso di diritto (Considerazioni generali in tema di elusione fiscale e abuso del diritto, Profili Penal-Tributari dell'“Abuso di diritto”. Neotepa- Periodico ufficiale dell'A.N.T.I. (Associazione Nazionale Tributaristi).
- Castles & Leibfried and Lewes & Obinger, F. (2010). The Oxford Handbook of the Welfare State. Oxford Handbooks Online.
- Centore, P. (2008). L'abuso di diritto nell'Iva. Corr. Trib.

- Corasaniti, G. (2006). La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend éashing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte.
- D’Avirro & Giglilì, A. (mars 2012). I reati tributari. Milano: Ipsoa- Gruppo Wolters Kluwer Italia.
- De La Feria, R. (2011). Prohibition of Abuse of Law, A New General Principle of EU Law? Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law.
- Deotto, D. (2012). Manuale accertamento 2012, Accertamento sintetico, da redditometro, società di comodo, abuso del diritto, studi di settore, Evoluzione e analisi. Milano: Gruppo 24 ore.
- Elezi, I. (2015). E drejta penale e posaçme. Tiranë.
- Gagné, Riouz, C. (2000). Globalization, tax competition and fiscal equalization.
- Galdieri, E. (2009). General anti-avoidance rules & doctrines, EUCOTAX Wintercourse. Roma: Facoltà di Giurisprudenza, Cattedra di Diritto Tributario.
- Garbarino, C. (2009). The development of a judicial anti-abuse principle in Italy. British Tax Review, B.T.R.
- García Prats , F. (2008). The “Abuse of tax law”: prospects and analysis. Version i shkruar i seminarit doktoral, me titull “L’abuso del concetto di abuso della legge tributaria”, Universiteti i Bergamos.
- Gjyli, K. (2011). Shkenca mbi financat dhe e drejta financiare. Tiranë.

- Gorezi, A. (2011). In Shareholder Rights, Executive Compensation an Stakeholder Protection: a Comparative Overview of USA and chosen EU jurisdictions, CEU ETD Press.
- Hensel, A. (1956). Diritto Tributario. Milano.
- Horwath, C. (sixth edition 2009-2010). International Master Tax Guide. A Walters Kluwer Business Publication.
- Hyman, D. (2011). Public Finance, A Contemorary Aplication from Theory to Policy. South-Western Cengage Learning.
- Kryeziu, R. (2014). Financat Publike. <http://www.scribd.com>, 45.
- Lavoisier. (2009). L'abuso di diritto nell'ordinamento tributario italiano.
- Liprino, V. (2009). L'abuso di diritto nell'esperienza tributaria francese ed italiana. Itali: Alma Mater Studiorum- Università di Bologna.
- Locchi, P. (2011). La notificazione degli atti tributari, Come evitare errori procedurali. Republica di San Marino: Maggioli Editore.
- Longchamps de Bèrier, F. (2013). L'abuso del diritto nell'esperienza del diritto privato romano. Torino: G.Giappicheli Editore.
- Losurdo, F. (2011). Il divieto dell'abuso del diritto nell' ordinamento europeo, storia e giurisprudenza. Torino: G.Giappicheli Editore.
- Lyon, H. (2019). Principles of Taxation. SHBA: Franklin Classics.

- Marongiu, G. (2009). Spunti di metodo in tema di “abuso del diritto”,. Milano: Neotepa- Periodico ufficiale dell’A.N.T.I. – Associazione Nazionale Tributaristi Italiani.
- Mateli, A. (2013). Sistemi Tatimor në Shqipëri. Tiranë: Botimet Male.
- McCann, C. (1998). Critical Response. Routledge.
- Messina, M. (n.d.). L’abuso del diritto. Bologna.
- Mete, E. (2011). E drejta tatimore dhe doganore.
- Miceli, R. (2009). Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub.
- Orow, N. B. (2000). General anti-avoidance rules, A comparative International analysis. Jordans Editor, Bristol, Introduction.
- Pagliantini, S. (2000). Abuso del diritto e buona fede nei contratti, Principi, regole e sistema. Torino: G.Giappicheli Editore.
- Palumbo, G. (2011). Elusione fiscale e abuso del diritto, L’aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale. Milano: Cesi Multimendia.
- Palumbo, G. (2011). Elusione fiscale e abuso del diritto, L’aggiramento degli obblighi impositivi tra legittimo risparmio ed evasione fiscale. Milano: Cesi Multimendia.

- Piantavigna, P. (2011). Abuso del diritto fiscale nell' ordinamento europeo. Torino: G.Giappicheli Editore.
- Pistone, P. (1995). Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova. Padova.
- Russo, P. (1999). Manuale di Diritto Tributario. Milano.
- Spoto, A. (1997). Revisione della clausola antielusione. Si devono applicare le sanzioni? Il Fisco.
- Tafa (Bungo), G. (2009). Shkenca mbi Financat dhe e Drejta Financiare. Tiranë.
- Tahiraj & Porro, R. (2008). Il sistema tributario in Albania: Evoluzione storica dal 1839-1945.
- Terracina, D. (2012). Riflessi penali dell' evasione fiscale, Tra ricchezza nascosta e regime del dichiarato. Romë: Dike Giuridica Editrice.
- Weber, D. (2013). Abuse of law in European Tax Law: An overview and some recent trends in direct and indirect tax case of the ECJ-Part 1. European Union, IBFD.
- Wood, R. (n.d.). Flat, Fair and Progressive taxes? Forbes. Retrieved from Working Paper on Forber: <http://www.forbes.com>.

II. Legjislacion

- **Legjislacion i Republikës së Shqipërisë**

- Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, miratuar me ligjin nr. 8417, datë 21.10.1998, e ndryshuar.
- Marrëveshja e Stabilizim-Asocimit, qershor 2006.
- Marrëveshje të ratifikuara nga Kuvendi “Për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e evazionit fiskal”, të cilat janë në fuqi.
- Ligji nr.9754, datë 14.6.2007, “Për përgjegjësinë penale të personit juridik”.
- Ligji nr.7512, datë 10.8.1991, “Për sanksionimin dhe mbrojtjen e nismës së lirë, të veprimtarive private të pavarura dhe privatizimit”.
- Ligj nr.7638 datë 19.11.1992, “Për shoqëritë tregtare”.
- Ligji nr.7850, datë 29.7.1994, “Për Kodin Civil të Republikës së Shqipërisë” i ndryshuar.
- Ligji nr.7895, datë 27.7.1995, “Për Kodin Penal të Republikës se Shqipërisë”. i ndryshuar
- Ligji nr.8485, datë 12.5.1999, “Kodi i Procedurave Administrative” i ndryshuar.
- Ligji nr.8438, datë 28.12.1998, “Për tatimin mbi të ardhurat”, i ndryshuar.
- Ligji nr.92/2014, “Për tatimin mbi vlerën e shtuar në RSH”. i ndryshuar
- Ligji nr.131/2015, “Për Qendrën Kombëtare të Biznesit”. i ndryshuar
- Ligji nr.9901, datë 14.4.2008, “Për tregtarët dhe shoqëritë tregtare”
- Ligji nr.9723, datë 3.5.2007, “Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit” i ndryshuar.

- Ligji nr.9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar.
- Ligji nr.49/2012, “Për organizimin dhe funksionimin e gjykatave administrative dhe gjykimin e mosmarrëveshjeve administrative”, i ndryshuar.
- Ligji nr.9136, datë 11.9.2003, “Për mbledhjen e kontributeve të detyrueshme të sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar
- Ligji nr.92/2014, datë 28.12.2014, “Për tatimin mbi vlerën e shtuar”, i ndryshuar.
- Ligji nr.9754, datë 14.6.2007, “Për përgjegjësinë penale të personit juridik”.
- Ligji nr.7703, datë 11.5.1993, “Për sigurimet shoqërore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar.
- Ligji nr.144/2013, “Për disa shtesa dhe ndryshime në ligjin nr.7895, datë 27.1.1995, Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar”.
- Ligji nr.135/2015, “Për disa shtesa dhe ndryshime në ligjin nr.7895, datë 27.1.1995, Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar”.
- Ligjit 4/2020 “Për shkëmbimin automatik të informacionit të llogarive financiare”.
- Ligjin Nr. 87/2019, datë 18.12.2019 "Për faturën dhe sistemin e monitorimit të qarkullimit”, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 3, datë 20.01.2020
- Vendim i Këshillit të Ministrave, nr.157, datë 15.3.2006.
- Vendim i Këshillit të Ministrave, nr.430, datë 28.6.2006.
- Vendim i Këshillit të Ministrave, nr.33, datë 29.1.2014
- Vendim i Këshillit të Ministrave, nr.591, datë 10.9.2014.
- Vendim i Këshillit të Ministrave, nr.818, datë 26.11.2014.

- Udhëzim nr.6, date 10.02.2004, “Për marrëveshjet bilaterale për shmangien e taksimit të dyfishtë dhe parandalimin e evazionit fiskal”.
- Udhëzim nr.5, datë 30.1.2006, “Për tatimin mbi të ardhurat”.
- Udhëzim nr.24, datë 02.09.2008 i ndryshuar “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”

- **Akte ligjore të organizatave ndërkombëtare dhe europiane**

- Konventa Europiane e të Drejtave dhe Lirive Themelore të Njeriut, 1950
- Deklarata e të Drejtave Themelore në Bashkimit Europian
- Traktati i Komunitetit Europian
- Rregullores së Këshillit, të datës 18 dhjetor 1995
- Direktiva nr. 90/434, datë 20 gusht 1990 (Merger Directive- Direktiva për Bashkimet)
- Direktiva nr. 90/435, datë 20 gusht 1990 (Parent-Subsidiary- Direktiva Mëmë-Filial), e ndryshuar me Direktivën 2005/19.
- Direktiva nr.2003/48 (Interest on savings Directive- Interesat dhe kursimet)
- Direktiva nr.2003/49 (Interest & Royalties Directive- Direktiva (për intersat dhe pronësinë intelektuale))
- Direktiva e gjashtë e KE 77/388/CEE e datës 17 maj 1977 (VAT Directive)
- Direktiva 2006/112/CE e Këshillit Europian, datë 28 nëntor 2006, që shfuqizon direktivën 67/227/CEE dhe 77/388/CEE.

- Direktiva 2006/69/CE e Këshillit Europian, datë 24 Korrik 2006, që ndryshon direktivën 77/388/CEE “Për disa masa të cilat kanë qëllimin të thjeshtëzojnë mbledhjen e tatimit mbi vlerën e shtuar dhe të kontribuojnë në adresimin e shmangies tatimore dhe evazionit fiskal”.
- Kushtetuta e Republikës së Italisë- Costituzione della Repubblica Italiana
- Kodi Civil i Republikës së Italisë- Codice Civile, i hyrë në fuqi me ligjin nr.262, datë 16 mars 1942, botuar në fletoren zyrtare nr. 79, datë 4 prill 1942
- Dekreti presidencial nr.600 i vitit 1973, ndryshuar me dekreti legjislativ nr.344, datë 12 dhjetor 2003
- Dekreti presidencial nr. 917, datë 22 Dhjetor 1986 (transfer pricing)
- Dekreti Legjislativ nr. 358, datë 8 tetor 1997
- Dekreti Ministerial nr. 259, datë 19 qershor 1998
- Ligji nr.408, datë 29 dhjetor të vitit 1990
- Ligji nr.342, i vitit 2000
- Qarkorja (circolare) nr.320, datë 19 dhjetor 1997 e Administratës financiare italiane.
- Rezoluta nr. 117/E, datë 15 korrik 1999
- Rezoluta nr. 32/E, datë 23 mars 2001, “Për disa sqarime në lidhje me zbatimin e nenit 37-bis”
- Rezoluta nr.143/E, datë 8 korrik 2009
- Rezoluta e Agjencisë së të ardhurave (Agenzia delle Entrate) nr. 234, datë 24 gusht 2009.
- Propozim Ligjor nga deputeti M. Leo “Për ndryshimin e nenit 37-bis të Dekretit presidencial nr.600, datë 29 nëntor 1973

III. Jurisprudencë

- **Vendime të Gjykatës Italiane të Kasacionit**

- Vendimi nr.3620, datë 15 Nëntor 1974 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.75, datë 9 Janar 1978 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.1123, datë 7 Mars 1978 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.5693, datë 1 Dhjetor 1978 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.5571, datë 24 Tetor 1981 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.1198, datë 25 Shkurt 1982 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.511, datë 20 Janar 1984 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.4309, datë 28 Qershor 1986 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.5073, datë 18 Gusht 1986 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.10521, datë 6 Tetor 1995 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.2372, datë 20 Mars 1996 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.3979, datë 3 Prill 2000 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.9944, datë 28 Korrik 2000 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.11351, datë 3 Shtator 2001 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.3345, datë 7 Mars 2002 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.20398, datë 21 Tetor 2005 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.22932, datë 14 Nëntor 2005 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.20398 dhe nr.22932 i vitit 2005 të Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.5851, datë 16 Mars 2006 i Gjykatës së Kasacionit

- Vendimi nr.10352, datë 5 Maj 2006 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.30055 nr.30056 dhe nr.30057, datë 2 Dhjetor 2008 i Gjykatës së Kasacionit
- Vendimi nr.1465, datë 21 Janar 2009 i Gjykatës së Kasacionit

- **Vendime të Gjykatës Europiane të Drejtësisë- European Court of Justice**

- Vendimi n. 125/76, datë 11 tetor 1977, (Cremer case);
- Vendimi n. C-8/92, 3 March 1993,(General Milk Products case);
- Vendimi n. C-206/94, 2 May 1996, (Palletta case);
- Vendimi n. C-367/96, 12 May 1998, (Kefalas case);
- Vendimi n. C-110/99, 14 December 2000, (Emsland-Stärke case);
- Vendimi n. C-167/01, 30 September 2003 (Diamantis case).
- Vendimi n. C-294/97 (Eurowings case)
- Vendimi n. C-196/04 *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v IRC* [2006]
- Vendimi nr. C-321/05, date 5 korrik 2007, (Koefod case)
- Vendimi n. C-201/05 *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v IRC* [2008]
- Vendimi n. C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* [1997]
- Vendimi n. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, datë 16 korrik 1998.

- Vendimi n. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, datë 12 dhjetor 2002.
- Vendimi n. C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, datë 13 dhjetor 2005.
- Vendimi n. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, datë 13 mars 2007.
- Vendimi n. C-436/00, *X e Y v. Riksskatteverket*, datë 21 nëntor 2002.

IV. Burime nga interneti dhe web faqe

- “Gjetjet e sondazhit mbi disa aspekte të klimës së biznesit” - Sekretariati i Këshillit Shqiptar të Investimeve, tetor 2017 (sondazhi u krye midis muajve korrik e shtator 2017), parë për herë të fundit në maj 2018, në linkun https://www.investment.com.al/ep-content/uploads/2019/05/AL_-Survey-Findings.pdf.
- Raporti Vjetor2019 i Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve është një dokument publik i cili ngarkohet në faqen zyrtare të internetit, www.tatime.gov.al.
- Amatucci A. dhe Pistone P., *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all’ombra della Corte di Giustizia, 2012*, i aksesueshëm në http://academia.edu/2916279/La_ricerca_di_una_fonte_per_il_principio_generale_antielusivo_allombra_della_Corte_di_Giustizia_nota_a_CGUE_29_marzo_2012_ca_usa_C-417_10_-_3M_Italia_S.p.A. (parë për herë të fundit më 2 korrik 2013)

- Neotepa, *Elusione fiscale e abuso di diritto*, 2009, i aksesueshëm në <http://www.docstoc.com/docs/74794296/ELUSIONE-FISCALE-E-ABUSO-DI-DIRITTO>, (parë për herë të fundit më 25 qershor 2013)
- Corasaniti G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend èashing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, 2006, i aksesueshëm në [http://www.utilla.it/BancaDati/La nullit dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella-S2LB0010000568-Utet.aspx](http://www.utilla.it/BancaDati/La_nullit_dei_contratti_come_strumento_di_contrasto_delle_operazioni_di_dividend_washing_nella-S2LB0010000568-Utet.aspx) (parë për herë të fundit më 28 qershor 2013).
- <https://www.altalex.com/documents/neës/2016/07/28/il-nuovo-abuso-del-diritto-tributario>(parë për herë të fundit më tetor 2020).
- <http://www.agenziaentrate.gov.it/> (parë për herë të fundit në dhjetor 2019)
- <http://www.doingbusiness.org/> (parë për herë të fundit më 27 maj 2013)
- <http://www.eur-lex.europa.eu/> (parë për herë të fundit më 30 qershor 2019)
- <http://www.europa.eu/> (parë për herë të fundit më 2 korrik 2019)
- <http://www.leggiditaliaprofessionale.it/> (parë për herë të fundit më 30 qershor 2013)
- <http://www.ssrn.com/> (parë për herë të fundit maj 2020)
- <http://doc.studenti.it/podcast/diritto-tributario-e-amministrazione-finanziaria.html> (parë për herë të fundit më 1 korrik 2013)
- <http://www.tatime.gov.al/>, (parë për herë të fundit në tetor 2020)
- www.bankofalbania.org, (parë për herë të fundit në tetor 2020)
- <http://www.qbz.gov.al> parë për herë të fundit në shtator 2020)