

# **VEPRAT PENALE NË LIDHJE ME TAKSAT E TATIMET**

Av. Amarilda XHAFERRI MSC

Dorëzuar

Universitetit Europian të Tiranës

Shkollës Doktorale

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

Udhëheqës shkencor: Prof.Asoc.Dr. Shefqet MUÇI

Numri i fjalëve: 56111

Tiranë, Mars 2016

**©E DREJTA E AUTORIT: AMARILDA XHAFERRI**

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 i kushtohet studimit të krimeve të kryerja nga një shoqëri tregtare ose ndaj saj gjatë ushtrimit të një aktiviteti të kundërligjshëm, pra i kushtohet analizës së elementeve të veprave penale në fushën e taksave dhe tatimeve. Ky punim studion, gjithashtu, mekanizmat e ndjekjes dhe të sanksioneve të krimeve në këtë fushë, në mënyrë që të dallojmë veçoritë e tyre dhe të kuptojmë perspektivat që ato mbartin. Ajo çka duhet të theksohet është se ka pasur nevoja emergjente për ndryshimin e Kodit Penal. Ndryshimet e fundit në Kodin Penal përfshinë figura të reja të veprave penale të kryera kundër pasurisë dhe në sferën e ekonomisë të cilat, karakterizohen nga një sërë tiparësh të veçanta juridiko-penale, prej specifikave që kanë dhe për faktin që çdo ditë e më shumë kërcënojnë jo vetëm interesat financiare të vendit, si pjesë e Buxhetit të Shtetit, por cenojnë gjithashtu sigurinë kombëtare. Qartësimi i kuptimit të këtyre veprave penale është i domosdoshëm. Gjithashtu, i domosdoshëm është përforsimi i misionit dhe i kompetencave të njësive të përbashkëta hetimore, administratës Tatimore, Policisë Gjyqësore për kërkimin dhe zbulimin, po ashtu edhe për ushtrimin e ndjekjes penale dhe për sanksionimin e veprimeve që vijnë në kundërshtim me ligjin. Krimet në sferën e pasurisë dhe atë ekonomike janë rritur në numër çdo vit e më shumë. Organi i akuzës, gjykatat, administrata tatimore, por edhe studiuesit e fushës duhet t'i mbajnë parasysh evoluimet në kohë, me qëllim që të zhvillojnë me sukses teorinë dhe praktikën e luftës kundër krimit ekonomik.

Fjalët kyçe: evazion tatimor, Kodi Penal, vepër penale, taksa e tatime, hetim penal.

## **Abstract**

This paper is dedicated to the study of crimes in the sphere of the economy, the analysis of the elements of the offenses in the sector of the economy, particularly in the area of Taxes. This paper also studies mechanisms and sanctions prosecution of crimes in the sphere of economy, in order to distinguish their features and understanding the prospects that they carry. What should be noted is that there was an emergency need for amending the Criminal Code because this field is so sensitive, dynamic and diverse and does not exist any legal arrangement in most cases. Recent changes to the Criminal Code includes new figures of the offenses in the sphere of economy, which is characterized by a number of features specific criminal case, as well as the specifics that these works, that are often threaten not only for financial interests of a country as part of the State Budget, but they affect the national security. It is necessary to clarify the meaning of these offenses, strengthening the mission and powers of the Tax Administration, the Judicial Police for research and discovery, as well as for the criminal prosecution and their sanctioning. Financial crimes are increasing in number every day more. The prosecution, courts, tax administration, but also researchers in this field should take into account their evolution, in order to successfully develop the theory and practice of combating economic crime.

**Key Words:** tax evasion, the criminal code, offences, taxes and duties, taxfraud, criminal investigation.

**Dedikim**

***DEDIKUAR PRINDËRVE TË MI,  
VALENTINA, VIRON!***

## **Falënderime**

*Finalizimi i kësaj teme ka gjetur mbështetje nga disa persona, të cilëve do të doja t'u dedikoja pjesën e falënderimeve dhe mirënjohjeve.*

*Së pari, një detyrim i sinqertë mirënjohjeje i drejtohet Prof. Asc.Dr. Shefqet Muçi, i cili si udhëheqës i temës së doktoraturës më ka orientuar e mbështetur gjatë gjithë kësaj periudhe.*

*Falënderime të tjera shkojnë për stafin akademik të Universitetin Europian të Tiranës, i cili më ofroi mundësinë për të avancuar në rrugën e dijes.*

*Falënderime i shpreh familjes sime, në veçanti prindërve të mi, të cilët më kanë mbështetur shpirtërisht dhe financiarisht, në çdo moment gjatë periudhës së kërkimit dhe shkrimit të temës.*

*Mbi të gjitha falënderoj Zotin që më ka dhënë mundësinë për ta realizuar këtë punim.*

## **Lista e Tabelave**

Tabela1. Numri i çështjeve dhe të dënuarve në vite

Tabela 2. Krimet Viti 2009

Tabela 3. Kundërvajtjet Viti 2009

Tabela 4. Krimet Viti 2010

Tabela 5. Kundërvajtjet Viti 2010

Tabela 6. Krimet Viti 2011

Tabela 7. Kundërvajtjet Viti 2011

Tabela 8 . Krimet Viti 2012

Tabela 9. Kundërvajtjet Viti 2012

Tabela 10 . Veprat penale Viti 2013

Tabela 11 . Veprat penale Viti 2014

## **Lista e Shkurtimeve dhe e Fjalorit**

OKB Organizata e Kombeve të Bashkuara

FIU Njësia e Inteligjencës Financiare

DPPPP Drejtoria e Përgjithshme për Parandalimin dhe Pastrimin e Parave

KEDNj Konventa Europiane e të Drejtave të Njeriut

GjEDNj Gjykata Europiane e të Drejtave të Njeriut

BSh Banka e Shqipërisë.

EGMONT Rrjeti i Njësive të Inteligjencës Financiare në Botë

FATF Grupi i Veprimit Financiar (kundër pastrimit të parave)

NjIF Njësi e Inteligjencës Financiare

PPP/FT Parandalimi i Pastrimit të Parave dhe Financimit të Terrorizmit

RAD Raporti i Aktivitetit të Dyshimtë.

RTV Raporti i Transaksionit të Vlerave

AML/CFT Kundër Pastrimit të Parave/Kundër Financimit të Terrorizmit

OECD Organizata për Bashkëpunim dhe Zhvillim Ekonomik

EC Komisioni European

PEP Personat e Ekspozuar Politikisht

KE Këshilli i Europës

BE Bashkimi European

EEC Komuniteti Ekonomik European

GDP Produkti i Brendshëm Bruto

FMN Fondi Monetar Ndërkombëtar

CIA Agjencia Qendrore e Informacionit (ShBA)

OJQ Organizata Joqeveritare

LKPP Ligjit për Kontrollin e Pastrimit të Parave

MONEYVAL Komiteti i Ekspertëve për Vlerësimin e Masave kundër Pastrimit të Parave dhe Financimi i terrorizmit

SHISH Shërbimi Informativ i Shtetit

ILDKP Inspektorati i Lartë i Deklarimit dhe Kontrollit të Pasurisë

GAFI FATF (Grupi i Veprimit Financiar)

## **SHTOJCA 1**

Lista e krimeve të natyrës ekonomike (objekt i punimit), për të cilat lejohet përgjimi elektronik në mjedise private dhe regjistrimi i thirrjeve telefonike hyrëse dhe dalëse.

1. Neni 135: “Neni 181/a: “Moskryerja e detyrave nga organet tatimore”

## **SHTOJCA 2**

Lista e krimeve të natyrës ekonomike, për të cilat lejohet përgjimi fotografik ose video në mjedise publike dhe përdorimi i pajisjeve gjurmuese<sup>1</sup>

1. Neni 180: “Fshehja e të ardhurave”
2. Neni 181: “Mospagimi i taksave dhe tatimeve”
3. Neni 182: “Ndryshimi në aparatet matëse”

## **PËRMBAJTJA E LËNDËS**

**©E drejta e autorit: Amarilda Xhaferri**

Abstract

Dedikim

Falënderime

Lista e Tabelave

Lista e Shkurtimeve dhe e Fjalorit

Shtojca 1

Shtojca 2

|                                                                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| KAPITULLI I: HYRJA DHE BAZIMI TEORIK .....                                                                                        | 1   |
| 1.1. HYRJE.....                                                                                                                   | 1   |
| 1.2. Objektivat e Punimit.....                                                                                                    | 4   |
| 1.3. Hipoteza dhe pyetjet kërkimore .....                                                                                         | 6   |
| 1.4. Metodologjia e Përdorur.....                                                                                                 | 7   |
| 1.5. Rëndësia e Punimit .....                                                                                                     | 10  |
| 1.6. Qëllimi i Punimit .....                                                                                                      | 11  |
| 1.7. Rëndësia e Metodave Kërkimore .....                                                                                          | 12  |
| 1.8. Përmbledhje e kapitujve. Struktura e temës .....                                                                             | 13  |
| KAPITULLI II: TAKSAT DHE TATIMET.....                                                                                             | 14  |
| 2.1 Historiku i sistemit tatimor shqiptar .....                                                                                   | 14  |
| 2.2 Karakteristika të sistemit ligjor lidhur me taksat dhe tatimet.....                                                           | 15  |
| 2.3. Ndryshimet e ligjit penal në fushën e tatimtaksave ndër vite.....                                                            | 26  |
| 2.4. Konstatimi i veprimtarisë së kundërligjshme në fushën e tatimtaksave.....                                                    | 57  |
| KAPITULLI III: VEPRAT PENALE NË LIDHJE ME TAKSAT DHE TATIMET ( NENET 180-182) RËNDËSIA DHE MBROJTJA JURIDIKE PENALE .....         | 62  |
| 3.1 Evazioni Fiskal dhe Evazioni Tatimor. Format klasike të shfaqjes .....                                                        | 62  |
| 3.2. Përgjegjësia penale e personave juridikë.....                                                                                | 68  |
| 3.3. Amnistia Fiskale .....                                                                                                       | 70  |
| 3.4. Analizë juridike e veprave penale në fushën e Tatimtaksave.....                                                              | 78  |
| 3.5. Vështrim krahasimor .....                                                                                                    | 113 |
| 3.6. Sistemi ligjor i taksave e tatimeve lidhur me respektimin e të drejtave themelore të njeriut. Raste praktike nga GJEDNJ..... | 117 |
| KAPITULLI IV: ORGANET QË KANË PËRGJEGJËSI PËR PARANDALIMIN E VEPRIMEVE TË KUNDËRLIGJSHME NË FUSHËN E TATIMEVE DHE TAKSAVE .....   | 137 |
| 4.1. Historiku i krijimit të Strukturave të Hetimit Tatimor. Misioni dhe strategjitë .                                            | 137 |
| 4.2. Drejtoria e Hetimit Tatimor .....                                                                                            | 140 |
| 4.2.1. Organizimi i Drejtorisë së Hetimit Tatimor, Objektivat .....                                                               | 141 |
| 4.2.2. Programet e Investigimit Kriminal .....                                                                                    | 147 |
| 4.2.3. Teknikat Hetimore .....                                                                                                    | 148 |
| 4.3. Statusi i Oficerëve të Policisë Gjyqësore. Raporti me institucionet e tjera.....                                             | 151 |
| 4.4. Drejtoria e Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion) .....                                                                 | 153 |
| 4.5. Partnerët ndërkombëtare në luftën kundër evazionit.....                                                                      | 154 |
| KAPITULLI V: ANALIZA STATISTIKORE E VEPRAVE PENALE NË LIDHJE ME TATIMTAKSAT .....                                                 | 162 |
| 5.1 Metodologjia e përzgjedhjes dhe e përcaktimit të grupit të veprave penale .....                                               | 162 |

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.1.1. <i>Burimi</i> .....                                                                                                                  | 162 |
| 5.1.2. <i>Problematika</i> .....                                                                                                            | 163 |
| 5.2. Parashkrimi i figurave të veprës penale dhe Dinamika e kriminalitetit .....                                                            | 163 |
| 5.2.1. <i>Vëllimi</i> .....                                                                                                                 | 164 |
| 5.2.2. <i>Dinamika</i> .....                                                                                                                | 164 |
| 5.3. Klasifikimi i të dënuarve për krime sipas grupveprave penale të dënuara për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike në vite..... | 166 |
| 5.4. Defekte të Metodologjisë .....                                                                                                         | 176 |
| KAPITULLI VI: KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME .....                                                                                             | 177 |
| 6.1. Konkluzione .....                                                                                                                      | 177 |
| 6.2. Rekomandime.....                                                                                                                       | 186 |
| BIBLIOGRAFIA .....                                                                                                                          | 191 |

## KAPITULLI I: HYRJA DHE BAZIMI TEORIK

### 1.1. HYRJE

Ky punim është një përpjekje për të trajtuar një fushë të re dhe relativisht të panjohur për të drejtën shqiptare. Puna që kryej gjatë këtyre viteve, si drejtuese e Strukturës së Inteligjencës Hetimore Tatimore Rajoni Qendror, më ka orientuar për t'iu futur punës për një temë të tillë dhe sinqerisht më duhet ta pranoj se realizimi i saj nuk ka qenë i thjeshtë dhe kjo për disa arsye.

Së pari, dua të përmend faktin së e drejta penale në fushën e tatimeve përbën risi në mjedisin ligjor shqiptar dhe pikërisht për këtë fakt kjo temë është një fushë e paeksploruar në qarqet tona akademike. Në të njëjtën kohë përmend faktin se kanë munguar trajtimet e rasteve praktike si dhe zhvillimi i kuadrit ligjor rregullues ekzistenca e të cilëve do ta pasuronte shumë këtë trajtesë. Nxitja për përzgjedhjen e kësaj teme lidhet kryesisht me dëshirën për të shqyrtuar legjislacionin e vendit tonë, lidhur me mundësitë që ai ofron dhe për të konstatuar se në ç'raport qëndron ai, krahasuar me vendet e tjera më të zhvilluara si Gjermania, Franca dhe shumë vende të tjera. Megjithatë shtysa kryesore, që më drejtoi në këtë temë, ishte dëshira për ta pasuruar doktrinën shqiptare me punime të reja në drejtim të luftës kundër evazionit tatimor. Këtë temë e konsiderova njëkohësisht sfiduese si nga pikëpamja teorike ashtu edhe nga pikëpamja praktike. Sikurse e përmenda edhe më sipër, vështirësitë ishin jo të vogla për finalizimin e saj. Sidoqoftë, një ndihmesë thelbësore për realizimin e kësaj teme më ka dhënë edhe periudha e kërkimit shkencor në *Akademinë e Biznesit* në Rjeka dhe *Business School PAR*, në bashkëpunim me prestigjiozen *Iacocca Institute dhe Lehigh University, Multidisciplinary Konferenca Akademike Economics*,

Management and Marketing Prague 2014, Czech Republic (MAC-EMM 2014) Institute, për të Drejtën e Krahastuar dhe Ndërkombëtare Private, të cilat ofruan literaturën më bashkëkohore të autorëve më të njohur në fushën akademike në Europë. Gjatë qëndrimit tim në këto institute arrita të konsultoj literaturën, e cila i dha temës një dimension të ri dhe më të përditësuar. Qëllimi ishte për të krijuar një pasqyrë të situatës të vendit tonë krahastuar me ndërkombëtarët për një studim cilësor të faktorëve kriminogjenë të veprave në fushën e tatimeve dhe taksave. Shpresoj që ky punim të përbëjë një hap të parë për thellimin e studimeve të mia në këtë drejtim dhe të pasurimit të doktrinës shqiptare.

Punimi përfaqëson një studim të seksionit VI “Veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet” (nenet 180-182), të kodit penal<sup>1</sup>, konkretisht në kreun III të pjesës së posaçme të kodit, “Vepra penale kundër pasurisë dhe në sferën e ekonomike”. Studimi është bërë në bazë të një vështrimi analizues me qëllim që të studiohet evoluimi si dhe dimensionet aktuale të tyre. Veprat penale të parashikuara në këtë seksion kanë mjaft të përbashkëta si p.sh: subjekti kryesisht është subjekt i posaçëm, ndërsa objekti grupor dhe të tjera ngjashmëri do të analizohen në vijim të punimit. Një rëndësi e veçantë i kushtohet hetimit të këtyre veprave; hetimi realizohet duke u mbështetur në analizën juridike, por sigurisht paralelisht me të sillen shembuj konkretë nga praktika shqiptare dhe nga praktika ndërkombëtare në luftën kundër krimit financiar. Në këtë punim studiohen gjithashtu, mekanizmat e ndjekjes dhe të sanksioneve të krimeve në mënyrë që të dallojmë më mirë veçoritë e tyre dhe të kuptojmë perspektivat që ato mbartin. Ajo çka duhet të theksohet është se ka pasur nevojë emergjente për ndryshimin e Kodit Penal, pasi kjo fushë kaq e ndjeshme, dinamike dhe e larmishme nuk gjente rregullim ligjor në

---

<sup>1</sup> Miratuar me Ligjin Nr.7895, datë 27.01.1995, ndryshuar me Ligjin Nr.144/2013, datë 02.05.2013.

shumicën e rasteve. Shumë veprime të kundërligjshme nuk parashikoheshin si të tilla në Kodin Penal.

Punimi vjen si rezultat i studimit të gjatë të koncepteve të larmishme në këtë fushë, studimit të rasteve praktike të hetimit të tyre, njohjes me materiale burimore të ndryshme vendase dhe të huaja, përfundimeve dhe rekomandimeve të arritura në konferenca shkencore, seminare dhe kurse të organizuara nga agjenci dhe specialistë të BE-së, që lidhen kryesisht me hetimin e krimeve financiare si edhe me përvojën personale. Mbarëvajtja e punimit është pasqyruar pranë Departamentit të së Drejtës Penale të UET-së. Punimi doktoral përbëhet nga 217 faqe formati A4, me rreth 52.000 fjalë dhe me mbi 200 referenca. Për të hartuar këtë punim janë shfrytëzuar 83 libra dhe 21 artikuj, raporte, leksione dhe dokumente ligjore të cituara, mbi 60 raste praktike dhe vendime gjyqësore, të disponueshme kryesisht në gjuhën angleze dhe shqipe, si dhe faqe të internetit.

Ndryshimet e fundit në Kodin Penal përfshijnë figura të reja të veprave penale, të cilat karakterizohen nga një sërë tiparesh të veçanta juridiko-penale, si dhe prej specifikës që ato kanë dhe që çdo ditë e më shumë kërcënojnë jo vetëm interesat financiare të vendit si pjesë e Buxhetit të Shtetit, por cenojnë gjithashtu sigurinë kombëtare. Është i nevojshëm qartësimi dhe kuptimi i këtyre veprave penale, përforcimi i misionit dhe i kompetencave të administratës Tatimore, Policisë Gjyqësore për kërkimin dhe zbulimin, po ashtu edhe për ushtrimin e ndjekjes penale dhe sanksionimin e tyre. Organi i akuzës, gjykatat, administrata tatimore, por edhe studiuesit e fushës duhet t'i mbajnë parasysh evoluimet në kohë, me qëllim që të zhvillojnë me sukses teorinë dhe praktikën e luftës kundër krimit financiar.

Shpresoj, që me anë të këtij punimi, të kem dhënë një ndihmesë sado të vogël në teorinë e së drejtës penale.

## **1.2. Objektivat e Punimit**

Ndër dy objektivat kryesorë të këtij punimi mund të përmendim 2 objektiva.

Së pari, analizën e literaturës në lidhje me fushën kërkimore dhe me qëllimet e këtij punimi dhe së dyti, analizën e situatës reale. Në këtë mënyrë, do të mund të kemi një tablo të plotë të problemeve dhe të sfidave me të cilat është përballur, po përballët dhe që mund të përballët në të ardhmen sektori i ekonomisë. Për mënyrën sesi është trajtuar literatura e shfrytëzuar kemi bërë një ndarje të tillë:

- ☐ Së pari, do të analizohet literatura kombëtare dhe ndërkombëtare në lidhje me mbrojtjen e interesave financiare të vendit nga evazoni fiskal<sup>2</sup>.
- ☐ Së dyti, do të analizohet literatura kombëtare dhe ndërkombëtare në lidhje me krimet ekonomike, veçanërisht të atyre në lidhje me tatim taksat.
- ☐ Së treti, do të bëhet një përshkrim i shkurtër historik mbi ndryshimet në legjislacionin penal në Shqipëri për sa i takon seksionit VI të Kreut III të tij.
- ☐ Së katërti, do të analizohen figurat konkrete të veprave penale në lidhje me tatimtaksat në Shqipëri.
- ☐ Së pesti, do të bëhet evidentimi i problemeve dhe i sfidave të sistemit ekonomik shqiptar përballë informalitetit.
- ☐ Së gjashti, do të evidentohen problemet dhe sfidat me të cilat përballët drejtësia shqiptare në luftën kundër krimit financiar.

---

<sup>2</sup> Konventën "Për Mbrojtjen e Interesave Financiare të Komunitetit Evropian", Botuar në Fletoren Zyrtare Nr. C 316 , dt. 27.11.1995. E disponueshme dhe në adresën 95/C 316/01, Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention based on Article K.3 of the Treaty on European Union, on the establishment of a European Police Office (Europol Convention).

- Së shtati, do të bëhet një analizë krahasuese me legjislacionin e huaj, për të kuptuar më mirë efektivitetin dhe produktivitetin e politikave të përdorura.
- Së teti, do të kryet një analizë empirike dhe statistikore mbi funksionimin dhe zbatimin e ligjit në Shqipëri.
- Së nënti, analizimi i informacionit të mbledhur, qoftë ky sasior ose statistikor, në lidhje me fushën e studimit.

Si përfundim, objektivi kryesor është nxjerrja e përfundimeve dhe dhënia e rekomandimeve mbi problematikat e trajtuara, të cilat janë dhe objekt studimi.

Dhe më konkretisht, objekt të këtij punimi do të jenë:

- Shqyrtimi dhe analizimi i veprimtarisë kriminale gjatë ushtrimit të aktivitetit të kundërligjshëm, nëpërmjet një trajtimi juridik, penal, kriminologjik, filozofik, historik, praktik dhe krahasues.
- Analizë e detajuar e dispozitave të Kodit Penal dhe e akteve të tjera ligjore për parandalimin e këtyre veprave penale duke iu referuar përvojës ndërkombëtare dhe përvojës të vendit tonë, si dhe rasteve konkrete të praktikës në luftë kundër evazionit fiskal.
- Hetimi dhe ndjekja penale e fshehjes dhe e mospagimit të taksave dhe tatimeve, si një hap i rëndësishëm në rritjen e efektivitetit në përballjen me krimet.
- Krijimi i bazave të të dhënave dhe vënia e tyre në dispozicion të agjencive të inteligjencës dhe të zbatimit të ligjit është i detyrueshëm në luftën kundër evazionit.
- Individët (tregtarë) privatë ose shoqëritë tregtare që e shkelin ligjin dhe që përfitojnë ekonomikisht me anë të mashtrimit, por dhe që i shmangen drejtësisë për shkak të zbatimit të dobët a mungesës së zbatimit të ligjeve, kontribuojnë për krijimin e një shoqërie të demoralizuar. Ndërhyrja e shtetit nëpërmjet mekanizmave dhe strategjive të

tij është shumë e rëndësishme. Për një sukses të garantuar duhen piketuar problemet që kanë sjellë informalitetin. Ndërhyrja duhet të jetë e menjëhershme dhe penalitetet duhet të jenë sa më të ashpra.

### **1.3. Hipoteza dhe pyetjet kërkimore**

Hipoteza e këtij punimi doktorial është: *Dispozitat ekzistuese në lidhje me taksat dhe tatimet garantojnë një mbrojtje efektive ndaj evazionit. Ashpërsimi i dënimeve dhe zgjerimi i diapazonit rregullativ janë shtyllat e garancisë për arritjen e objektivave në luftën kundër evazionit.*

#### **Pyetjet kërkimore të punimit:**

1. Cila është tendenca e legjislacionit shqiptar në parashikimin dhe aplikimin e sanksioneve penale për shkeljet e konstatuara gjatë ushtrimit të një aktiviteti tregtar?
2. A janë të formuluar drejt dispozitat që sanksionojnë veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet?
3. Cilat janë dimensionet aktuale të krimit në lidhje me taksat dhe me tatimet në praktikën shqiptare?
4. Pse lindi nevoja për shtesa dhe ndryshime në ligjin penal për sa i takon seksionit të veprave penale në lidhje me taksat dhe me tatimet?
5. Si qëndron vendi ynë në raport me vendet e tjera për sa i takon efektshmërisë së ligjit penal?

#### **1.4. Metodologjia e Përdorur**

Në këtë punim janë përdorur dhe gërshtuar një sërë instrumentesh kërkimore. Si fillim, është përdorur metoda përshkruese, për të dhënë një informacion teorik, dhe jo vetëm mbi ligjin, por dhe mbi situatën kriminale në vend. Kjo kombinohet me instrumente krahasuese, në mënyrë që konkluzionet e nxjerra të jenë sa më të sakta. Më pas, kalohet në analizë shifrash dhe faktesh për të dhënë në këtë mënyrë një tablo më të saktë të situatës aktuale. Metodologjia e përdorur bazohet në alternimin e të dhënave parësore dhe dytësore. Të dhënat parësore janë siguruar nëpërmjet pyetësorëve të plotësuar në shoqëritë tregtare. Këta pyetësorë janë plotësuar në disa nga shoqëritë tregtare më të mëdha në vend. Pyetësorët janë plotësuar nga kontabilistë dhe tregtarë në qytetet kryesore të Shqipërisë si Tirana, Durrësi, Vlora dhe Fieri. Një pjesë e mirë e informacionit është siguruar edhe nëpërmjet intervistave me akademikë, me ekspertë të fushës financiare, me drejtues të administratës tatimore dhe me punonjës të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve. Këtu më ka ndihmuar edhe përvoja ime personale disavjeçare në fushën e kontrollit dhe hetimit tatimor. Ndërsa për informacionin dytësor më kanë shërbyer literatura të ndryshme, për të cilat kam hulumtuar në Bibliotekën Kombëtare, në atë të Universiteti të Tiranës në Fakultetin e Drejtësisë, Ekonomisë dhe në bibliotekën e Universiteti European të Tiranës. Gjithashtu më kanë shërbyer raporte të ndryshme vjetore, si raportet vjetore të Prokurorisë së Përgjithshme, vjetarë të Ministrisë së Drejtësisë, si dhe libra akademikë të ndryshëm mbi fushën studimore. Një tjetër burim informacioni kanë qenë edhe bibliotekat elektronike të universiteteve të ndryshme perëndimore, adresat e ndryshme elektronike të institucioneve financiare ndërkombëtare, si dhe informacione zyrtare në lidhje me krimin financiar. Punimet akademike, kërkimet shkencore, punime konferencash ose edhe leksione mbi fushën

kërkimore, kanë plotësuar kuadrin e burimeve dytësore. Të dyja kategoritë e informacionit, si ajo parësore dhe ajo dytësore, kanë shërbyer në analizat e kryera në këtë studim duke ndihmuar metodologjinë e përdorur, për të parë se cilat janë problemet e ligjit penal në Shqipëri dhe sesi mund ta përmirësojmë situatën<sup>3</sup>. Modeli është zgjeruar duke përfshirë analizën empirike të efektit të krimeve ndaj situatës ekonomike të vendit. Hapi i parë në ndërtimin e modelit ka qenë përcaktimi i metodës vlerësuese, e cila u përzgjedh pas një reflektimi në lidhje me faktin se cila metodë do të ishte më e përshtatshme dhe më efikase në arritjen e rezultateve. Burimi kryesor i të dhënave për këtë model ka qenë Prokuroria e Përgjithshme, Gjykata, Ministria e Drejtësisë dhe Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve. Harku kohor i të dhënave i korrespondon periudhës së viteve 2009 – 2015. Gjatë hartimit të punimit kam përdorur metodat shkencore bashkëkohore të cilat të krijojnë mundësinë për analizë dhe sintezë<sup>4</sup> dhe që janë dy metodat universale të njohjes. Analiza dhe sinteza në punim janë në unitet me njëra - tjetrën. Pa analizë nuk mund të ketë sintezë, ndërsa pa sintezë, analiza nuk do të kishte kuptim. Metoda historike dhe logjike, të ndjekura gjatë punimit, janë gjithashtu metoda mjaft të rëndësishme.

Së fundi, punimi bazohet edhe mbi metodën krahasuese. Metoda krahasuese përbën zemrën e metodologjisë shkencore. Ajo nënkupton konstatimin e ngjashmërive dhe të ndryshimeve midis dukurive të jetës shoqërore dhe instituteve respektive të së drejtës penale. Me anë të metodës krahasuese dalin në pah të rejtat dhe përparësitë e objektit të studimit. Vetëm pas një metode krahasuese, mund të nxjerrim përfundime të sakta dhe të bazuara në argumente bindëse, po ashtu edhe për problematika në lidhje me objektin e studimit.

---

<sup>3</sup> Rekomandime të Këshillit të Europës (GRECO). Marrë në adresën [www.greco.coe.int](http://www.greco.coe.int)

<sup>4</sup> . Analysis (greq) -zbërthim, ndarje; synthesis (greq) -bashkim.

Përdorimi i njërës ose i tjetrës metodë kërkimore kushtëzohet nga shumë faktorë. Një nga faktorët, mbi të cilin bazohen shpeshherë studiuesit, janë përparësitë që mund të sjellë përdorimi i njërës metodë ose i tjetrës. Edhe në këtë punim, janë marrë në konsideratë avantazhet që vinin si pasojë e metodologjisë së përdorur. Metoda përshkruese ndihmon në dhënien e një panorame teorike në lidhje me fushën studimore. Në këtë punim, kjo metodë përbën pikërisht këtë avantazh. Shoqëruar kjo edhe me instrumente krahasues bën të mundur që informacioni të strukturohet në atë formë e mënyrë që të japë ato çfarë priten nga punimi. Pra, këto metoda ndihmojnë dhe janë me vlerë, pikërisht për të shtruar aspektin teorik dhe për të bërë një paraqitje të pastër e të saktë të kornizës teorike dhe jo vetëm.

Nga ana tjetër, përdorimi i analizës së shifrave bën të mundur që konstatimet mos të ngelen vetëm në aspektin teorik, por të shtrihen edhe atë real, pra praktik. Ky model ekonometrik i përdorur ka një tjetër rëndësi, pasi vërtetimi i hipotezave me anë të tij nuk lë vend për diskutime të mëtejshme, duke bërë që konkluzionet e nxjerra të jenë sa më afër realitetit, si dhe rekomandimet të shërbejnë në përmirësimin e situatës.

Ky është një avantazh i theksuar i përdorimit të modeleve ekonometrike. Ndërsa në fund, por jo me pak të rëndësishme, janë dhe avantazhet e përdorimit të pyetësorëve (anketave) dhe intervistave. Kampioni është përzgjedhur qëllimisht, heterogjen pasi ofron më shumë mundësi hulumtimi e eksplorimi.

Është përzgjedhur si metodë anketimi (Shtrirja e Anketimit është bërë në 100 kompani (shoqëri tregtare biznes i madh dhe biznes i vogël). Llojet e pyetjeve konsistojnë në sigurimin e informacionit lidhur me përshtatjen e biznesit ndaj klimës së ndryshueshme ligjore, e cila ka ndryshuar vërtetë shumë shpesh. Mënyra e plotësimit është bërë sipas formatit të anketës së UET dhe anketa është plotësuar në mjediset e ushtrimit të

aktivitetit të shoqërive tregtare. Identifikimi i përgjegjdhësit ka qenë mbi bazën e faktorit të sipërmendur. Lidhur me vijimësinë e anketimit mund të them se ka zgjatur disa muaj (ishte vërtet e vështirë gjetja e kohës sepse kompanitë zhvillonin veprimtari intensive). Shkalla e kodimit ka qenë e nivelit të mesëm pasi deri diku përfaqësuesit e kompanive dëshironin të ishin transparent lidhur me pyetjet, por herë pas here i druhashin faktit se mund të gjendeshin të “sulmuar nga shteti”.

Shpeshherë, mungesa e informacionit të detyron që të heqësh dorë nga një studim, apo një tjetër. Në këtë mënyrë, mund të rikuperohet ai deficit informacioni, sidomos në Shqipëri dhe aq më tepër kur kemi të bëjmë me problemet dhe me sfidat e fushës së ekonomisë si edhe me luftën ndaj informalitetit.

Përparësia e anketimit dhe e pyetësorëve është se informacioni merret drejtpërdrejt nga grupet e interesit dhe jo nga të tretët. Sidomos intervistat joformale shpesh të ndihmojnë të kuptosh më mirë realitetin, për faktin se në raste të tilla të intervistuarit mund të shprehin “pa dorashka” në lidhje me pyetjet e bëra. Këto përparësi ishin edhe arsyeja kryesore e përzgjedhjes së metodologjisë të përdorur në këtë punim.

### **1.5. Rëndësia e Punimit**

Ky punim mendohet se do të ketë një rëndësi të veçantë sepse, përveç faktit që përmbledh problemet dhe sfidat me të cilat ballafaqohet sistemi i drejtësisë në Shqipëri, jep dhe rekomandimet për t’i kaluar me sukses këto probleme. Për më tepër, parashikimi i sfidave, që e presin sistemin e drejtësisë në të ardhmen, është një element i rëndësishëm për menaxhimin e tij. Nga ana tjetër, nxjerrja në pah e problemeve gjatë zbatimit të ligjit është një ndihmesë e vyer që mund të shfrytëzohet mjaft mirë nga grupet e interesit.

Ky punim, mund t'i shërbejë oficerëve të policisë, prokurorëve etj., në mënyrë që nga mësimet e nxjerra prej ballafaqimit me problemet e deritanishme, të jenë në gjendje të përballojnë me sukses sfidat në të ardhmen. Gjithashtu, ky punim mund t'i shërbejë studiuesve të ligjit penal në Shqipëri, akademikëve dhe studentëve të kësaj fushe, të cilët përveç përdorimit të këtij punimi për arsye studimore, mund ta përdorin edhe si një guidë të mirë për një tjetër punim të ngjashëm. Si përfundim, ky punim mund të përdoret edhe nga individë të thjeshtë, të fushave të tjera, me qëllimin për të marrë informacionin e nevojshëm mbi funksionimin dhe mbi zbatimin e ligjit penal, mbi problemet dhe sfidat e tij.

#### **1.6. Qëllimi i Punimit**

Qëllimi kryesor i këtij punimi është dhënia e rekomandimeve për përmirësimin e situatës ekonomike në Shqipëri përmes konsolidimit të sistemit ligjor dhe përmes strukturave të zbatimit të ligjit. Për të arritur në fazën finale, pra në dhënien e rekomandimeve, punimi ngërthen disa synime të rëndësishme ku mund të përmendim:

□ Evidentimin e problemeve dhe të sfidave me të cilat është përballur sistemi i ekonomisë dhe i drejtësisë në Shqipëri. Në këtë mënyrë, parashikimet për të parandaluar krimin në ekonominë shqiptare mund të kalkulojnë më saktë. Grupimi dhe nxjerrja në pah e problemeve bën të mundur krijimin e një “harte problemesh”, e cila do të ndihmojë në menaxhimin e situatave të ngjashme në të ardhmen, por njëkohësisht edhe e përgatit situatën ekonomike për sfidat me të cilat ajo mund të përballlet.

□ Të analizojë politikat e ndjekura më parë, të shihet sesi mund të përmirësohen këto politika në të ardhmen. Shpeshherë ndodh që një problem të përkeqësohet kur nuk

merren masat e duhura dhe në kohën e duhur. Kështu politikat, që ndjekin institucionet shtetërore të zbatimit të ligjit në luftën kundër evazionit, duhet të jenë në përputhje të plotë me situatat në të cilat ndodhen , me pritshmërinë që ato kanë, si dhe të bazuara te problemet që i shqetësojnë.

□ Të studiojë vepra penale objekt i këtij punimi, si një faktor kyç për zhvillim. Pasi të kemi evidentuar dhe analizuar pikat e mësipërme, vetëm atëherë mund të japim rekomandime të sakta dhe me vlerë, duke shpresuar për një ndikim pozitiv në situatën aktuale ku sistemi ligjor operon për të përmirësuar situatën ekonomike shqiptare.

### **1.7. Rëndësia e Metodave Kërkimore**

Përdorimi i metodave kërkimore është i një rëndësie të veçantë, sidomos sot ku përzgjedhja dhe përpunimi i informacionit është gjithmonë e më i vështirë, për shkak të shtimit dhe të rritjes së frekuencës të këtij të fundit. Zhvillimet ekonomike, si dhe ngjarjet e viteve të fundit, kanë ndikuar ndjeshëm në jetën e ekonomistëve duke i bërë ata më vigjilentë dhe më të kujdesshëm në veprimtarinë e tyre sepse pasojat e krizës ekonomike kanë bërë që shumë studiues të rishikojnë modelet ekonomike të ngritura deri më tani. Pra, larmishmëria dhe intensiteti i ngjarjeve ka bërë që edhe rëndësia e metodave të kërkimit të rritet ndjeshëm, duke i dhënë atyre një përparësi të veçantë. Zgjedhja e metodologjisë kërkimore, që do të përdorej në këtë punim, ishte një sfidë më vete, aq më tepër duke ditur rëndësinë e instrumenteve kërkimore dhe lidhjen që kanë këto me cilësinë e punimit. Për këtë arsye, përgjatë këtij punimi do të ketë një gërshetim metodash e instrumentesh kërkimore duke iu dhënë këtyre rëndësinë që mbartin, si mjet për të përsosur punimin.

### **1.8. Përmbledhje e kapitujve. Struktura e temës**

Në *kapitullin e parë* hapet me Hyrjen dhe skeletin e modelin teorik e analitik të punimit: Fillimisht bëhet prezanti i punimit, tregohet se çfarë studion ai, cilat janë mekanizmat e ndjekjes dhe të sanksioneve të krimeve të evidentuara gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar në raport me detyrimet që ushtruesit e aktivitetit duhet t'i paguajnë shtetit, në mënyrë që të dallojmë veçoritë e tyre dhe të kuptojmë perspektivat që ato mbartin. Ajo çka theksohet është se, ka pasur nevoja emergjente për ndryshimin e Kodit Penal dhe të procedurës penale, pasi kjo fushë kaq e ndjeshme, dinamike dhe e larmishme nuk gjente rregullim ligjor në shumicën e rasteve. Në këtë kapitull analizohet gjithashtu edhe aspekti strukturor i punimit.

Në *kapitullin e dytë* trajtohet kuptimi i tatimeve dhe i taksave si edhe kuadri i përgjithshëm ligjor rregullativ.

Në *kapitullin e tretë* analizohen veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet, sikurse edhe kuptimi, rëndësia dhe llojet e këtyre veprave. Kapitulli hedh bazat teorike të këndvështrimeve sipas të cilave është studiuar ndikimi i shtetit në luftën kundër evazionit dhe aspekti institucional (performanca e sektorit publik dhe cilësia e organizimit institucional). Një hapësirë e veçantë i është kushtuar rolit që ka shteti në ekonominë në tranzicion duke u orientuar nga vendi ynë dhe nga shtetet e tjera të Europës.

Në *kapitullin e katërt* trajtohet roli dhe veprimtaria e institucioneve kryesore dhe veçanërisht roli që luan hetimi tatimor në luftën kundër evazionit.

Në *kapitullin e pestë* përmbledhen statistikat lidhur me veprat penale në shoqëritë tregtare dhe tatim-taksat.

Në *kapitullin e gjashtë* parashtrohen konkluzione e rekomandime.

## KAPITULLI II: TAKSAT DHE TATIMET

### 2.1 Historiku i sistemit tatimor shqiptar

Nëpërmjet tatimeve mblidhen të ardhura për financimin e shpenzimeve publike. Detyrimi tatimor mblidhet nga organi tatimor ose nga agjenti dhe ky detyrim derdhet në arkën e shtetit. Kushdo që ushtron një aktivitet tregtar është i detyruar të paguajë taksa e tatime.

Hartimi i legjislacionit në fushën e tatim - taksave ishte një proces i rëndësishëm, por edhe i vështirë. Ky proces kërkoi një kontribut të dyanshëm shtet – taksapagues, i cili do të përbënte themelet për mbarëvajtjen dhe për realizimin me sukses të objektivave të të dyja palëve. Shpesh janë hasur problematika të cilat janë mbartur në kohë dhe ende sot janë dukshme. Ndryshimi erdhi i shpejtë dhe përmirësimi gradual, madje mund ta quaj të ngadaltë. Mungesa e praktikës ishte thelbi i problemit dhe e vetmja rrugë zgjidhje ishte adoptimi i praktikës ndërkombëtare.

Legjislacioni për sistemin tatimor në vendin tonë sigurisht nuk ka qenë ky që është sot<sup>5</sup>. Problematikat e evidentuara lidhur me të, kanë qenë të shumta. Kjo për faktin se ky sistem doli nga një ekonomi e centralizuar në duart e pushtetit shtetëror drejt një ekonomie të lirë, ritmet e zhvillimit të së cilës, realisht ishin mjaft të shpejta (Mateli, 2013 : 228). Për këtë arsye, reformimi i sistemit ligjor shqiptar në këtë fushë u konsiderua një ndër sfidat më të mëdha të aparatit shtetëror.

Shteti i ri shqiptar, pas shpalljes së pavarësisë së vendit në vitin 1912, trashëgoi një sistem tatimor të prapambetur dhe vendi karakterizohej nga një paqëndrueshmëri politike. Megjithatë nuk reshtën përpjekjet për përmirësimin, ndryshimin dhe vendosjen

---

<sup>5</sup> Marrë nga : World Investment Report 1996, f. 112-113.

[http://ekonomiku.uni-pr.edu/getattachment/16ec6fef-6280-40a9-b63a-99991596372a/Sllajde-nga-lenda-Ekonomiks-i-Tranzicionit--\(Prof-.aspx](http://ekonomiku.uni-pr.edu/getattachment/16ec6fef-6280-40a9-b63a-99991596372a/Sllajde-nga-lenda-Ekonomiks-i-Tranzicionit--(Prof-.aspx)

e një sistemi tatimor në interes të konsolidimit të shtetit dhe të ekonomisë kombëtare. Vetëm pas viteve 1990 mund të flasim për lindjen e konceptit të tatimeve dhe taksave. Nga burimet historike rezulton se, tatimet fillimisht u përdorën si një instrument politik dhe ekonomik, aplikimi i tyre rëndonte mbi kategorinë e pasur të shoqërisë. Themi se këtu e ka zanafillën tatimi progresiv dhe kjo është e qartë po t'i referohemi faktit se aplikoheshin taksa tepër të larta mbi të pasurit (deri 80%) duke synuar dobësimin ekonomik të tyre; pra kufizimin e marrëdhënieve kapitaliste, por edhe dobësimin e fuqisë ekonomike të borgjezisë me qëllim krijimin e sistemit të ri të marrëdhënieve në prodhim. Legjislacioni tatimor, i cili filloi të zbatohet në vitin 1992, mund të konsiderohet si guri i themelit të sistemit tatimor modern<sup>6</sup>.

Në këtë periudhë u hartuan dhe u miratuan një sërë ligjesh të ndryshme për reformimin e sistemit financiar, ku ndër të tjera mund të përmendim:

- Ligjin për tatimin mbi vlerën e shtuar, ligjin për letrat me vlerë.
- Ligjin për sigurimet shoqërore.
- Ligjin për tatimin mbi të ardhurat, ligjin për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, etj.

Këto ligje, së bashku me direktivat dhe rekomandimet e Bashkimit European, përbëjnë shtyllat e legjislacionit aktual mbi sistemin tatimor në Republikën e Shqipërisë.

## **2.2 Karakteristika të sistemit ligjor lidhur me taksat dhe tatimet**

Tatimet dhe taksat përbëjnë burimin kryesor të të ardhurave në buxhetin e shtetit dhe qëndrojnë në thelb të të gjithë sistemit tatimor shqiptar. Në shumicën e rasteve termat “tatim” dhe “taksë” përdoren me të njëjtin kuptim. Të dy termat nënkuptojnë detyrimin

---

<sup>6</sup> Marrë nga : <http://www.monitor.al/tatimet-shqiptare-ne-100-vite-1912-2012-3/>

që kanë për të paguar ndaj shtetit. Dallimi qëndron në faktin se tatimet paguhën më tepër në bazë të të ardhurave ose fitimeve që realizohen dhe mallrave që konsumohen, kurse taksat paguhën 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 marrëveshesh tatimore në lidhje me taksat dhe tatimet, për mënyrën dhe procedurat e vendosjes së këtyre taksave dhe tatimeve, për nivelin e tyre, ndryshimin dhe heqjen e tatimeve, për procedurat e vlerësimit dhe të mbledhjes së detyrimeve tatimore, si dhe për format dhe metodat e kontrollit tatimor. Sipas legjislacionit shqiptar<sup>7</sup>: “Tatim” është pagesa e detyrueshme dhe e pakthyeshme në Buxhetin e Shtetit ose në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore, e vendosur me ligj dhe që nuk bëhet në shkëmbim të mallrave dhe shërbimeve të caktuara. Me fjalë të tjera tatimet janë pagesa të detyrueshme, që shteti u ngarkon kontribuesve të ndryshëm, të cilat përdoren për të mbuluar shpenzimet publike me karakter të përgjithshëm, në mënyrë që shteti të përmbushë funksionet e veta. Tatimet nuk burojnë drejtpërdrejt nga prona e shtetit ose nga të drejtat pasurore mbi të, por ato derivojnë nga pasuria dhe nga forca ekonomike e personave privatë. Dy karakteristika bazë të tatimeve janë:

- Pagesave tatimore u mungon kushti i kthimit dhe i kompensimit të drejtpërdrejtë. Kjo do të thotë se në rastin e tatimeve nuk aplikohet parimi një për një siç ndodh me pagesat e tjera (p.sh taksat).
- Tatimet si rregull janë të hyra pa paracaktim. Në rastet më të përgjithshme, destinacioni i përdorimit të tatimeve nuk përcaktohet. Tatimet si instrumenti kryesor dhe më i rëndësishëm i mbledhjes së të hyrave publike paraqiten në një shumëllojshmëri formash. Në legjislacionin shqiptar, duke pasur parasysh momentin e krijimit të të

---

<sup>7</sup> Ligji Nr. 9920 datë 19.05.2008, Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, Neni 5, paragrafi ë.

ardhurave dhe momentin e shpenzimit të këtyre të ardhurave, tatimet ndahen në të drejtpërdrejta dhe të tërthorta. Kështu, sipas këtij kriteri tatimet që paguhet 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.

“ Taksë<sup>8</sup> ” është pagesa e detyrueshme dhe e pakthyeshme në Buxhetin e Shtetit ose në buxhetin e organeve të qeverisjes vendore, e vendosur me ligj dhe që paguhet nga çdo person, që ushtron një të drejtë publike ose që përfiton një shërbim publik në territorin e Republikës së Shqipërisë. Pra, taksat paraqesin një kompensim për shërbimet publike speciale që kryhen nga shteti në favor të personave të ndryshëm. Këto shërbime lidhen me një ose me disa dobi të drejtpërdrejta të shtetasve. Disa karakteristika të veçanta të taksave janë si më poshtë:

- Taksat janë kryesisht burim i të hyrave monetare të organeve lokale të shtetit, të bashkive, të komunave, etj.
- Shërbimet publike, për të cilat paguhet taksa, kanë të pranishëm edhe elementin e vullnetarisë gjë e cila në asnjë rast nuk ndodh me tatimet.
- Nga pikëpamja financiare roli i taksave është shumë më pak i ndjeshëm sesa roli i tatimeve. Kështu si roli ashtu edhe rëndësia e taksave, për përballimin e shpenzimeve për shërbimet, është i ndjeshëm në buxhetin lokal dhe më pak i ndjeshëm në atë kombëtar. Për sa i përket strukturës së tatimeve, ato përbëhen nga një element objektiv dhe nga një element subjektiv. a) elementi objektiv varet nga një fakt ose nga disa fakte që shprehin aftësinë paguese të një subjekti; b) elementi subjektiv varet nga faktori i

---

<sup>8</sup> Ligji Nr. 9920 datë 19.05.2008 Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, Neni 5, paragrafi f.

dyfishtë: nga njëra anë subjekti pasiv, me të cilin lidhen elementet objektive dhe nga ana tjetër subjekti aktiv, që është enti që e përcakton tatimin (Kadriu, 2012 :103).

Dy janë parimet themelore të tatimeve, në nivel kushtetues, që njihen sot në botë. Ato janë: parimi i ligjshmërisë dhe parimi i aftësisë paguese<sup>9</sup>. Në Kushtetutën e vendit tonë, në neni 155 është parashikuar vetëm parimi i ligjshmërisë i cili përmend se “taksat, tatimet dhe detyrimet financiare kombëtare dhe vendore, lehtësimi ose përjashtimi prej tyre i kategorive të caktuara të paguesve, si dhe mënyra e mbledhjes së tyre caktohen me ligj”. Parimi i ligjshmërisë garanton shtetasit e çdo vendi demokratik që, ashtu siç kushtetuta bëhet garant për liritë dhe të drejtat e tyre themelore, në të njëjtën mënyrë ajo garanton edhe të ardhurat që ata realizojnë. Pra, 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 vilen pa u parashikuar shprehimisht në ligj. Parimi i ligjshmërisë, gjendet po ashtu i shprehur edhe në Kushtetutën Italiane neni 23<sup>10</sup>, në Kushtetutën Gjermane neni 76<sup>11</sup>, në Kushtetutën Franceze neni 47<sup>12</sup>, në Kushtetutën e Kosovës neni 120<sup>13</sup>, sikurse edhe në të gjitha kushtetutat e vendeve të ndryshme në arenën ndërkombëtare, në themel të të cilave qëndrojnë mbrojtja dhe garantimi i të drejtave dhe lirive themelore të njeriut. Në praktikë administrata financiare gëzon një liri të madhe vetëgjykimi. Organet tatimore janë të ngarkuara me ligj për vjeljen e tatimeve dhe të taksave gjatë kohës së ushtrimit të funksioneve të tyre publike duhet t’u përmbahen parimeve jo vetëm kushtetuese, por edhe parimeve universale të tatimeve. Asnjë vendim ose masë e marrë nga ana e këtyre organeve nuk mundet të bjerë ndesh me parimin e ligjshmërisë. Kjo nënkupton, se

---

<sup>9</sup> Këto dy parime do t’i gjejmë të shprehura në Kushtetutën e Gjermanisë, Francës, Italisë etj.

<sup>10</sup> Kushtetuta e Republikës Italiane, 22 dhjetor 1947, Romë, Itali, neni 23.

<sup>11</sup> Kushtetuta Federale Gjermane, 8 maj 1949, në Bonn, Gjermani, neni 76.

<sup>12</sup> Kushtetuta e Republikës Franceze, 28 shtator 1958, Paris, Francë, neni 47.

<sup>13</sup> Kushtetuta e Republikës së Kosovës, 17 shkurt 2008, Prishtinë, neni 120.

organet tatimore nuk mund të vendosin tatime ose taksa në mënyrë arbitrare, por vetëm në zbatim të rreptë të ligjit. Për shembull, në vendin tonë mbas viteve 90-të, filloi të aplikohet për herë të parë parimi i iniciativës së lirë ekonomike si edhe ai i lirisë së tregut. Si rrjedhojë, përvoja mungonte. Konsiderohej urgjent hartimi i një sërë ligjesh që do të shërbenin për të kuadratur jetën social-ekonomike në vend. Problemet me të cilat u përballëm ishin të shumta. Ligjet e para në fushën fiskale u miratuan dhe hynë në fuqi rreth viteve 1992-1993, duke u mbështetur në përvojën më të mirë europiane, dhe jo vetëm. Ndërkohë, ligji i parë për Procedurat tatimore në R.SH<sup>14</sup> u miratua dhe hyri në fuqi në vitin 1998. Kjo vonesë shkaktoi një kaos të vërtetë në treg. Edhe pse vendosja e tatimeve dhe e taksave ishte e përcaktuar me ligje të veçanta, përsëri mënyra e vjeljes dhe e zbatimit të ligjit i lihej në dorë administratës tatimore e cila jo në pak raste ka vepruar në mënyrë arbitrare dhe të njëanshme. Kjo solli disa pasoja, ndër të cilat mund të përmendim si më të rëndësishmet: humbjen e besimit nga ana e qytetarëve në lidhje me zbatimin e rreptë të ligjit në fushën fiskale; fshehjen e të ardhurave nga ana e tatimpaguesve (evazioni fiskal); organet tatimore humbën efikasitetin e tyre, u ulën të ardhurat në buxhet nga tatimet dhe nga taksat sepse nuk realizohej plani i parashikuar në projektbuxhet, etj. Këtë shembull e sollëm për të kuptuar sesa të mëdha janë pasojat ekonomike që vijnë si pasojë e sjelljes arbitrare nga ana e organeve tatimore në vend, ose nga mangësitë ligjore në një fushë të caktuar të jetës ekonomiko-shoqërore. Por ka edhe aspekt pozitiv. Pozitivizmi qëndron në faktin se i detyron të gjitha ligjet, të cilat do të miratohen në fushën fiskale që përmbajtja e tyre nuk duhet të bjerë ndesh me këtë parim, dhe as me të gjitha parimet e tjera dhe me frymën e përgjithshme të shprehur në kushtetutën e vendit.

---

<sup>14</sup> Ligji Nr. 9920, datë: 19.05.2008: Për Procedurat Tatimore në RSH, i ndryshuar.

Të metat e kushtetutës sonë<sup>15</sup>, qëndrojnë në faktin se ajo nuk parashikon mënyrën ligjore të miratimit të ligjeve fiskale. Në këtë mënyrë, do të kuptojmë se ato do të miratohen ashtu si edhe të gjitha ligjet e tjera që nuk bëjnë pjesë në grupin e ligjeve të listuara në nenin 81, paragrafi 2 i kushtetutës, i cili përfshin ligjet, miratimi i të cilave kërkon një shumicë të cilësuar prej 3/5 të të gjithë anëtarëve të kuvendit. Ligjet e tjera, të cilat nuk parashikohen në këtë kategori, miratohen me një shumicë të thjeshtë të kuvendit, pra 50% + 1 votë, e përkthyer në numër votash kërkohej minimumi 71 vota. Në Kushtetutën e Kosovës, parashikohet parimi i ligjshmërisë, i gërshetuar gjithashtu edhe me disa nga parimet më të rëndësishme universale të tatimeve. Në nenin 119, paragrafi 8, në lidhje me “Financat Publike”, theksohet se: “Secili person është i obliguar të paguajë tatimet dhe kontributet e tjera të parapara me ligj”, dhe në nenin 120<sup>16</sup>, paragrafi 1, parashikohet që: “shpenzimet publike dhe mbledhja e të hyrave publike duhet të bazohen në parimet e llogaridhënies, efektshmërisë, efikasitetit dhe transparencës”. Sa më sipër, mund të themi se për sa i përket Kushtetutës së Republikës së Kosovës, në të jo vetëm është parashikuar parimi i ligjshmërisë, por janë përmendur edhe disa nga parimet më të rëndësishme me karakter universal në fushën e tatimeve (Kadriu, 2012: 436). Pra, e parë në këtë aspekt Kushtetuta e Republikës së Kosovës sjell risi në krahasim me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë, sepse ajo ngre vlerat e parimeve të tatimeve në nivel kushtetues. Nga ana tjetër, një parim mjaft i rëndësishëm për ditët e sotme në fushën e tatimeve është edhe parimi i kapacitetit kontributiv ose i aftësisë paguese. Po të shohim të gjithë kushtetutat e vendeve më të zhvilluara europiane, ky parim është parashikuar në nivel kushtetues. Për këtë mund të përmendim

---

<sup>15</sup> Shih në kreun 13 ku flitet për “Financat Publike”.

<sup>16</sup> Kushtetuta e Republikës së Kosovës, 17 shkurt 2008, Prishtinë, neni 120, shih nenin 119, paragrafi 8 me titull: “Financat Publike”.

Kushtetutën Gjermane<sup>17</sup> (në kapitullin 10 “Financat Publike”), Kushtetutën Franceze në nenin 47<sup>18</sup>, Kushtetutën e Republikës së Italisë në nenin 53<sup>19</sup>, etj. Për këtë parim do të flasim më poshtë.

*Parimi i aftësisë paguese dhe domosdoshmëria e inkorporimit të tij në kushtetutë dhe në ligjin penal.*

Sipas Pigou (Keynes, Maynard, John. T, 1936 :11) 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. “Të gjithë kanë për detyrë të kontribuojnë në shpenzimet publike sipas aftësisë së tyre kontribuese. Sistemi fiskal ndërtohet me kritere progresiviteti”. Sipas mendimit tim, në të vërtetë, 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 ekonomiko-shoqëror të ligjvënësit.

Qëllimi i këtij punimi është së pari, të nxjerrë në pah efektet pozitive të parimit të “aftësisë paguese”, dhe së dyti, të analizojë faktin pse kushtetuta e Republikë së Shqipërisë duhej të parashikonte një parim të tillë në përmbajtjen e saj. Edhe pse në dispozitat e Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë<sup>20</sup>, nuk gjendet i parashikuar shprehimisht parimi i “aftësisë paguese”, shpeshherë në debate të ndryshme akademike, është prekur rëndësia e këtij parimi kushtetues, kjo edhe për faktin se po të shohim me vëmendje frymën e përgjithshme të shprehur në kushtetutë, si dhe frymën e përgjithshme të legjislacionit tatimor në vend, do të shohim se një rregullim i tillë është

---

<sup>17</sup> Kushtetuta e Republikës Federale Gjermane, 8 maj 1949, Bonn, neni 104/a/b.

<sup>18</sup> Kushtetuta e Republikës Franceze, 28 shtator 1958, Paris, neni 47.

<sup>19</sup> Kushtetuta e Republikës Italiane, 22 dhjetor 1947, Romë, neni 53.

<sup>20</sup> Në kapitullin e 13 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë, me titull “Financat Publike”, nenet 155-161.

i sanksionuar edhe pse jo në mënyrë literale. Në vazhdim të analizës së këtij studimi, do të ndalemi në disa prej ligjeve më të rëndësishme fiskale dhe jo vetëm, të cilat na bëjnë të kuptojmë që një parim i tillë në legjislacionin shqiptar ekziston jo i shprehur, por i nënkuptuar, dhe shtrihet në disa ligje konkrete. Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, si ligji themeltar dhe më i rëndësishëm në vend në paragrafin 2, neni 157<sup>21</sup>, përmend se: “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”. Nga ky përkufizim, ne kuptojmë se pjesa më e madhe e të ardhurave në buxhetin e shtetit realizohet nga tatimet dhe nga taksat e mbledhura nga individët e shoqërisë. Pra, kontribuesit kryesorë në vetëbuxhetin e shtetit jemi ne shtetasit e tij. Megjithëse, ky nen nuk përjashton dhe format të tjera të të ardhurave si ato të realizuara nga huaja publike, nga shitja e pasurive publike (privatizimet), ose emëtimi i kartëmonedhës, ligjvënësi ka vendosur theksin tek të ardhurat nga tatimet dhe taksat sepse në shtetet moderne dhe bashkëkohore ato janë shndërruar në të hyrat më të zakonshme dhe që përbëjnë vëllimin më të rëndësishëm dhe më të sigurt për buxhetin e një shteti. Por me zgjuarsin legjislatori ynë nuk ka përmendur faktin sesi individët e kësaj shoqërie do të kontribuojnë me të ardhurat e tyre. Pra, nuk ka parashikuar formën e mbledhjes së tatimeve dhe të taksave duke e lënë atë të papërcaktuar. Kjo formë mund të jetë progresive (ashtu siç parashikohet në nenin 53 të Kushtetutës së Italisë), apo mund të jetë edhe proporcionale në raport me të ardhurat e individëve. Një rregullim i tillë nuk parashikohet në Kushtetutën e vendit tonë, kjo edhe pse legjislatori ka pasur si qëllim që t’i lërë një hapësirë të konsiderueshme ligjeve të tjera që veprojnë në fushën fiskale për të përcaktuar formën e grumbullimit të tatimeve. Duke u mbështetur në

---

<sup>21</sup> Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, Miratuar me Ligjin Nr. 8417, datë 21.10.1998 të Kuvendit Popullor, neni 157 në kreun 13 me titull “Financat Publike”.

praktikën e vendeve më të zhvilluara perëndimore, por edhe me asistencën e vyer të institucioneve financiare më prestigjioze ndërkombëtare si: FMN, Guardia di Finanza Italiane, asistencë e qeverisë britanike, etj, fillimisht u vendos të aplikohet forma progresive e grumbullimit të tatimeve, formë e cila me kalimin e viteve u vlerësua si e papërshtatshme me zhvillimet e vendit. Arsytet që çuan drejt heqjes së kësaj forme ishin të shumta, por ndër më të rëndësishmet vlen të përmendim: normat e larta të barrës fiskale, rritjen e burokracisë në regjistrimin e bizneseve, u nxit punësimi në të zezë, u rritën transaksionet financiare që realizoheshin në “cash” dhe jo nëpërmjet bankës, u ulën investimet e huaja, etj. Është kjo arsyeja që me të drejtë qeveria shqiptare në vitin 2007, vendosi të aplikonte taksën e sheshtë për të gjitha të ardhurat e realizuara me burim në territorin e Republikës së Shqipërisë, si dhe nga individët rezidentë në vendin tonë. Kështu, gjatë viteve 2007-2013, ne aplikuam taksën e sheshtë mbi të ardhurat, sipas të cilës përqindja e tatimit mbi të ardhurat personale dhe tatimit mbi fitimin është e njëjtë në masën 10%. Duke filluar nga 1 janari i vitit 2014 e në vazhdim, u vendos të aplikohet sistemi dual i vjeljes së tatimeve, veçoria e të cilit qëndron në faktin se tatimi i të ardhurave nga paga është në nivel progresiv, ndërsa të ardhurat nga burimet e tjera mbledhen sipas parimit proporcional. Si përfundim, është e rëndësishme të theksojmë se kushtetuta e vendit tonë, ka zgjedhur që të mos përcaktojë formën e mbledhjes së tatimeve dhe të taksave për vetë faktin se ende nuk është krijuar një qëndrueshmëri për sa i përket sistemit fiskal. Nga ana tjetër, duke krahasuar dispozitat e kushtetutës së vendit tonë me ato të vendeve të tjera perëndimore, për shembull rasti i Italisë, vëmë re që në rastin e legjislatorit italian, me të drejtë ky i fundit, e ka parashikuar formën e vjeljes së tatimeve në ligjin themeltar të vendit në nenin 53<sup>22</sup>, për të krijuar një

---

<sup>22</sup> Shih Kushtetutën e Republikës Italiane, neni 53.

qëndrueshmëri, pra një stabilitet financiar dhe fiskal që do të zgjasë në kohë. Kjo për faktin se është e vështirë që kushtetuta e një vendi të ndryshojë sa herë ndryshojnë dhe politikat fiskale të tij. Dukshëm vëmë re një pjekuri të matur të legjislacionit italian, pjekuri të cilën legjislatori ynë, por jo vetëm, por të gjithë aktorët e shoqërisë shqiptare janë duke e kërkuar me ngulm ta arrijnë. Për këtë arsye mendojmë se ka qenë i drejtë dhe i mirëmenduar fakti që forma e vjeljes së tatimeve nuk është parashikuar në kushtetutë. Në të ardhmen një gjë e tillë do të jetë një domosdoshmëri e arsyeshme. Parimi i “aftësisë pague” mbështetet nga një sërë ligjesh të rëndësishme që rregullojnë sistemin tatimor të Republikës së Shqipërisë. Ndër rregullimet e para ligjore tek të cilat ky parim gjen zbatim është ligji “Për Tatimin mbi të Ardhurat në RSH”. Në nenin 8 të këtij ligji parashikohen disa kategori individësh të cilët për shkak të të ardhurave që ata përfitojnë gjenden në pozicionin e pamundësisë ekonomike për të kontribuar në rritjen e të ardhurave kombëtare. Në këtë kategori legjislatori rendit të ardhurat e përfituara nga skema e sigurimeve shoqërore dhe shëndetësore, bursat e studentëve, të ardhurat e përfituara në rast sëmundjesh ose fatkeqësish, të ardhurat e përfituara nga shpronësimet publike etj. Në të njëjtin ligj, u bënë ndryshimet e fundit në lidhje me mënyrën e llogaritjes së tatimit mbi të ardhurat nga paga; u vendos si prag minimal shuma prej 30 000 lekësh përtej të cilës fillon të llogaritet ky tatim. Kjo diferencë u bë në mënyrë të tillë që të mbronte të ardhurat e individëve nga rëndesa e pagimit të tatimeve. Ndër të tjera, ky rregullim synon të mbrojë ata individë që, për shkak të punës së tyre, realizojnë të ardhura në nivel më të ulët në raport me pjesën tjetër të shoqërisë, duke synuar në të njëjtën kohë edhe krijimin e shtresave sociale brenda shoqërisë, në mënyrë të veçantë krijimin e shtresës së mesme të popullsisë. Parimi i aftësisë pague del i përmbushur edhe në pjesën e rregullimit të shpenzimeve të zbritshme gjatë plotësimit të deklaratës

tatimore nga tatimpaguesit shqiptarë. Në rastin e marrjes së një kredie, e cila shërben për arsimin e individëve, si dhe në rastin e shpenzimeve për mjekim, të cilat nuk janë të rimbursueshme nga skema e sigurimeve shëndetësore, legjislatori ka parashikuar zbritjen e këtyre shpenzimeve për llogari të tatimit mbi të ardhurat personale. Në fund vlen të theksojmë se ky parim nuk gjendet i sanksionuar vetëm në legjislacionin tatimor, por edhe në disa norma të tjera të së drejtës që rregullojnë marrëdhëniet juridike në një shoqëri. Sa më sipër, në Kodin Penal<sup>23</sup>, për shembull, gjendet një dispozitë e cila për shkak të aftësisë paguese, justifikon mospagesën e taksave dhe tatimeve në vendin tonë. Sipas këtij kodi, mospagimi i taksave dhe i tatimeve brenda afatit të caktuar, me gjithë mundësinë e pagimit të tyre prej personit ndaj të cilit janë marrë më parë masa administrative për këtë qëllim, sjell si pasojë dënimin e personit në fjalë me gjobë ose me burgim gjer në tre vjet. Një vepër në fushën e tatimeve do të konsiderohet kundërvajtje penale, në qoftë se plotësohen 2 kushtet e mëposhtme:

- Të vërtetohet në radhë të parë se një subjekt i caktuar ka pasur realisht mundësi efektive për të paguar tatimet dhe taksat, por ai me vullnetin e tij nuk ka dashur t'i paguajë ato, pra ka kryer evazion. Megjithatë në praktikë është e vështirë të identifikosh se një subjekt ka pasur aftësi paguese, por qëllimisht nuk i ka shlyer detyrimet tatimore.
- Ky veprim i subjektit të jetë përsëritës. Kjo do të thotë se kur ndaj një subjekti janë ezauruar të gjitha masat administrative dhe përsëri ky subjekt vazhdon të mos paguajë tatimet edhe pse administrata tatimore ka vërtetuar se ky subjekt ka aftësi paguese vetëm atëherë administratës tatimore i lind e drejta që të çojë për ndjekje penale këtë subjekt.

---

<sup>23</sup> Neni 182 i Kodit Penal miratuar me Ligjin 7895, datë 27.01.1995, i ndryshuar.

### 2.3. Ndryshimet e ligjit penal në fushën e tatimtaksave ndër vite

Ligji penal shqiptar ka ndryshuar shpesh, gjithnjë në përshtatje me zhvillimet ekonomike nëpër të cilat po kalonte vendi. Kriminalizimi dhe depenalizimi kanë qenë proceset që kanë shoqëruar reformat e ligjit penal.

Historiku i Kodit Penal daton që prej vitit 1928, 1952, 1977, 1995, 2013 e deri te më i fundit, te Kodi Penal i vitit 2015.

Përpara Kodit, hyri në fuqi më 1 janar 1950 dekretligji me Nr.741, datë 17.11.1949 “Mbi fajet penale kundra pasurisë”. Ky dekretligj në ndryshim nga Kodi i regjimit të Zogut dhe duke iu përshtatur kohës në të cilën kalonte Shqipëria (Elezi, 1965) parashikonte raste specifike të shkeljeve.

Kodi Penal i vitit 1952<sup>24</sup>, bazohej në kushtetutën e vitit 1946 me plotësimet e nevojshme. Ky ishte i pari Kod, pas Luftës së Dytë Botërore në Shqipëri, i plotë me pjesët e përgjithshme dhe të posaçme.

Me Ligjin Nr.5591 datë 15.06.1977, u miratua Kodi Penal, i cili hyri në fuqi më 1 tetor 1977. Ky Kod kishte si burim kryesor Kushtetutën e vitit 1976. Duke qenë se kushtetuta ishte e politizuar po kështu edhe Kodi Penal i hartuar mbi bazën e saj përshkohej nga e njëjta frymë<sup>25</sup>.

Kodi Penal i vitit 1977 ndahet në 2 pjesë: në pjesën e përgjithshme dhe në pjesën e posaçme. Ky kod karakterizohej nga masa të ashpra dënimi.

Në Ligjin Nr. 7895, datë 27/01/1995 u miratua Kodi Penal i ri<sup>26</sup>, i cili hyri në fuqi më 1 qershor të vitit 1995. Në dallim nga Kodi i vjetër, Kodi Penal (Elezi, 1999) i ri parashikon me hollësi llojet e ndryshme të krimeve kundër personit fizik, personit

---

<sup>24</sup>Kodi Penal i vitit 1952.

<sup>25</sup> Marrë nga : [http://mobile.ikub.al/SHKOLLA\\_CATEGORY/TEMA-MASHTRIMI-911110013.aspx](http://mobile.ikub.al/SHKOLLA_CATEGORY/TEMA-MASHTRIMI-911110013.aspx)

<sup>26</sup> Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë, Tiranë 1995.

juridik apo shtetit. Kjo ngjarje, shënonte një hap të madh përpara drejt demokratizimit të legjislacionit penal.

Kodi Penal u ndërtua mbi parime demokratike, duke pasur si model ligjet penale të shteteve demokratike perëndimore. Kodi përmbante pjesën e përgjithshme me parimet dhe institutet kryesore të posaçme, figurat e veprave penale të ndara në krime dhe kundërvajtje penale. Praktika gjyqësore dhe konventat e rekomandimet e organizmave ndërkombëtare sollën si rrjedhojë një varg reformash ligjore të rëndësishme në fushën penale gjatë viteve duke filluar nga viti 1998 e sidomos në vitet 2001, 2003-2004, 2007, 2008, 2012, 2013, 2015. Elementi thelbësor i këtyre ndryshimeve e shtesave ishte harmonizimi i Kodit Penal me parimet kushtetuese dhe me parimet e përgjithshme të së drejtës penale ndërkombëtare, aktet juridike ndërkombëtare dhe plotësimi e saktësimi i mjaft neneve. Në nenin 4 të Kushtetutës sanksionohet se “Kushtetuta është ligji më i lartë në Republikën e Shqipërisë”. Ajo përbën bazën kryesore juridike të Kodit Penal dhe të ligjeve të veçanta penale që veprojnë në Shqipëri. Në pjesën e posaçme të kodit penal, në kreun III parashikohen veprat penale të kryera në shoqëritë tregtare dhe në ato në fushën e tatimtaksave. Veprat e kryera në shoqëritë tregtare të parashikuara në seksionin IV, kishin qenë të përfshira më parë në kreun e shtatë të Ligjit Nr. 7638, datë 19.11.1992 “Për shoqëritë tregtare”, i cili u shfuqizua.

Veprat penale në fushën e tatimtaksave u futën për herë të parë pas viteve '90 në legjislacionin penal, me Ligjin Nr. 7669, datë 16.11.1993. Më vonë, me ndryshimet e shumta që iu bënë Kodit Penal u futën edhe dispozita të reja si: neni 164/a “Korrupsioni aktiv në sektorin privat”, neni 164/b “Korrupsioni pasiv në sektorin privat”, neni 170/a “Punësimi i paligjshëm”. Neni 170/b “Konkurrenca e paligjshme nëpërmjet dhunës”, neni 181/a “Moskryerja e detyrave nga organet tatimore”. Më poshtë do të trajtohen

ndryshimet e kodit penal duke u fokusuar në trajtimin e evoluimit të krimeve të kryera gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar.

Gjithashtu, në këtë kod në ndryshim nga Kodi Penal<sup>27</sup> i mëparshëm, në shumicën e rasteve kryerja e veprës penale më shumë se një herë, ose përsëritja nuk parashikohen si elemente përbërëse të veprës penale.

Legjislacioni ynë penal ishte i mangët në drejtim të sanksionimit të veprimeve të kundërligjshme në këtë fushë (Elezi, 1999), prandaj ishte i domosdoshëm (dhe natyrisht i diktuar nga praktika) parashikimi i këtyre dispozitave me qëllim që të bëhej i mundur parandalimi i shfaqjes së fenomeneve të kundërligjshme në të ardhmen.

### ***Ndryshimet ligjore të vitit 2001- 2013.***

Shtesat dhe ndryshimet e bëra patën rëndësi të madhe teorike, juridike e praktike, sepse pasuruan Kodin penal me parime, me institucione dhe me figura të reja të veprave penale, duke e kthyer në një armë më të fuqishme në luftën kundër kriminalitetit dhe mbrojtjen e të drejtave dhe lirive të njeriut (Elezi, 2001).

Në pjesën e përgjithshme të Kodit penal, u shtuan nenet që parashikojnë bazat, detyrat dhe parimet e Kodit penal, por dhe u ndryshuan disa institute të tij. Në pjesën e posaçme ndryshimet më të rëndësishme ishin në lidhje me kriminalizimin dhe penalizimin e veprave penale kundër personit, pasurisë, trafikimeve, për lëndët narkotike etj.

Këto reforma ligjore janë marrë në përmbushje të detyrimeve e të angazhimeve që burojnë nga e drejta penale ndërkombëtare si:

Konventa e OKB-së “Për krimin e organizuar tradicional<sup>28</sup>” (Konventa e Palermos),

---

<sup>27</sup> Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë, Tiranë 2009, i përditësuar me Praktikë Gjyqësore.

<sup>28</sup> Konventa e OKB-së “Për krimin e organizuar ndërkombëtar”, botuar në Përmbledhje aktesh juridike ndërkombëtare, Tiranë, 2006. Konventa Europiane “Për shtypjen e terrorizmit”, botuar në Përmbledhje aktesh juridike ndërkombëtare, Tiranë, 2006.

Konventa Europiane “Për korrupsionin”, rekomandimet për luftimin e terrorizmit etj. Reformat synojnë parandalimin dhe goditjen e kriminalitetit në përgjithësi dhe të atij të organizuar në veçanti, si pastrimi i parave etj (Elezi, 2004).

Ndryshimet dhe shtesat e bëra me Ligjin Nr. 9275, datë 16.09.2004, bënë riformulime të reja të formave të veçanta të bashkëpunimit, me qëllim që të goditet më me efektivitet krimi i organizuar në Shqipëri, si problem shqetësues (Elezi, 2009). Reforma e ligjit të ri Nr. 10023, datë 27.11.2008, “Për disa shtesa e ndryshime në Kodin penal”, i kushtoi një vend të rëndësishëm dënimeve alternative. Në pjesën e posaçme, me Ligjin Nr. 10023, datë 27.11.2008, u bënë mjaft shtesa e ndryshime të reja në Kodin penal (pjesa e posaçme)<sup>29</sup>.

Reforma e vitit 2012<sup>30</sup> ishte një tjetër reformë gjithëpërfshirëse në Kodin Penal. U bënë shtesa e ndryshime për kriminalizimin dhe penalizimin e veprave penale kundër personit, të drejtës së pronësisë, në fushën ekonomike, kundër korrupsionit etj.

Reforma e fundit në Kodin Penal, ajo e vitit 2013<sup>31</sup>, solli ndryshime thelbësore në sistemin e dënimeve të Kodit Penal.

Reformat ligjore, që u bënë gjatë 20 vjetëve të fundit, reflektojnë arritje konkrete në lidhje me përafrimin e legjislacionit penal shqiptar me atë të Bashkimit Europian. Fakt i rëndësishëm është se në reformën ligjore ka përparim të ndjeshëm lidhur me veprat objekt i këtij punimi. Megjithatë mbetet ende shumë punë për reformën në sistemin e drejtësisë penale. Zhvillimi paralel i tyre do të rrisë edhe më tej efektivitetin e luftës kundër kriminalitetit.

Procesi i futjes së veprave të reja ose i heqjes të disa të tjerave nga kodi, mund të përmbledhet në një përcaktim mjaft të qartë e të koncentruar sikurse është edhe mendimi

---

<sup>29</sup> Konventa Europiane “Për krimin në fushën e kibernetikës”, botuar në Fletoren zyrtare, 2008.

<sup>30</sup> Ligji Nr. 23, datë 1.03.2012 për disa dryshime në Kodin Penal të Republikës së Shqipërisë.

<sup>31</sup> Ligji Nr. 144, datë 2.05.2013 për disa ndryshime në Kodin Penal të Republikës së Shqipërisë.

i prof. Vasilika Hysit: “Inkriminimi ose kriminalizimi është procesi nëpërmjet të cilit disa veprime a sjellje cilësohen si të dëmshme nga ligji; dekriminalizimi është një proces i cili i referohet heqjes së përcaktimit si krime të sjelljeve sociale ose devijuese” (Hysi, 2010 : 29). Duhet thënë se ishte vetë koha që diktonte nevoja të tilla.

Risi në fushën e tatimeve dhe taksave ishte neni 36 i cili solli ndryshimin e nenit 180 të Kodit Penal, “Mbi fshehjen e të ardhurave”. Gjithashtu po në këtë seksion kemi shtimin e nenit 182/a “Prishja e shenjave të bllokimit apo pezullimit të veprimtarisë tregtare”<sup>32</sup>.

Kriminalizimi i këtyre veprimeve joligjore ishte një proces i rëndësishëm i cili nuk mund të priste. Arsyeja e Kriminalizimit të veprave në lidhje me ushtrimin e aktiviteti tregtar, me qëllim shmangien nga detyrimet ndaj shtetit, ishte që të krijohet një sistem gjithëpërfshirës dhe mbrojtjes nga kriminaliteti.

Sigurisht ashtu sikurse edhe reformat në fushat e tjera, reforma në këtë fushë përshkoi disa etapa. Etapat përshkruajnë një hark kohor duke filluar nga viti 1990 deri në vitin 2014 (Angjeli, 2011 :187). Autorë të ndryshëm kanë dhënë ndihmesë me idetë e tyre dhe me materialet historike duke pasuruar ndjeshëm doktrinën me informacion. Do të veçoja Matiellin sipas të cilit periudhat tatimore ndahen si më poshtë (Matieli, Tiranë 2013: 108). :

### ***Periudhat e reformës tatimore***

- 1.Periudha 1991-1993, fillimet e sistemit tatimor, hartimi dhe miratimi i paketës fiskale dhe futja e instrumenteve të ekonomisë së tregut në ekonominë e vendit.
- 2.Periudha 1994-1996, implementimi i legjislacionit tatimor dhe vendosja e tatimeve dhe taksave.

---

<sup>32</sup> Marrë nga <http://www.readbag.com/unicri-it-documentation-centre-publications-series-docs-manual-albanian>

**3.** Periudha 1997-1998, stabilizimi i të ardhurave tatimore me objektiv frenimin e rënies së tyre, kapërcimin e krizës ekonomike dhe financiare të krijuar nga firmat piramidale në vitin 1997.

**4.** Periudha 1999-2001, konsolidimi i sistemit tatimor dhe i të ardhurave tatimore, të cilat ranë ndjeshëm pas ngjarjeve të vitit 1997.

**5.** Periudha 2002-2006, krijimi i klimës makroekonomike për zhvillimin dhe rritjen e të ardhurave nëpërmjet përmirësimit të marrëdhënieve me biznesin dhe me rritjen e shërbimit të administratës tatimore ndaj tatimpaguesve dhe publikut.

**6.** Periudha 2007-2014, ristrukturimi dhe modernizimi i sistemit tatimor duke synuar: hartimin e një ligji të ri për procedurat tatimore, sigurimin e të ardhurave sipas deklarimit vullnetar, reduktimin e korrupsionit (Kajsia 1998-2005 : 159.) nëpërmjet futjes së deklarimit elektronik, ngritjen e strukturës antikorrupsion. Më poshtë përmenden specifikisht ndryshimet më të rëndësishme përgjatë këtyre periudhave.

Periudha e viteve 1991-1993 përkon me hartimin e ligjeve për lejimin e veprimtarive private dhe për krijimin e sistemit tatimor.

Sistemi tatimor (Angjeli A, 2011 :187) fillesën e ka në vitin 1991 me hartimin e legjislacionit tatimor, miratimin e zbatimin tij në vitin 1992 dhe përfundimin me miratimin e paketës fiskale në muajin mars 1993<sup>33</sup>.

Periudha trivjeçare e sistemit tatimor në Shqipëri ka pasur këto karakteristika (Angjeli 2007 : 265) :

- mungesë të legjislacionit tatimor,
- mungesë të specializimit në administratën tatimore,
- mungesë të procedurave të shkruara të punës për t'u ndjekur nga punonjësit e administratës tatimore,

---

<sup>33</sup> Marrë nga: <http://documents.tips/documents/cikli-i-leksioneve-2010-2011.html>

- përmbushje të objektivit të mbledhjes së të ardhurave tatimore pa një bazë të dhënash ose në të dhëna të kufizuara, sepse mungonte dokumentacioni për evidentimin e tyre.

Në këtë periudhë ekzistonte një ekonomi “joformale” (Gjyli, 2011.: 363) ku një numër i madh tatimpaguesish ushtronin aktivitet të paregjistruar dhe tatimpagues të tjerë të regjistruar deklaronim më pak të ardhura monetare, qarkullim apo fitim bruto. Llogaritja e të ardhurave dhe vendosja e tatimit bëhet nga punonjësit e tatimeve dhe ka pak interes për zbatimin e sistemit të vetëllogaritjes së tatimit (tatimpaguesi e llogarit vetë bazën tatimore).

Mungonte kontrolli për parandalimin e korrupsionit; mungonten bashkëpunimi ndërmjet administratës tatimore dhe organeve të tjera shtetërore; ndihej mungesa e materialeve që do të shërbenin për edukim si edhe për t’i ardhur në ndihmë tatimpaguesit. Punonjësit ishin të patrajnuar dhe mungonin matësit e efektivitetit të punës.

*Periudha e viteve 1995-2000, Konsolidimi i Legjislacionit Fiskal*<sup>34</sup>.

Drejtoria e Tatimeve, në vitin 1995, mori statusin e Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve dhe u konsiderua autoriteti i vetëm fiskal. Struktura organizative e institucionale ndryshoi. Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve nga strukturë përbërëse e Ministrisë së Financave kaloi në vartësinë e kësaj ministrie.

U hartua Ligji për “Tatimit mbi Vlerën e Shtuar”, me një shkallë 20%, dhe një prag regjistrimi i arsyeshëm, tipike për vendet në zhvillim me qëllim për të lehtësuar administrimin e tatimit. Ky tatim (TVSH) konsiderohej si forma kryesore e tatimeve tërthore, që do të zëvendësonte tatimin mbi qarkullimin, i cili ishte dhe tatimi që kishte

---

<sup>34</sup> Marre nga: <http://www.doktoratura.unitir.edu.al/wp-content/uploads/2015/04/Doktoratura-Anisa-Angjeli-Fakulteti-i-Shkencave-i-Natyrore-Departamenti-i-te-Drejtes-Publike.pdf>

funksionuar deri në këtë kohë. Kjo solli rritjen e dukshme të të ardhurave tatimore tërthore, si dhe përmirësime të dukshme në fushën e administrimit, duke përfshirë përpunimin e informatizuar të deklaratave dhe të vlerësimeve tatimore.

Në muajin mars të vitit 1998 u miratua Ligji “Për tatimin mbi biznesin e vogël”, qëllimi i të cilit ishte thjeshtëzimi i mëtejshëm i procedurave të llogaritjes, të kontrollit dhe pagesës së tatimit mbi biznesin e vogël.

Në dhjetor të 1998-ës u miratua Ligji “Për tatimin mbi të ardhurat”, që integronte në një ligj të vetëm të ardhurat personale të individëve me ato të fitimit korporativ, si dhe tatimin e thjeshtuar mbi fitimin e biznesit të vogël.

Kështu në dhjetor të 1999-ës, Ligji “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”<sup>35</sup>, me klauzolat që përmban, ka sanksionuar në mënyrë të saktë dhe të qartë të drejtat dhe detyrimet si të administratës tatimore, ashtu dhe të tatimpaguesve, duke përshkruar në të njëjtën kohë të gjitha parimet bazë të organizimit dhe funksionimit të hallkave që përbëjnë sistemin tatimor.

Në dhjetor të vitit 2002, një ligj të ri, në fushën e Akcizave<sup>36</sup>, nëpërmjet nivelit të unifikuar të tarifave të parashikuara për prodhimin e vendit dhe atyre të importit, plotësoi një ndër kushtet kryesore të vendit tonë, për anëtarësim në Organizatën Botërore të Tregtisë<sup>37</sup>.

Në këtë periudhë parimi bazë mbi të cilin u mbështet politika fiskale<sup>38</sup> ishte “*parimi teorik i universalitetit të tatimeve*”, sipas të cilit çdo subjekt që realizon të ardhura nga veprimtaria ekonomike duhet të kontribuojë në të ardhurat e buxhetit të shtetit, për

---

<sup>35</sup> Ligji Nr.8560, datë 22.12.1999 *Për Procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë*, të ndryshuar, shfuqizuar me Ligjin nr. 9920, datë 19.05.2008.

<sup>36</sup> Ligj Nr. 8976, datë 12.12.2002 *Për akcizat në Republikën e Shqipërisë*, i ndryshuar.

<sup>37</sup> Shqipëria është anëtare e Organizatës Botërore të Tregëtisë që nga viti 2000, ndërkohë Marrëveshje të Tregtisë së Lirë janë nënshkrur me shumë vende.

<sup>38</sup> Pricewaterhouse Coopers <http://www.pwc.com/tax>

përbushjen e funksioneve me karakter të përgjithshëm të tij. Kjo marrëdhënie do të garantohej nga parimi i paanësisë horizontale dhe vertikale në mënyrë që të gjithë tatimpaguesit të trajtohen njësoj nga ligji, por në të njëjtën kohë të jenë të barabartë përpara tij.

Parim tjetër është *“ndërtimi i një sistemi fiskal neutral”*, me qëllim që nga njëra anë t’i hapet rrugë iniciativës së lirë private, zhvillimit të prodhimit, biznesit dhe investimeve dhe nga ana tjetër të reduktohet deficit i buxhetor (David, 1987). Parimi i neutralitetit, i quajtur ndryshe parimi i efikasitetit, është një parim i pranuar sot gjerësisht në botë.

*“Paanësia e organeve tatimore”*, është një tjetër aspekt i rëndësishëm i sistemit fiskal. Sipas parimeve të përgjithshme të së drejtës fiskale, gjatë ushtrimit të veprimtarisë së saj, administrata tatimore duhet të jetë sa më profesionale dhe e paanshme, duke e mbështetur punën e saj vetëm në ligj.

Së fundi, por jo nga rëndësia, me miratimin e Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë në vitin 1998, u sanksionuan edhe dy parime të rëndësishme të së drejtës financiare<sup>39</sup>. Këto parime, të njohura në doktrinë si parimet kushtetuese të tatimeve, përbëjnë shtyllat e sistemit fiskal në të gjitha vendet e botës.

*“Parimi i iniciativës së lirë ekonomike apo i lirisë së tregut”* si dhe *“parimi i ligjshmërisë”* përmbyllin të gjithë kuadrin parimor kushtetues të sistemit fiskal shqiptar. Mendoj se një parim i rëndësishëm, përveç parimeve të tjera të cilat rregullojnë veprimtari të së njëjtës fushë dhe që janë përfshirë në Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë, është edhe *“parimi i aftësisë paguese”*. Pjesa më e madhe e vendeve të Europës e kanë konsideruar të rëndësishëm këtë parim dhe e kanë bërë pjesë të

---

<sup>39</sup> Neni 11 i Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë thekson: 1. Sistemi ekonomik i Republikës së Shqipërisë bazohet në pronën private e publike, si dhe në ekonominë e tregut dhe në lirinë e veprimtarisë ekonomike. 2. Prona private dhe publike mbrohen njëllë me ligj. 3. Kufizime të lirisë së veprimtarisë ekonomike mund të vendosen vetëm me ligj dhe vetëm për arsye të rëndësishme publike.

kushtetutave të tyre. Kushtetuta si akt themelor i shtetit do ta ngrinte rëndësinë juridike të këtij parimi në një tjetër nivel dhe kjo pa dyshim do të përbënte një garanci themelore për subjektin që ushtron veprimtari tregtare, por njëkohësisht do t'i shërbente gjyqësorit si një shtyllë referimi lidhur me vendimmarrjen.

#### *Periudha e viteve 2000-2007.*

Karakteristikë e kësaj periudhe është ulja e normës së tatimit mbi fitimin nga 30% në 25%, ulja e dënimeve administrative nga 5 në dyfishin e shkeljes së kryer dhe një sërë ndryshimesh të tjera më pak të rëndësishme të prezantuara nëpërmjet kësaj pakete<sup>40</sup>.

Ndërkohë, në vitet që pasuan, u morën masa për uljen e mëtejshme të tarifave tatimore. Kështu në vitin 2005 tarifa e tatimit korporativ u ul nga 25% në 23% dhe në vitin 2006 nga 23% në 20%. Ndërkaq, më 2008<sup>41</sup>, ky tatim u bë 10% me hyrjen në fuqi të taksës së sheshtë. Tatimi i thjeshtuar mbi fitimin e biznesit të vogël u ul nga 4% në 3 % në vitin 2005 dhe nga 3% në 1.5% në vitin 2006, nivel i cili qëndroi i pandryshueshëm deri në vitin 2008 kur u abrogua ky tatim. Raporti i OECD-së i të ardhurave nga taksat me GDP-në është ndër më të ulëtat. Në vendet e OECD-së ajo konsiderohet rreth 36-38%, ndërkohë në vende të veçanta të saj është më i lartë, si në Poloni 41-43%, në Hungari 39-41%, ose në Çeki 40-41%. Ndërsa në vendin tonë ky tregues ka variuar nga 18.7% në vitin 1993, 15.3% në vitin 1996, 16.2% në vitin 2000 dhe rreth 22-24% në vitet e fundit. Vitet e fundit rritja e barrës fiskale ka ardhur si rezultat i rritjes së nivelit të administrimit të tatimeve e të taksave nëpërmjet modernizimit të administratës tatimore, informatizimit të mëtejshëm të tatimeve dhe informacionit, përmirësimit të marrëdhënieve me tatimpaguesit, ofrimit të shërbimeve dhe edukimit të tatimpaguesve.

---

<sup>40</sup> Paketa fiskale e vitit 2000, tetor 1999. [www.minfin.gov.al](http://www.minfin.gov.al)

<sup>41</sup> Shih, Ligjin Nr. 8438, datë 28.12.1998 për "Tatimin mbi të ardhurat në RSH", ndryshuar me Ligjin Nr. 9766, datë 09.07.2007.

Në vitin 2007, u ndryshua paketa fiskale e vendit duke vendosur tashmë sistemin e taksës së sheshtë. Ky sistem duke qenë i thjeshtë, pra tatimi mbi të gjitha format e të ardhurave personale, dhe tatimi mbi fitimin korporativ do të tatoheshin në një nivel vetëm prej 10%. Ky sistem e thjeshtëzoi dhe i dha një frymëmarrje të përgjithshme të gjithë ekonomisë së vendit. U thjeshtëzuan procedurat e pagimit dhe të vjeljes së tatimit. Nga viti 2009 e në vazhdim u bë i detyrueshëm dhe pagimi i tatimeve *online*, çka lehtësoi tatimpaguesit. Doli ligji për krijimin e “Qendrës Kombëtare të Regjistrimit”, që thjeshtësoi procedurat e regjistrimit dhe të çregjistrimit të subjekteve tatimpaguese. U ngritën struktura më të kualifikuara, si Drejtoria e Apelit Tatimor, Investigimit dhe hetimit ose Drejtoria e Task-forcës, Avokati i Tatimpaguesve, me qëllim që të bëhej i mundur zbatimi korrekt i Ligjit “ Për Procedurat Tatimore”,. U standardizuan të gjitha ligjet fiskale në përputhje me direktivat e konventës së OECD-së mbi modelin e tatimeve. U forcua lidhja dhe shkëmbimi më i mirë i informacionit mes vetë strukturave administratës tatimore, si rezultat i informatizimit të sistemit tatimor.

Për sa i përket legjislacionit të të ardhurave personale, për këtë periudhë, një risi ka qenë vendosja e detyrimit për deklarimin vjetor të të ardhurave. Detyrimi për të deklaruar të ardhurat, ka ekzistuar në ligjin tatimor që në vitin 1998<sup>42</sup>, por vetëm me një udhëzim të Ministrisë së Financave, u bë i detyrueshëm që të gjithë individët shtetas shqiptarë dhe të huaj, të cilët realizojnë të ardhura mbi 2 milion lekë në vit, brenda datës 30 prill të vitit 2012 duhet të kenë plotësuar deklaratën vjetore të të ardhurave të tyre personale.

Sipas konceptit të “parimit të aftësisë paguese” çdo individ duhet që të kontribuojë në plotësimin e të hyrave publike sipas kapacitetit dhe aftësive të tij paguese. Shumë legjislacione fiskale sot në botë, kanë parashikuar të gjitha situatat familjare dhe

---

<sup>42</sup> Shih nenin 13 paragrafi i parë i ligjit.

individuale për të gjitha kategoritë e tatimpaguesve<sup>43</sup> etj. Pra, në rast se situatat individuale dhe familjare ekonomike bëhen të ditura nga operatori publik, ky i fundit i asiston individët në situatat e ndryshme në të cilat ky i fundit mund të gjendet<sup>44</sup>.

Ligji parashikon se, të gjithë subjektet me të ardhura nga 1.050.000 (milion e pesëdhjetë mijë lekë), me vullnetin e tyre të lirë plotësojnë deklaratat vjetore të të ardhurave. Në këtë mënyrë vetëm kjo kategori përfiton nga shpenzimet e zbritshme dhe kreditim të tatimit për vete ose për pjesëtarët e tjerë të familjes nën kujdestari<sup>45</sup>. Pra, ligjvënësi ynë për këtë kategori individësh, të cilët mundet të përfitojnë shpenzimet e zbritshme, iu njeh vetëm të drejtën të përfitojnë nga mundësia e kreditimit të tatimit dhe jo të përfitojnë lehtësira fiskale në bazë të situatës ekonomike dhe familjare të individëve.

Lidhur me këtë, mendoj se ligji ynë është disi më i ashpër krahasuar me ligjet e shteteve të tjera, në të cilat subjektet kanë më tepër lehtësira. Do të ishte me interes zgjerimi i rrethit të shpenzimeve të zbritshme, ndoshta kjo përveç aspekteve pozitive në favor të individëve do të shërbente si një mënyrë nxitje për deklaram.

Vihet re një trajtim i pabarabartë i individit nga shteti, ku një shifër minimale përbën një kapërcim të madh drejt detyrimit për të deklaruar dhe paguar.

#### *Periudha 2007-2014*

Periudha mes viteve 2007-2014, karakterizohet nga ndryshime të vrullshme falë një

---

<sup>43</sup> Për shembull, aplikimi i lehtësirave fiskale nëse je prind i vetëm dhe ke nën kujdestari 1 fëmijë ose 2 fëmijë, apo në rast se janë dy prindër me 1 ose 2 fëmijë nën kujdestari ku njëri a të dy prindërit janë të papunë.

<sup>44</sup> si: lehtësira në rast të marrjes së një kredie, për shtëpi, arsim, shpenzimeve shëndetësore, kontribute vullnetare pranë skemës së pensioneve ose të jetës), atëherë vetë individët janë të interesuar të plotësojnë deklaratat vjetore të të ardhurave, dhe kjo metodë merr një rëndësi të veçantë praktike.

<sup>45</sup> Këtu futen: shpenzimet vullnetare për skemën e sigurimeve të pensionit ose të jetës, shpenzimet për shëndetin, arsimimin, si dhe për taksat e ndërtesave), në të gjitha këto raste, kompensimi është për 1 individ 8.250 lekë dhe për të gjithë familjen nuk duhet ta kalojë shumën prej 32.000 mijë lekësh.

pune mjaft të madhe që çoi drejt zhvillimit të legjislacionit në çdo sektor të jetës së individit. Kjo periudhë përkon me hyrjen në fuqi të Marrëveshjes së Stabilizim Asociimit në prill të vitit 2009<sup>46</sup>, me detyrimin për të përmbushur kriteret e Kopenhagenit të vitit 1993<sup>47</sup>, me heqjen e vizave Shengen për kalimin e lirë të kufijve brenda vendeve të Bashkimit European më 15 dhjetor 2010<sup>48</sup>. Puna filloi me ndryshimet në administratën tatimore. U forcua roli dhe kompetencat e saj, u rrit cilësisht kualifikimi i stafit administrativ, u rrit paanësia e administratës falë zbatimit korrekt të ligjit si dhe u nxit reformimi informativ i të gjitha strukturave të administratës në të gjitha nivelet. Si pasojë, u vendos mënyra *online* e pagimit të tatimit në qershor të vitit 2010<sup>49</sup>. Të gjithë serverat e drejtorive rajonale të tatimeve u lidhën automatikisht me serverat e Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, kështu që u minimizuan rastet abuzive edhe nga ana e administratës. Gjatë kësaj kohe u bë i mundur plotësimi i deklaratave tatimore *online* si dhe derdhja e tatimeve nëpërmjet bankës. Të gjitha këto përbëjnë garanci më shumë për shmangien e rasteve abuzive.

#### *Periudha e vitit 2014 e në vazhdim*

Duke ndjekur modelin dhe direktivat e Bashkimit European, në dhjetor të vitit 2013

---

<sup>46</sup> Shih marrëveshjen e MSA-së, kjo marrëveshje u çel në datën: 7 qershor 2001 deri më prill të vitit 2009. Kjo marrëveshje kishte për synim inicimin e negociatave për anëtarësim e Shqipërisë pranë BE-së, dhe për këtë duhej një harmonizim ligjesh, lirish dhe të drejtash në përputhje me ato të BE-së.

<sup>47</sup> Kriteret e Kopenhagenit (qershor 1993)- Të gjitha vendet e Europës Qendore dhe Lindore mund të anëtarësoheshin pranë BE-së, në qoftë se plotësonin kushtet e mëposhtme, të cilat mund t'i përmbledhim në tri shtylla: 1. Një kuadër të qëndrueshëm institucional mbi bazën e një rendi demokratik dhe garantimin e të drejtave të njeriut dhe pakicave. 2. Një ekonomi tregu funksionale. 3. Aftësi për të marrë përsipër gjithë kuadrin ligjor të BE-së, dhe për të pranuar objektivat e BE-së.

<sup>48</sup> Sipas kësaj marrëveshjeje shtetasit shqiptarë të pajisur me pashaportë biometrike të vlefshme mund të udhëtojnë pa vizë në drejtim të 27 shteteve anëtare të BE-së, përfshirë këtu Zvicrën, Norvegjinë dhe Islandën.

<sup>49</sup> Përmes vendimit nr. 55, datë 3.2.2010, për “Deklarimin e detyrueshëm të deklaratave tatimore dhe dokumenteve të tjera, vetë individit, nëpërmjet formës elektronike”, iu bë e mundur pagesa e tatimeve on-line, pranë faqes zyrtare të Drejtorisë së Përgjithëshme të Tatimeve në rubrikën e shërbime.

parlamenti miratoi paketën e re fiskale<sup>50</sup>. E veçanta e kësaj pakete është se nëpërmjet saj, u ndryshua modeli i barrës tatimore duke kaluar nga sistemi i taksimit të sheshtë, në taksimin progresiv të tatimit mbi të ardhurat nga paga. Ndërkohë të ardhurat nga format e tjera mbetën të pandryshuara, përsëri në nivelin 10%, si dhe u vendos tatimi i thjeshtuar mbi fitimin për biznesin e vogël, që realizon një xhiro vjetore më të ulët se 8 milion lekë në vit<sup>51</sup>. Nga janari i vitit 2014 e deri më sot, me ndryshimet e reja që i janë bërë paketës fiskale, në vendin tonë u vendos përsëri sistemi progresiv i tatimit mbi të ardhurat, por në këtë rast ky tatim është progresiv vetëm për sa i përket të ardhurave nga marrëdhëniet e punës, ndërkohë që të ardhurat nga burimet e tjera të të ardhurave si: nga dividendi, interesat, qiraja, e drejta e autorit, shitja e pasurisë së paluajtshme, por dhe nga fitimi korporativ, mbetën në nivel të sheshtë, aktualisht 15%. Pra, kjo nënkupton se kemi kaluar nga modeli i taksës së sheshtë në modelin dual. Ky model, është një kombinim mes sistemit gjithëpërfshirës dhe sistemit të taksës së sheshtë. Megjithatë, ndryshimet që iu bënë paketës fiskale në fund të dhjetorit të 2014-ës (këto ndryshime do të hyjnë më fuqi nga 1 janari i vitit 2015) dhe kanë të bëjnë me rritjen e nivelit të tatimit për të ardhurat nga burimet e tjera përveç pagës si, për shembull, nga dividendi, qiraja, interesat, e drejta e autorit, shitja e pasurive të paluajtshme etj. nga 10% në 15%. Siç e vëmë re, tendenca për këtë vit e në vazhdim do të jetë kalimi gradual drejt një sistemi gjithëpërfshirës.

Në përfundim të trajtimit në një vështrim historik të sistemit ligjor në kuadër të veprimtarisë tregtare të taksapaguesve shqiptarë si dhe në mbështetje të mendimit të autorit, Coscianit, lidhur me konceptin e sistemit tatimor të një vendi, mund të themi se është rezultat i një kompleksi faktorësh me natyrë historike, shoqërore dhe politike. Në

---

<sup>50</sup> Ligji Nr. 32/2014, datë 3.4.2014, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 57, datë 24 prill 2014 “Për paketën e re fiskale”.

<sup>51</sup> Shih Ligjin Nr. 9632, datë 30.10.2006 “Për taksat vendore në republikën e Shqipërisë”.

*qoftë se vendet e ndryshme, që marrin pjesë në bashkimin ekonomik, nuk kanë sado pak njëtrajtshmëri në këta faktorë, harmonizimi i sistemit tatimor nuk është i mundshëm. Në një situatë analoge, po të zbatosh po atë sistem tatimor në të gjitha vendet e tregut të përbashkët kemi të njëjtin efekt sikur t'i imponosh të gjithë individëve, të vegjël e të mëdhenj, të shëndoshë dhe të dobët, po një lloj veshjeje dhe të së njëjtës masë<sup>52</sup>.*

Mendoj se duhet të rishikohet aplikimi i tatimeve, veçanërisht ai i tatimit mbi të ardhurat. Ndërkohë që në vendin tonë kemi një sistem dual, sistemi perfekt do të ishte ai progresiv.

Sipas Bankës Botërore ekonomia shqiptare po frenohet nga klima e vështirë e biznesit, nga korrupsioni masiv në sektorin publik dhe nga zbatimi selektiv i ligjit. Bizneset shqiptare goditen edhe nga korrupsioni i zyrtarëve.

Përmirësimi i klimës së biznesit, do të ndihmojë në uljen e korrupsionit dhe informalitetit. Shqipëria mbetet në 30% e vendeve me nivelin më të lartë të korrupsionit në botë duke u renditur shumë keq krahasuar me vendet fqinje të rajonit<sup>53</sup>.

Rëndimi i klimës së biznesit, i shoqëruar dhe me krizën e gjatë ekonomike, ka rrudhur investimet në ekonomi. Sipas të dhënave zyrtare të FMN-së, nivelet 36% e Prodhimit Kombëtar që ishin në vitin 2010 aktualisht investimet totale në ekonominë shqiptare kanë rënë në rreth 26% e PBB-së.

Nëse 1-3 % e bizneseve nuk paguajnë, mund të themi se kemi të bëjmë me aktivitet kriminal. Por nëse 50 % nuk pranojnë të marrin kasën, atëherë i bie të ketë 50 % “të ndershëm” që i paguajnë taksat.

---

<sup>52</sup> Cosciani C., *Scienza della Finanza*. 11 Edizione, 11 Mulino, Milano 1996, p. 288.

<sup>53</sup> Marrë nga: <http://www.mapo.al/2016/01/raporti-i-bb-korrupsioni-dhe-ligji-selektiv-frenojne-ekonomie>

Nuk mund të ketë ndryshime të mëdha në vitin 2016 lidhur me taksat e drejtpërdrejta, kjo për arsyen e thjeshtë se pas rritjes dy vjet radhazi të tatimfitimit, tatimit mbi të ardhurat personale, taksës së qarkullimit dhe akcizës të disa produkteve, bizneset do të përballen me kosto të paparashikuara nga barra e taksave dhe e tarifave indirekte që do të shtojë ndjeshëm koston e produkteve ose të shërbimeve të tyre, që do të transferohet te konsumatori final përmes çmimeve. Në kuadër të reformave legislative ndodhën ndryshime të rëndësishme në lidhje me taksat dhe tatimet<sup>54</sup>.

Kuvendi miratoi ndryshimet në ligjin për procedurat tatimore. Masat ligjore parashikojnë rritje të gjobave për ato biznese që nuk shoqërojnë mallrat me faturë tatimore ose që mbajnë punonjës të peregjistruar. Ndryshimet ligjore të miratuara parashikojnë që nëse një biznes ndryshon adresën dhe nuk e raporton atë në QKR ose tek tatimet, do të ndëshkohet njësoj sikur është i peregjistruar. Një nga masat e marra konsiston në ndalimin e tregtarëve të shumicës të shesin mallra me pakicë te konsumatorët finalë. Kjo do të thotë se këto tregtarë nuk mund të shesin më me kupon tatimor tek individët, por do të shesin vetëm me faturë tatimore për bizneset e pakicës. Ky detyrim ka një periudhë tranzitore dhe hyn gradualisht në fuqi deri në 1 prill të vitit 2016.

Ndërsa ato biznese, që nuk paguajnë në afat tatimin mbi fitimin, këstet e të cilit janë të paracaktuara një herë në muaj ose një herë në tre muaj, dënohen me gjobë deri në 15 për qind. Ndryshimet ligjore i japin të drejtë administratës tatimore për të konfiskuar 50 % të xhiros ditore të çdo biznesi, që ka borxh ndaj tatimeve, deri në rikuperimin e plotë të borxhit. Po kështu, tatimet mund ta kërkojnë këtë borxh edhe nga të tretët, të cilët kanë detyrime ndaj biznesit debitor. Ndërkohë që shkon në 10 milion lekë gjoba për bizneset

---

<sup>54</sup> Dokument Pune i Stafit të Komisionit European. Raporti i Vitit 2015 Për Shqipërinë.

me xhiro mbi 8 milion lekë në vit, që nuk shoqërojnë mallrat me faturat përkatëse tatimore. Ndërsa për tatimpaguesit e tjerë ajo do të jetë 500 mijë lekë.

Mirëpo vetëm veprimi administrativ do të ishte i pamjaftueshëm si masë ndëshkuese ndaj atyre që evazojnë shtetin, prandaj është i domosdoshëm edhe Kodi Penal. Evazioni fiskal është i kundërligjshëm pasi kërkon t'i marrë shtetit atë që është e shtetit. Evazioni fiskal është një plagë e vërtetë sociale ndaj duhet t'i kundërvihemi me të gjithë instrumentet ligjore. Për këtë arsye lind nevoja për ndryshimin e ligjit penal. Ligjet që rregullojnë fushën e tatimtaksave kanë ndryshuar vërtet shpesh. Për këtë mjafton që të përmendim se vetëm ligji për të ardhurat, i cili është një nga ligjet themelore të sistemit ka ndryshuar 4 herë vetëm gjatë vitit 2014. Në kushtet e ndryshimeve të shpeshta ligjore, që hyjnë menjëherë në fuqi, bizneset dhe tatimpaguesit janë të çoroditur dhe shpeshherë nuk arrijnë të informohen për këto ndryshime ligjore. Mendoj se shkak kryesor i evazionit në Shqipëri është vetë sistemi ligjor tatimor dhe sjellja e administratës tatimore, të cilat shpeshherë i detyrojnë bizneset e vogla dhe të mëdha që të punojnë në informalitet dhe të kryejnë evazion sepse përndryshe mund të dalin jashtë tregut dhe të falimentojnë<sup>55</sup>. Në Shqipëri shteti nuk e mbështet biznesin, ndërkohë që në vendet më të zhvilluara si USA, Angli, Gjermani, etj, qeveritë kanë krijuar institucione publike që merren intensivisht me orientimin dhe konsultimin e biznesit. I rikthehem problemit sepse mendoj që meriton vëmendjen maksimale, aktualisht evazionit dhe sanksionimit të tij me një ligj penal të ri.

Janë bërë përpjekje të shumta që konsistojnë në marrjen e masave në luftën kundër informaliteteve të tilla si shmangie e taksave dhe fshehje e të ardhurave. Kodi i ri penal parashikon sanksione më të ashpra në krahasim me kodin e mëparshëm. Ajo që vihet re,

---

<sup>55</sup> Marrë nga: <https://www.linkedin.com/pulse/evazioni-fiskal-kurth-nga-politika-dhe-kultura-e-dobetea-janko>.

me gjithë ndryshimet e shpeshta, ky kod është ende larg kodeve të vendeve të tjera të cilat e kanë parashikuar evazionin si dispozitë konkrete, më vete dhe me penalitete vërtetë të rënda. Kështu për shembull, Gjykata Federale gjermane e Drejtësisë konsideron se një rast është veçanërisht serioz në qoftë se shuma e taksave të shmangura është 100.000 euro ose më shumë. Evazoni fiskal mund të rezultojë në gjoba deri në 50,000 euro.

Ndryshimet e bëra në Kodin Penal në kuadrin e ashpërsimit të masave në luftën kundër informalitetit janë kundërshtuar nga biznesi, edhe nga Avokati i Popullit për “sanksionet e paarsyeshme”. Dispozitat e ndryshuara kanë të bëjnë, kryesisht, me përcaktime të reja lidhur me mënyrën e caktimit të dënimit për vepra penale të rënda, për shkelje në fushën e tatimtaksave dhe të shkeljeve doganore që parashikohen si vepra penale. Nisma për aksionin kundër informalitetit ndaj biznesit, por edhe ashpërsimi i masave në luftën kundër veprave penale të rënda dhe për kontrabanda, kanë bërë që të ndryshojë Kodi Penal. Ky ligj, synon ashpërsimin e dënimeve për veprat penale në fushën e tatimtaksave dhe shkeljeve doganore, që parashikohen si vepra penale. Ai synon zgjerimin e rrethit të veprave penale të rënda, për të cilat do të aplikohet bashkimi mekanik i dënimeve, me qëllim ashpërsimin e luftës ndaj krimit dhe forcimin e shtetit të së drejtës.

Me miratimin e KP-së, synohet jo vetëm ashpërsimi i masave për krimin ekonomik, por edhe edhe për një sërë veprash penale të tjera. Ndryshimet vijnë në linjën e ashpërsimit të masave ndaj veprave penale në fushën e doganave, tatimeve, sigurisë publike. Moskryerja e detyrave nga organet tatimore (mosvjelja e taksave brenda afateve ligjore) dënohet me heqje lirie deri në 7 vjet; mosregjistrim në tatime, deri 3 vjet burg etj. Gjithashtu parashikohet shtimi i një dispozite të veçantë (neni 180/a), sipas së cilës,

ushtrimi i një aktiviteti tregtar të paligjshëm, ushtrimi i një aktiviteti tregtar të paregjistruar në organet tatimore, mosdeklarimi i të punësuarve ose moslëshimi i kuponit tatimor, përbën vepër penale dhe dënohet deri në tre vjet burgim. Përmes këtyre ndryshimeve synohet ashpërsimi i masave për veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet, të parashikuara në nenet 180, paragrafi i parë, 182 dhe 182/a, paragrafi i parë, duke hequr dënimin me gjobë.

Moskryerja e detyrave nga organet tatimore 7 vite burg, neni 181/a që sanksionon veprën penale të moskryerjes së detyrave nga organet tatimore, përmes moskryerjes së detyrave që lidhen me vjeljen, brenda afatit të caktuar ligjor, të taksave dhe tatimeve nga punonjësit e organeve tatimore dhe nga personat e tjerë zyrtarë, që janë ngarkuar me këto detyra, kur bëhet për fajin e tyre, vepër kjo që dënohet me burgim deri në shtatë vjet.

**Masat ndëshkimore** parashikohen edhe në propozimin e bërë për ndryshime në ligjin për procedurat tatimore Ligji 99/2015. Ndryshimet përfshijnë 14 nene të reja që përcaktojnë dënime deri në 10 burg për shkelje të legjislacionit tatimor<sup>56</sup>. Konkretisht:

1. Mosdeklarimi i një adrese biznesi apo mos përditësimi i të dhënave lidhur me adresat e biznesit dënohet me 500.000 lekë gjobë.
2. Ndalohet mbajtja apo përdorimi i pajisjeve fiskale dhe sistemeve të monitorimit të qarkullimit, të ndryshme nga ato të përcaktuara në ligjin për Procedurat Tatimore apo aktet nënligjore në zbatim të tij. Tatimpaguesi që mban ose përdor pajisje fiskale apo sisteme të monitorimit të qarkullimit, të cilat nuk janë në përputhje me këto dispozita, dënohet me konfiskim të mallrave gjendje. Gjithashtu, administrata tatimore ushtron të drejtën për ta kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

---

<sup>56</sup> Marrë nga: <http://scan-tv.com/v/index.php/kryesore/17580.html>

3. E drejta e blerësit për të mos paguar për mallin apo shërbimin nëse nuk i jepet fatura dhe/ose kuponi tatimor sipas ligjit. Çdo blerësi, person fizik, juridik ose individ, i lind e drejta të mos kryejë transaksionin për vlerën e mallit ose të shërbimit të ofruar, nëse shitësi nuk lëshon faturën tatimore ose kuponin tatimor në përputhje me ligjin. Për këtë qëllim, tatimpaguesi detyrohet të afishojë në një vend të dukshëm, në adresën ku kryen veprimtarinë, një njoftim për blerësin në përputhje me këtë nen. Tatimpaguesi që nuk vendos një poster, që tregon të drejtën e blerësit, për të mos paguar për mallrat dhe shërbimet e blera, dënohet me gjobë në masën 500.000 lekë. Njoftimi i afishuar për klientët për marrjen e kuponit tatimor duhet përmirësuar bazuar në këtë dispozitë. Për shembull, “Të nderuar klientë merrni kuponin tatimor. Ju keni të drejtë të mos paguani për mallin ose për shërbimin e marrë nëse nuk ju jepet kuponi tatimor.”

4. Mbledhja me forcë e detyrimeve tatimore. Në funksion të mbledhjes me forcë të detyrimit tatimor të papaguar të tatimpaguesit, administrata tatimore mund të angazhojë strukturat e saj për të verifikuar dhe për të monitoruar në vendin e biznesit/njësinë tregtare të tatimpaguesit, me qëllim konfiskimin në fund të çdo dite të një shume jo më pak se 50 për qind të qarkullimit të realizuar, por jo më shumë se detyrimi tatimor, për të cilin ka filluar procedura e mbledhjes me forcë e detyrimeve tatimore. Tatimpaguesi, për të cilin administrata tatimore ka filluar mbledhjen me forcë të detyrimeve tatimore të papaguara, nuk mund të kryejë transferim të shumave të parave nga llogaria e tij ose të sheshtë të transferojë aktivet ose kapitalet e shoqërisë, me përjashtim të rasteve kur, nëpërmjet shitjes\transferimit të aktiveve, synohet shlyerja në masën 100 për qind e detyrimit tatimor të papaguar.

5. E drejta e organit tatimor ndaj palëve të treta. Në funksion të mbledhjes me forcë të detyrimit tatimor të papaguar të tatimpaguesit, gjithashtu administrata tatimore mund t'i

kërkojë palës së tretë të kryejë pagesën e drejtpërdrejtë të çdo shume, që kjo palë i detyrohet tatimpaguesit, brenda 30 ditëve kalendarike nga data e dërgimit të njoftimit palës së tretë.

6. Mospagimi në afat i kësteve paraprake të tatimit mbi fitimin ose i kësteve paraprake të tatimit të thjeshtuar mbi fitimin, sipas nenit 30, të Ligjit Nr. 8438, datë 28.12.1998, “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, dënohet me gjobë në masën 15 për qind të shumës së këstit për t’u paguar.

7. Kufizimi i shitjeve me kupon tatimor për bizneset e shumicës. Tatimpaguesit që kryejnë shitje me shumicë të mallrave, por bëjnë edhe shitje me kupon tatimor për individë, deri në datën 31.3.2016 lejohen të shesin me kupon tatimor për individë deri në 10 për qind të vlerës së tatueshme (pa përfshirë TVSH-në) të mallrave të shitura në të njëjtën periudhë tatimore (muaj) të vitit të kaluar. Nga data 1 prill 2016, tatimpaguesit<sup>57</sup>, që kryejnë shitje me shumicë të mallrave, nuk lejohen të shesin me kupon tatimor te blerës, joushtrues të një veprimtarie tregtare (individë). Qëllimi i dispozitës është të minimizohen dhe të eliminohen (për tatimpaguesit e shumicës) “shkarkimet me kasë” dhe shitjet me kasë në “tregjet e shumicës” ku nuk mund të ndahen blerësit biznesorë nga ata individë. Mendoj që në udhëzimin e Ministrit të Financave do të sqarohet që ky kufizim nuk aplikohet për ata shitës me shumicë, që gjithashtu kanë dyqane, ose rrjet të shitjes me pakicë, të deklaruar konform ligjit. Nëse kufizimet e mësipërme nuk respektohen, llogariten detyrime tatimore sikur malli të tregtohej me pakicë për konsumatorin final dhe, përveç detyrimeve shtesë, aplikohet gjobë në masën 100 për qind të vlerës së TVSH-së së llogaritur që i përket vlerës së shitjeve që tejkalojnë kufirin e lejuar për shitjet me kupon tatimor, siç përcaktohet më lart.

---

<sup>57</sup> Marrë nga: [http://www.qbz.gov.al/botime/fletore\\_zyrtare/2015/PDF-2015/205-2015.pdf](http://www.qbz.gov.al/botime/fletore_zyrtare/2015/PDF-2015/205-2015.pdf)

8. Mosdeklarimi i punonjësve të paktën një ditë kalendarike para fillimit të punës, përveç pagesës së detyrimeve tatimore të papaguara për ditët e punës të padeklaruar, përfshirë gjokat dhe kamatëvonesat për pagesë të vonuar, dënohet edhe me një gjobë fikse prej 500.000 lekësh. Shkeljet e përsëritura mund të kallëzohen për ndjekje penale.

9. Mosdeklarimi i pagës reale, përveç pagesës së detyrimeve tatimore të papaguara për pjesën e padeklaruar të pagës, përfshirë gjokat dhe kamatëvonesat për pagesë të vonuar, dënohet me një gjobë fikse prej 500.000 lekësh. Shkeljet e përsëritura mund të kallëzohen për ndjekje penale.

10. Dënimet për transportimin dhe mbajtjen e mallrave pa dokumente të rregullta.

(a) Tatimpaguesi, që mban në ruajtje, përdor ose transporton mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, dënohet me konfiskim të të gjithë sasisë së mallit, që mbahej në ruajtje, që përdorej ose që transportohej i pashoqëruar me dokumente tatimore. Me kërkesë të tatimpaguesit, masa e konfiskimit zëvendësohet me pagesën e menjëhershme të një gjobe, të barabartë me vlerën e tregut për të njëjtin mall.

(b) Tatimpaguesi, që shet mallra me shumicë, që mban në ruajtje, përdor ose transporton mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, dënohet me:

i) gjobë në masën 10.000.000 lekë,

ii) konfiskim të të gjithë sasisë së mallit, që mbahej në ruajtje, përdorej ose transportohej i pashoqëruar me dokumente tatimore. Me kërkesë të tatimpaguesit, masa e konfiskimit zëvendësohet me pagesën e menjëhershme të një gjobë, të barabartë me vlerën e tregut për të njëjtin mall,

iii) rivlerësim tatimor të të ardhurave për një periudhë 6-mujore.

Kur konstatohet se tatimpaguesi vazhdon të mbajë në ruajtje, të përdorë ose të transportojë mallra të pashoqëruara me dokumente tatimore, administrata tatimore ushtron të drejtën për ta kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

(c) Përjashtimit, për të gjithë tatimpaguesit, të cilët me vullnetin e tyre, brenda datës 31.12.2015, bëjnë vetëdeklarimin e mallit, që e kanë gjendje dhe pa dokumente tatimore, me anë të një fature të përgatitur nga blerësi, sipas nenit 53 të ligjit për Procedurat Tatimore, nuk do të zbatohen penalitetet e mësipërme. Procedurat e vetëdeklarimit të mallrave gjendje nga tatimpaguesi do të përcaktohen me Udhëzim të Ministrit të Financave<sup>58</sup>. Tatimpaguesit nuk përfitojnë nga kjo dispozitë, nëse shkelja, është konstatuar paraprakisht nga administrata tatimore. Kjo do të thotë që formalizimi i mallit gjendje pa dokumente duhet të bëhet sa më parë (duke lëshuar një faturë tatimore për vete sikur blerja të ishte bërë nga individë të peregjistruar në tatime). Pra duhet të inventarizohet/ evidentohet çdo lloj malli gjendje në mjediset e biznesit dhe të sistemohen diferencat. Për mallrat e marra pa fatura tatimore të lëshohet fatura e përgatitur nga blerësi. Të mos bëhen më blerje mallrash për biznesin pa faturë tatimore.

11. Dënimet lidhur me mosinstalimin e pajisjeve fiskale dhe moslëshimin e kuponit tatimor<sup>59</sup>.

(a) Tatimpaguesi që bën shitje me para në dorë dhe nuk ka instaluar pajisjen fiskale dënohet me 100.000 lekë gjobë dhe duhet të instalojë pajisjen brenda 10 ditëve punë. Herën e dytë të konstatimit, dënohet me gjobë në masën 500.000 lekë, dhe i jepen përsëri 10 ditë afat. Nëse edhe pas rastit të dytë nuk instalohet pajisja fiskale, tatimpaguesi mund të dënohet me pezullim të veprimtarisë deri në 6 muaj, dhe nëse

---

<sup>58</sup> Marrë nga:

[http://www2.deloitte.com/al/sq/pages/tax/articles/per\\_procedurat\\_tatimore\\_ne\\_republiken\\_e\\_shqiperise](http://www2.deloitte.com/al/sq/pages/tax/articles/per_procedurat_tatimore_ne_republiken_e_shqiperise)

<sup>59</sup> Marrë nga: <http://infoalbania.al/ndryshimet-kryesore-te-ligjit-per-disa-ndryshime-ne-ligjin-per-procedurat-tatimore/>

përsëri nuk instalohet pajisja fiskale, tatimpaguesi dënohet me mbyllje të plotë të aktivitetit.

(b) Tatimpaguesi që nuk lëshon kupon tatimor për të dokumentuar shitjet me para në dorë të mallrave ose shërbimeve, për çdo konstatim (verifikim) të kryer, dënohet me një gjobë fikse prej 500.000 lekë. Përveç detyrimit të papaguar dhe kamatëvonesave, dënohet me 100% gjobë të detyrimit tatimor të padeklaruar ose të papaguar si dhe i bëhet një vlerësim tatimor për të ardhurat për 6 muajt e fundit. Rastet e përsëritura mund të kallëzohen penalisht.

(c) Tatimpaguesi që lëshon një kupon tatimor/dëftesë tatimore/biletë, me vlerë të parashtypur, që nuk përmban elementet e përcaktuara në dispozitat përkatëse për këto dokumente, dënohet me gjobë në masën 100.000 lekë.

(dh) Moslëshimi i biletave të shërbimit me vlerë të parashtypur, të prodhuara nga institucionet e autorizuar, të përdorura në sektorë të ndryshëm, dënohet me gjobë, në masën 10.000 lekë për çdo biletë.

12. Dënimet për moslëshimin e faturave tatimore, dëftesave tatimore dhe dokumentimin e transaksioneve sipas ligjit.

(a) Moslëshimi i faturës tatimore, i dëftesës tatimore ose i faturës tatimore me TVSH nga tatimpaguesi që shet mallra me shumicë dënohet me:

i) gjobë të barabartë me 100 për qind të detyrimit tatimor të padeklaruar ose të papaguar, si rezultat i moslëshimit të faturës, përveç detyrimeve tatimore e interesave, dhe ii) me gjobë në masën 10.000.000 lekë,

iii) rivlerësim të të ardhurave për një periudhë 6-mujore.

(b) Për çdo konstatim (verifikim) tjetër të përsëritur administrata tatimore ushtron të drejtën për të kallëzuar penalisht tatimpaguesin.

13. Dënimet për certifikimin e pasqyrave financiare nga audituesit. Në rast se nga kontrolli i bërë prej administratës tatimore tek tatimpaguesit, pasqyrat financiare të të cilëve janë certifikuar nga kompanitë audituese, që janë në përputhje me legjislacionin fiskal, rezulton detyrim tatimor, masa e detyrimit tatimor i ngarkohet e plotë tatimpaguesit, ndërsa kompania certifikuese dënohet me një gjobë me masën e detyrimit tatimor që i ngarkohet tatimpaguesit.

14. Mosafishimi i çmimeve të shitjes së mallrave ose shërbimeve dënohet me gjobë 500.000 lekë.

15. Heqja e gjobave të sistemit të tatimeve për përgjegjësi tatimore që nuk kanë ekzistuar në momentin e aplikimit të sistemit të ri. Tatimpaguesve<sup>60</sup>, të cilët me fillimin e sistemit të ri të deklarimit tatimor, edhe pse nuk kanë pasur përgjegjësinë tatimore për një tatim ose për një taksë të caktuar, janë ngarkuar me këtë përgjegjësi dhe, për pasojë, janë evidentuar si debitorë pranë administratës tatimore, deri në datën 31.8.2015, u shfuqizohen gjobat dhe interesat e përllogaritura.

Personalisht mendoj se sanksione të tilla, janë të papërballueshme për sistemin ekonomik shqiptar.

Dhoma e Tregtisë dhe Industrisë paraqiti ankim në Gjykatën Kushtetuese pas ankimit të bërë pak kohë më parë nga Shoqata për Mbrojtjen e Tregtarëve për ndryshimet në Ligjin “Për procedurat tatimore”. Gjykata u shpreh në favor të biznesit. Kjo gjë solli edhe pezullimin e zbatimit të ndryshimeve. Konkretisht mbledhja e Gjyqtarëve të Republikës së Shqipërisë, në çështjen me kërkesë<sup>61</sup>: Shoqata për Mbrojtjen e Tregtarëve dhe të Tregut, me objekt: Shfuqizimi i neneve 5, 7, 11, 13, 14, 15, 15, 17, 18, 19, dhe 20 të

---

<sup>60</sup> Marrë nga: <http://www.financajote.com/2015/11/06/per-disa-ndryshime-dhe-shtesa-ne-ligjin-nr-9920-date-19-5-2008-per-procedurat-tatimore-ne-republiken-e-shqiperise-te-ndryshuar/>

<sup>61</sup> Marrë nga: [http://www.gjk.gov.al/web/NJOFTIM\\_P\\_R\\_MEDIA\\_1109\\_1.php](http://www.gjk.gov.al/web/NJOFTIM_P_R_MEDIA_1109_1.php)

Ligjit Nr.99/2015 “Për disa ndryshime në Ligjin Nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, të ndryshuar”, si të papajtueshëm me Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë, me subjekte të interesuara: Kuvendi i Shqipërisë, Këshilli i Ministrave, Ministria e Financave me bazë ligjore: Nenet 4, 11, 17, 41, 42, 131/a, 134, pikat 1/f dhe 2 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë; neni 1 i Protokollit Nr.1 dhe neni 4 i Protokollit Nr.7 të Konventës Europiane për të Drejtat e Njeriut; Ligji Nr. 8577, datë 10.02.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Gjykatës Kushtetuese të Republikës së Shqipërisë”, pasi mori në shqyrtim kërkesën e paraqitur nga kërkuuesi për pezullimin e zbatimit të Ligjit Nr.99/2015 “Për disa ndryshime në Ligjin Nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, të ndryshuar”, vendosi: Të urdhërojë pezullimin e zbatimit të Ligjit Nr.99/2015 “Për disa ndryshime në Ligjin Nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë, të ndryshuar”.

#### *Disa konkluzione lidhur me ndryshime të Kodit Penal*

Hartimi i projektligjit për disa ndryshime në Kodin Penal u mbështet në strategjitë përkatëse të Këshillit të Ministrave me qëllim forcimin e luftës kundër veprave penale të rënda, kontrabandës dhe informalitetit. Projektligji parashikon një kuadër më të zgjeruar të veprave penale në fushën e tatimtaksave dhe doganave, si dhe forcon masat ndëshkimore ndaj personave që nuk zbatojnë ligjin penal, veçanërisht kur veprat penale kryhen në bashkëpunim ose përsëriten. Ndryshimet kryesore, që u propozuan në këtë projektligj, janë si më poshtë:

- Neni 180: “*Fshehja e të ardhurave*” ka mbetur ashtu siç ka qenë, është hequr vetëm fjala “gjobë”. Ka edhe disa ndryshime, të cilat janë të rëndësishme dhe që lidhen me fushën tatimore.

- Është shtuar neni 181, ku thuhet: “Kryerja e një aktiviteti tregtar të paligjshëm ose të paregjistruar në tatime apo moslëshimi i kuponit tatimor, do të konsiderohen vepra penale dhe do të ketë një dënim deri në 3 vjet”. Po ashtu, kemi një nen të ri: “*Moskryerja e detyrave nga organet tatimore*”. Është parashikuar vepra penale e moskryerjes së detyrave funksionale me faj, pa dashje ose nga pakujdesia të punonjësve të tatimeve, kur detyrat lidhen me vjeljen e tatimeve dhe të taksave. Në këtë rast kemi burgim deri në 7 vjet.

Lidhur me këto ndryshime natyrshëm shtrohen disa pyetje:

➤E para, FMN-ja rekomandon që në luftën kundër kontrabandës, evazionit fiskal dhe informalitetit të ndiqen parimet dhe praktikat më të mira. Po në cilat praktika është mbështetur ligjvënësi për hartimin e projektligjit?<sup>62</sup>

➤E dyta, a është bërë ndonjë studim për efektet që parashikohet se do të sjellë ky ligj në drejtim të numrit të personave të dënuar dhe të kapaciteteve administrative financiare të institucioneve të vuajtjes së dënimit?

➤E treta, a ka një raport të drejtë ndërmjet veprave penale dhe sanksioneve përkatëse, veçanërisht për vepra të tilla, si: ushtrimi i aktivitetit tregtar të paligjshëm, të paregjistruar në organet tatimore, mosdeklarimi i të punësuarve, moslëshimi i kuponit tatimor, vjelja e taksave dhe e tatimeve e të tjera si këto brenda afatit të caktuar ligjor?

Kjo reformë synon që legjislacioni tatimor ta zgjerojë bazën e tatueshme si edhe rritjen e të ardhurave në buxhet. Reforma e ndërmarrë në këtë fushë është mbështetur edhe nga institucionet financiare ndërkombëtare. FMN-ja ka evidentuar se kontrabanda, evazoni fiskal dhe informaliteti ndikojnë veçanërisht në të ardhurat e grumbulluara nga TVSH-ja dhe nga akcizat, prandaj rekomandon rritjen e bashkëpunimit ndërmjet Ministrisë së

---

<sup>62</sup> Marreënga: [http://www.parlament.al/web/pub/komisioni\\_i\\_ekonomisë\\_datë\\_12\\_10\\_2015\\_24342\\_1.pdf](http://www.parlament.al/web/pub/komisioni_i_ekonomisë_datë_12_10_2015_24342_1.pdf)

Financave dhe administratës tatimore doganore. Gjithashtu, ajo thekson nevojën për përmirësime administrative dhe institucionale, me qëllim rritjen e kapaciteteve në mbledhjen e të ardhurave nga këto administrata.

Lidhur me pyetjen sesi janë parashikuar zhvillimet për këto vepra penale në vende të tjera, më duhet të them se ashtu si politika ekonomike, edhe politikat penale projektohen në bazë të faktorëve socialë-ekonomikë e moralë të vendit. Natyrisht, është e vështirë të gjesh vende të ngjashme dhe identikisht njësoj, për sa i përket trajtimit të veprave penale, që lidhen me kontrabandën dhe me evazionin fiskal. Një vështrim i shkurtër i vendeve të rajonit, Kroacia p.sh, e cila sapo është pranuar në Komunitetin European, e cila nuk ka në Kodin e saj Penal parashikimin me gjobë, pra nuk ka kundërvajtjen administrative, por ka vetëm atë penale, që fillon nga 6 vjet deri në 8 vjet për kontrabandën dhe për evazionin fiskal, ndërkohë mendojmë se ne jemi disi më të butë se Kroacia, sepse fillojmë nga 0 deri në 7 vjet, në rastin më normal. Po ashtu, Maqedonia dhe Serbia parashikojnë dënime nga 6 muaj deri në 10 vjet për veprën penale të evazionit fiskal, kur dëmi ekonomik është deri në një nivel të caktuar dhe dënimi nuk mund të jetë më pak se 4 vjet. Ka edhe raste që e kanë të përcaktuar gjobën sikurse edhe në Ligjin “Për procedurat tatimore”, si në rastin e shkeljeve tatimore dhe në Kodin Penal është hequr kundërvajtja administrative, por është lënë vetëm dënimi në veprën penale.

Në Kodin Penal janë ashpërsuar masat, në mënyrë që të rritet sensitiviteti i bizneseve ose i njerëzve që përfshihen në këto procese. Rritja e detyrimeve duke filluar në tatime, rritja e taksave, duket se çon në devijimin për pagimin e tyre, pra çon në evazion. Në fakt këto masa do t'i bëjnë të gjitha bizneset, të cilët duan të përfitojnë në mënyrë evazive, që të mendohen dy herë përpara se të vendosin e të marrin një vendimarrje të

tillë. Ashpërsimi vjen si për biznesin, ashtu edhe për administratën tatimore. Ajo që duhet të kemi parasysh është që ekonomia shqiptare është po kaq e copëzuar dhe me pak mundësi zhvillimi, sepse mjedisi ose mënyra ku bëhet biznes, le të themi, të shtyjnë drejt evazionit<sup>63</sup>. Përcaktimi dhe sanksionimet e këtij ligji janë kundër frymës dhe praktikave të ndëshkimeve analoge që ka hapësira evropiane, e mbështetur dhe nisur edhe nga parashikimet e kodit francez, por ka një orientim dhe një sjellje që është krejt e veçantë dhe nuk ka lidhje as me procesin e integritetit dhe as me rritjen e standardeve të shtetit ligjor në Shqipëri. Ajo që konstatohet në ndryshimet që i janë bërë ligjit është se hiqen ndëshkimet dhe penalizimet e natyrës ekonomike për t'u zëvendësuar tërësisht me ndëshkime dhe penalizime, që kanë të bëjnë me kufizimin e lirisë së jetës së individit. Diskutohet zëvendësimi i ndëshkimit ekonomik me burgun. Nuk do t'i lihet më në dorë diskrecion qoftë prokurorisë ose gjykatës të vendosë përsëri gjobë, e cila përsëri mund të mos paguhet dhe mund të mos mblidhet asnjëherë. Politikat shtrënguese, të cilat kanë si objektiv vërtet të kufizojnë evazionin fiskal, nënkuptojnë se shkak janë mungesat në legjislacion. Pra, legjislacioni nuk është i plotë. Unë mendoj se është mungesa e mekanizimit për të disiplinuar edhe administratën doganore dhe tatimore, por edhe subjektet që të mos kenë hapësira për të kryer evazion. Sipas mendimit tim, në radhë të parë, e keqja vjen nga administrata. Subjektet, si në Shqipëri, si në Gjermani, si në Amerikë, gjithmonë do të tentojnë t'u bëjnë bisht detyrimeve doganore dhe tatimore, por është administrata ajo që i pengon dhe ua pret hapësirat. Bëhet kontrabandë dhe evazion tatimor, në radhë të parë, sepse administrata nuk është në gjendje ta kufizojë.

Neni 180, "Fshehja e të ardhurave", në të cilin thuhet: "Fshehja, apo tregimi i rremë i të ardhurave ose i objekteve që u nënshtrohen tatimeve dhe taksave, kur më parë janë

---

<sup>63</sup> Marrë nga: <https://issuu.com/gazetamapo/docs/06.03.2013>

marrë masa administrative, përbën kundërvajtje penale dhe dënohet me burgim deri në 2 vjet”. Kjo do të thotë, që nëse dikush kontrollohet, herën e parë gjobitet, herën e dytë, kur i gjenden të ardhurat ndryshe nga sa ka deklaruar, shkon në burg, dhe burgu është deri në 2 vjet. Për më tej, kjo do të thotë që fatin për të shkuar në burg e kanë të paktën 50% e bizneseve që kontrollohen në vit, diku te 2 deri në 3 mijë biznese, sepse të gjitha aktet e inspektorëve tatimore, që shkojnë për kontroll, përfundojnë me disa akte rivlerësimi sepse ashtu mendon inspektori dhe ligji ia ka njohur kompetencën e plotë që ai të vendosë. Inspektorët, ose duhet të shkojnë të kontrollojnë dhe të konfirmojnë, që detyrimet e paguara nga bizneset janë të gjitha në rregull, ose në të gjitha rastet e tjera, do të çojnë të paktën gjysmën e tatimpaguesve, deri në 2 vjet burg. Ligji i procedurave tatimore, i cili ka një filozofi tjetër dhe është modern, është europian, është i përafëruar me standardet dhe me direktivat e Bashkimit Europian, përballë këtij Kodi Penal është nul. Ka një shkëputje të vijueshmërisë dhe koherencës midis një ligji europian, siç është ligji i procedurave tatimore, dhe një Kodi Penal, i cili nuk ka aspak lidhje me kuadrin ligjor, që është vetëdeklarimi, që është ndëshkimi i kundërvajtjes, e të tjera. Duket sikur administrata tatimore, del jashtë funksionit, në qoftë se kompetenca e tyre përfundon deri te gjoba, përkundrazi duhet të shkojmë te ndjekja penale. Domethënë, këtyre njerëzve automatikisht u kanë mbetur dy armë në dorë: ose të bëhen të këqij dhe t’i deklarojnë për çështje penale, ose e dyta, të bëhen të dobët dhe të korruptuar. Rrjedhimisht krijohet një përshtypje se: “Këtu nuk ia vlen të merresh me biznes, sepse biznesi u bë i rrezikshëm”.

Askush nuk e mohon, që nga ana e biznesit dhe nga individë, ka pasur tentativa për të bërë kontrabandë dhe evazion, pra ka pasur në të shkuarën, ka sot dhe do të ketë edhe në të ardhmen. Është në natyrën e njeriut që të përpiqet për t’i shpëtuar ligjit. Duhet

përmirësuar dhe forcuar sistemet si tatimet dhe doganat. Kur të kemi mbaruar dhe të kemi arritur pothuajse në perfeksion me zbatuesin e ligjit dhe të masave, atëherë duhet t'i drejtohem palës tjetër ose paralelisht duhet të punojmë në të dyja drejtimet. Sado ligje të reja të dalin, nëse mungon mekanizmi zbatues ato nuk do të jenë eficientë. Në Ligjin "Për procedurat tatimore" supozohej se do të arrihej të disiplinohej biznesi i vogël, si në mbajtjen e kasave fiskale, në dhënien e kuponit tatimor, madje u propozua edhe një klauzolë, në rast se nuk jepej kuponi tatimor, të mos paguanim paratë. Në çdo vend kur blen ose shet duhet të japësh një herë paratë, pastaj do të marrësh kuponin, pra nuk ndodh që mos të të japë kuponin dhe të ikësh pa paguar.

Shtetet, fqinjët, të cilëve iu referohet ligjvënësi lidhur me ndryshimin e ligjit penal, janë para nesh në procesin e integritetit, por janë prapa Shqipërisë në procesin e reformave fiskale. Raportet e FMN-së në 20 vjet tregojnë që Shqipëria është vite larg atyre dhe këto shtete fqinje kanë ende shërbimin e kontabilitetit shoqëror, ish-qendra e evidencës ekonomike, që funksionon, ndërsa Shqipëria e ka hequr këtë institucion që në vitin 1991. Këto shtete ecin me kurs këmbimi të fiksuar, ndërsa ne jemi me kurs flotimi të lirë. Mendoj se duhet të merren si shembuj vende të tilla që janë afër nesh dhe që është maja e luftës kundër kontrabandës, si Italia. Në Itali kontrabanda, pra kalimi i paligjshëm i mallrave në kufi, është kundërvajtje administrative. Maksimumi që shteti bën, përveç gjobave, është të vërë dorë dhe ta marrë të gjithë mallin e kontrabandës. Guardia di Finanza është krijuar në vitin 1774, dhe si objekt kryesor të punës së saj ka kontrabandën, kundërvajtja administrative përfundon me konfiskimin e mallit.

Personalisht mbështes ashpërsimin e dënimeve, por mendoj se ato duhet domosdo të jenë në raport me rëndësinë e shkeljes dhe jo ta kapërcejnë me dhjetëra herë atë.

#### 2.4. Konstatimi i veprimtarisë së kundërligjshme në fushën e tatimtaksave

Benedict de Spinoza, filozof i shquar francez thotë se: “*Shteti më i mirë është ai, ligjet e të cilit nuk shkelen*” (Prokhovnik, Raia 2009). ‘Men are not born fit for citizenship, but must be made so’: (Spinoza 2009 : 413–429). Për këtë duhet të kujdeset shteti se “njerëzit nuk lindin qytetarë, por bëhen qytetarë”<sup>64</sup>.

Prona private dhe publike, sipas nenit 11 të Kushtetutës sonë mbrohen njëloj me ligj<sup>65</sup>. Mbi këtë bazë kushtetuese janë ndërtuar ligjet për tatimet dhe taksat, për organizimin, administrimin dhe funksionimin e shoqërive tregtare, për të drejtat dhe detyrimet e tyre dhe të organeve të tyre drejtuese, si këshilli mbikëqyrës dhe këshilli i administratorëve të shoqërisë.

Krimet dhe kundërvajtjet në sferën ekonomike janë shumë të përhapura dhe paraqesin shqetësim të madh për shoqërinë, në shkallë kombëtare, rajonale dhe ndërkombëtare. Kjo për arsye se prekin marrëdhënie juridike të rëndësishme, sikurse janë marrëdhëniet ekonomike të një vendi. Shoqëritë tregtare, në ushtrimin e së veprimtarisë së tyre, gëzojnë të drejtën e rregullimit dhe të mbrojtjes juridiko-civile, por njëkohësisht ato kanë detyrimin ligjor për të paguar taksa e tatime sipas kritereve të përcaktuar në ligjet e posaçme. Marrëdhëniet në këtë fushë sanksionohen gjithashtu edhe nga normat juridiko-penale<sup>66</sup>.

*Lidhur me mbrojtjen juridike penale (Savona,1997 dhe 1998) që është dhe objekti i këtij studimi, mund të themi se Kodi Penal i ka kushtuar një kapitull më vete dhe konkretisht Kreun III, Vepra penale kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, seksioni VI Veprat Penale në lidhje me taksat dhe tatimet.*

---

<sup>64</sup> . Marrë në adresën [www.tandfonline.com](http://www.tandfonline.com)

<sup>65</sup> Kushtetuta e Shqipërisë, Tiranë, 1998.

<sup>66</sup> Revista WISDOM, Revistë periodike shkencore Nr.1, maj 2015.

Për shkak të rrezikshmërisë së madhe shoqërore, si vepra që cenojnë interesa të rëndësishme shtetërore e shoqërore, për këto vepra parashikohen sanksione të rënda (Elezi, Kaçupi, Haxhia, 2012: 218).

Ky grup veprash karakterizohet nga elemente të përbashkëta. Veprat penale në këtë fushë, kanë objekt<sup>1</sup> (Bozheku 2011) të përbashkët grupor. Në shumë raste objekti i drejtpërdrejtë është i përbashkët me objektin grupor për disa figura të veprës penale dhe konsiston në marrëdhëniet që krijohen gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar<sup>67</sup>. Forma dhe mënyra e kryerjes së tyre natyrisht lidhet drejtpërsëdrejti me mundësitë dhe me objektivat e subjektit të veprës penale.

Për sa i përket anës objektive, në shkencën e së drejtës penale krimi ose kundërvajtja në këto raste kryet me mënyra dhe mjete të caktuara të cilat varen nga natyra e veprës (Elezi, Kaçupi, Haxhia, 2012), sepse veprimet ose mosveprimet lidhen ngushtë me rolin ose me pozicionin e subjektit të veprës. Këtu bëhet fjalë qoftë për individin (tregtarin) po ashtu edhe për vetë shoqërinë.

Nuk ka asnjë dyshim për faktin se rolin kryesor, për sa i takon mënyrës së kryerjes së veprës e luan elementi subjekt (Salihu 2005).

Karakteristike për veprat penale kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, është se kryhen nga persona që kanë funksione të veçanta. Subjekti i këtyre veprave është subjekt i posaçëm (Muçi, 2012 :144). Subjekti (Elezi, 2009 : 268) është i posaçëm për shkak të disa cilësive të posaçme që burojnë nga natyra e funksioneve që përmbush në shoqërinë tregtare.

*Ana subjektive pra, qëndrimi psikik që mban personi kundrejt veprimeve ose mosveprimeve kriminale të tij*<sup>1</sup> (Salihu, 1995 :332), shprehet në një formë të caktuar

---

<sup>67</sup>Nenin 11 të Kushtetutës së Shqipërisë.

faji duke u shoqëruar nga motivet që e kanë shtyrë atë për të kryer veprën dhe nga qëllimet që subjekti ka dashur të realizojë me anë të kryerjes së saj. Në çdo rast veprimet ose mosveprimet në lidhje me këto vepra, kryhen me faj (Elezi, 2014).

Mjaft interesant për t'u përmendur është konkluzioni që nxori autori amerikan, Edwin H. Southerland (Southerland, 1939; tr. It fq.12 [https://en.wikipedia.org/wiki/White-collar\\_crime](https://en.wikipedia.org/wiki/White-collar_crime)), qysh në vitin 1940 nga dukuria e ashtuquajtur 'White collar crime' (Krimi i jakave të bardha) se, biznesmenët dhe firmat e mëdha janë njëloj si hajdutët profesionistë. Veprat penale që kryhen në biznese janë vepra të mirëfillta penale dhe autorët e tyre (persona fizikë ose kompani) i bëjnë këto vepra penale jo sepse vuajnë nga patologji të ndryshme, apo sepse janë të varfër, por sepse janë të vetëdijshëm për këtë veprim. Në studimin e kësaj dukurie, Southerland i referohet më shumë subjekteve të veprave penale, sesa llojit të veprës penale të ndërmarrë. Subjekt i këtyre veprave penale është një person që kryen një vepër penale gjatë aktiviteti profesional, duke shpërdoruar besimin që i është dhënë për atë detyrë.

Me bindje mund të themi se edhe në Shqipëri vërehen dukuri të tilla. Një shembull i tillë është rasti kur organi i akuzës kërkoi në Gjykatën e Rrethit Gjyqësor të Tiranës, dënimin me disa vite burg për një biznesmen që jo vetëm shmangte tatimet për shoqërinë tregtare fantazmë të tij, por edhe që në emër të kësaj shoqërie apo të zhdëmtimit "të tatimeve të paguara më parë" dhe në bashkëpunim me zyrtarë të Administratës Tatimore, përfitoi shuma të mëdha në mënyrë të kundërligjshme. Organi i akuzës ka kërkuar masa dënimi të ndryshme dhe kjo lidhet drejtpërdrejtë me rolin dhe me funksionet subjekteve të veprave penale që kanë cenuar një marrëdhënie juridike të caktuar që mbrohet nga ligji penal.

Disa autorë të tjerë (për ilustrim, Shrager dhe Short në një vepër të tyre, botuar më 1977) e përcaktojnë krimin e biznesit si një grup sjelljesh të paligjshme që ndërmerren gjatë aktivitetit legal të një shoqërie tregtare në konformitet të plotë me aktivitetin e saj ligjor, duke prodhuar kështu një dëm për punëtorët, klientët dhe konsumatorët në përgjithësi. Ky përcaktim është trajtuar edhe nga Box (viti 1983), i cili përmend ndarjen midis “veprave penale për biznesin” dhe “veprave penale kundër biznesit”. Të parat quhen ndryshe ‘*corporate crime*’, duke përfshirë ato vepra penale që kryhen nga kompania, për të arritur një benefit ekonomik për vetë kompaninë.

Një tjetër autor, Braithwaite, në veprën e tij botuar më 1989, e zgjeron këtë koncept dhe flet për ‘*organizational crime*’, duke iu referuar strukturës organizative ku bën pjesë autori i veprës penale, pavarësisht nëse është subjekt privat ose publik.

Në ditët e sotme mund të themi se, është rritur shumë numri i veprave penale<sup>68</sup> në fushën e tatimtaksave. Tregues i rëndësishëm për kategorinë e veprave të këtij seksioni është se, shpesh një dispozitë parashikon njëkohësisht disa figura të veprave penale<sup>69</sup>, (ky konstatim do të analizohet më hollësisht në vijim të punimit). Nocioni i figurës së veprës penale, i cili mund të quhet ndryshe edhe “Figurë ligjore”, sipas penalistit maqedonas, V.Kambovski, përfshin veçoritë ligjore me të cilat vepra penale përcaktohet si entitet i posaçëm dhe dallohet nga veprat e tjera penale. Figurën ligjore, sipas tij, e përbëjnë vetëm veçoritë që përqendrohen rreth shkeljes të së mirës juridike dhe funksionit themeltar të saj. Po sipas tij, rëndësia konsiston në faktin e përcaktimit të padrejtë të objektit material të veprës penale. Përcaktimi i figurës ligjore dhe mënyra e përshkrimit të veçorive të saj, është detyrë e ligjvënësit, vazhdon më tej penalisti V.Kambovski.

---

<sup>68</sup> Rec (87)18E/17 shtator 1987 lidhur me thjeshtësimin e drejtësisë penale.

<sup>69</sup> S.Spiro., Përmbledhje leksionesh të së Drejtës Penale, Pjesa e Përgjithshme, Universiteti Luarasi.

I rikthehem rastit tonë, ku veçoritë e shkeljes të së mirës juridike përqendrohen rreth ushtrimit të aktivitetit tregtar në përputhje ose jo me dispozitat ligjore në fuqi.

Karakteristikë për këto dispozita është se nga praktika gjyqësore rezulton që veprat të ndërlidhen, pra autori konsumon disa vepra penale në të njëjtën kohë. Një shembull tipik janë ndërlidhjet ndërmjet tri krimeve ekonomike: mashtrimi, pastrimi i parave dhe korrupsioni. Ndodh që këto të tria të konsumohen nëpërmjet veprës së fshehjes të të ardhurave (neni 180), e cila në këtë rast konsiderohet si “gjithëpërfshirëse”.

Këto tri krime shpesh lidhen nga funksioni me njëri-tjetrin brenda së njëjtës skemë kriminale. Njëri prej tyre është rezultati përfundimtar, ndërsa dy të tjerët janë veprat e ndërmjetme të nevojshme për ta arritur atë. Të ardhurat e këtyre mashtrimeve riciklohen shpesh për të fshehur origjinën e paligjshme dhe për të shmangur rrezikun në rast të zbulimit të mashtrimit që shuma të rikuperohet. Dukuria e ndërlidhjes midis veprave penale ekonomike është shfaqja konkrete e profesionalizimit, specializimit dhe e organizimit të kriminalitetit ekonomik në ditët e sotme.

Krimi ekonomik, në përgjithësi, është i vështirë për t’u hetuar dhe zakonisht shoqërohet me dënime më pak të rënda sesa ato që zbatoheshin për veprat më të hershme të krimit të organizuar. Por, kjo specifikë nuk mund të justifikojë mangësitë e hetimeve nga strukturat ligjzbatuese, apo pengimin e hetimeve, duke i lënë kështu “rrugë të lirë” evazionit dhe informalitetit<sup>70</sup>.

---

<sup>70</sup>Marrë në adresën: <http://shqiptarja.com/analiza/2709/perfitimi-ekonomik-si-baze-e-krim-it-te-organizuar>

### **KAPITULLI III: VEPRAT PENALE NË LIDHJE ME TAKSAT DHE TATIMET ( NENET 180-182) RËNDËSIA DHE MBROJTJA JURIDIKE PENALE**

#### **3.1 Evazoni Fiskal dhe Evazoni Tatimor. Format klasike të shfaqjes**

Evazoni fiskal<sup>71</sup> është forma më e shpeshtë e informalitetit. Ai nuk nënkupton thjesht shmangien nga pagimi ose nga shlyerja e tatimeve. Ai përfaqëson shmangien nga çdo lloj detyrimi fiskal të parashikuar nga kuadri ligjor i një shteti. Evazoni fiskal përfshin të gjithë rezistencën individuale, por edhe kolektive të personave fizikë apo juridikë, mbi të cilët rëndon çdo lloj detyrimi i ligjshëm për të kontribuar në të hyrat publike. Pra evazoni fiskal përfshin një koncept më të gjerë sesa evazoni tatimor. Subjektet mbi të cilat rëndojnë detyrimet fiskale mund të paraqesin rezistencë dhe jo vetëm për detyrimet e parashikuara nga sistemi tatimor, por edhe për detyrimet e përfshira në sistemin e taksave (kombëtare ose lokale) të një vendi, të detyrimeve të parashikuara në legjislacionin e punës, (p.sh. për pagimin e sigurimeve shoqërore) si dhe për çdo lloj detyrimi tjetër të parashikuar nga ligji ose nga aktet nënligjore (për nxjerrjen e një licence, leje ushtrimi profesioni, nxjerrjen e patentës, etj.) që ka të bëjë me derdhjen e të hollave nga individit në arkën e shtetit.

Evazoni tatimor është një lloj i veçantë i evazionit fiskal. Ai është i lidhur ngushtë me shmangien apo rezistencën e subjekteve, të që kanë një detyrim ndaj organit tatimor; për të përmbushur/paguar. Tatimet janë pagesa të detyrueshme, me vetëdeklarim. Kryerja e këtyre pagesave (të ligjshme) nga ana e subjekteve, ndikon drejtpërdrejt në financat e tyre dhe si pasojë shoqërohet me “reagimin” ose “prirjen” e tyre për t’i “shpëtuar” këtij

---

<sup>71</sup>Sipas shkencës së financave, evazoni fiskal lidhet me të gjitha ato veprime që kanë për qëllim të zvogëlojnë ose të eliminojnë kontributin fiskal në arkën e shtetit prej qytetarëve ose prej subjekteve, duke shkelur dispozita dhe norma fiskale specifike. Evazoni fiskal është mospagimi i detyrimeve tatimore që rrjedhin nga ligji. Marrë nga <http://shtetiweb.org/2014/11/03/evazoni-fiskal/>

detyrimi. Këto përpjekje për t'i "shpëtuar" pagimit të detyrimit mund të përfundojnë me shmangien totale ose të pjesshme të tij. Kështu vetë evazioni i paligjshëm konkretizohet në dy forma:

1. Në shmangien e plotë nga pagimi i tatimit si rrjedhim i fshehjes 100% të detyrimit tatimor.
2. Në shmangien e pjesshme nga pagimi i tatimit si rrjedhim i fshehjes së pjesshme të detyrimit tatimor.

Në këtë mënyrë, shmangia nga pagimi i detyrimeve tatimore, kur nuk përbën kundërvajtje administrative, përbën veprë penale<sup>72</sup>. Organi tatimor ka detyrimin që, menjëherë pasi konstaton shkeljen, i dërgon prokurorisë të gjitha aktet për fillimin e procedimit penal. Legjislacioni tatimor, parashikon se kemi konsumimin e një veprë penale, në rastet kur subjekti:

- me dashje përpiqet të kryejë evazion tatimor; me dashje nuk mbledh tatimin ose nuk e paguan atë në buxhet;
- me dashje fsheh ose shkatërron libra dhe regjistrime, dokumente, deklarata ose informacion tjetër të rëndësishëm për detyrimin tatimor;
- me dashje dorëzon dokumente, deklarata tatimore ose informacion të falsifikuar;
- me dashje nuk i bindet një kërkesë me shkrim për t'u paraqitur në organet tatimore;
- me dashje ndërhyt në vlerësimin ose mbledhjen e tatimit;
- kërcënon ose kryen shkelje ndaj një zyrtari tatimor;
- në bashkëpunim me një zyrtar tatimor, paguan ose pranon ryshfete; i ofron ryshfet një zyrtari tatimor;

---

<sup>72</sup> Shih Ligjin Nr. 9920, datë 19.05.2008. *Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë*, i ndryshuar.

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

Është fakt i pamohueshëm që krijimi i Prokurorisë dhe Gjykatës së Krimeve të Rënda dhe disa ndryshime e plotësime në Kodin Penal dhe në Kodin e Procedurës Penale kanë ndikuar dukshëm në përmirësimin e punës kundër krimit të organizuar dhe atij financiar. Por, ende ka probleme të mëdha dhe kërkohet një punë më e kujdesshme, më cilësore e më sistematike, por dhe një drejtim e kontroll më efektiv nga prokuroria për rritjen e forcës zbuluese.

Faktorët që ndikojnë në mosarkëtimin e shumave të mëdha në arkën e shtetit janë të shumtë e nga më të ndryshmit. Mangësitë e punës hetimore dhe të prokurorisë janë disa nga shkaqet.

Gjithashtu vihet re se një numër i konsiderueshëm i firmave të mëdha në Shqipëri falsifikojnë në mënyrë sistematike bilancet ose punojnë me dy bilance<sup>73</sup>. Bilancet që paraqiten përpara organeve tatimore tregojnë në mënyrë të rreme fitime më të ulëta në krahasim me ato reale. Raste të tilla përbëjnë vjedhje të pasurisë shtetërore sepse kanë të bëjnë me pakësim të parave në mënyrë të padrejtë nga arka e shtetit. Edhe në këtë aktivitet sistematik të jashtëligjshëm duhet të kërkohet ekzistenca e elementeve të krimit.

Ekspertët në fushën fiskale, të tillë si kontabilistë, ekspertë kontabël janë një burim i rëndësishëm informacioni lidhur me zbulimin dhe luftimin e evazionit tatimor. Duke qenë se këta janë aktorët kryesorë që operojnë drejtpërdrejt me tatimpaguesin, në pjesën më të madhe të rasteve janë vetë ata që marrin iniciativa për të “ndihmuar” subjektin për llogari të të cilit punojnë, që të shmangë detyrimet nëpërmjet deklarimit të rremë,

---

<sup>73</sup> Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve “Analizë vjetore 2013”.

fshehjes ose mashtrimit. Ajo që ndodh në praktikë së pari fillon me falsifikimin e faturave dhe konkludohet me bilancet e dyfishta.

Në aspektin teorik kjo duket se është e lehtë për t'u kuptuar, por në fakt pas gjithë kësaj fshihet një rrjetë veprimesh të kundërligjshme që shpesh kërkon shumë punë për t'u zbuluar. Nuk janë të pakta rastet ku vetë tregtari nuk është në dijeni të dimensioneve të këtyre veprimeve të kundërligjshme. Shpeshherë ky i fundit mjaftohet me faktin e mbajtjes të gjithën për vete të të ardhurave të realizuara nga veprimtaria tregtare, pa derdhur detyrimet që i takojnë në arkën e shtetit.

Ka një dakordësi lidhur me konstatimin se ekonomia informale është në nivele të larta, por gjithashtu ka një debat të madh ndërmjet ekspertëve dhe përfaqësuesve të shoqërive tregtare, për faktin se ku është përqendrimi i madh i shmangies nga taksat dhe nga duhet nisur “lufta”, si dhe cila do të jetë strategjia që do të përdoret.

Por i rëndësishëm është fakti se duhet një reagim shtetëror, madje i menjëhershëm, për të parandaluar këtë fenomen në mënyrë që dimensionet e tij të shkojnë drejt minimizimit e deri në zhdukjen përfundimtare të tij. Studime të ndryshme si ai BB, FMN dhe së fundi edhe qeveria shqiptare ka deklaruar se, mbi e një e treta e ekonomisë noton tërësisht në të zezë, e përkthyer në vlerë monetare do të thotë se, madhësia e evazionit për një vit fiskal është rreth 1 miliard dollarë, në një kohë që arkëtimet buxhetore pritet të arrijnë në rreth 3 miliardë USD këtë vit<sup>74</sup>. Ka një parim universal ku bizneset VIP kontribuojnë në të ardhurat buxhetore me rreth 60% të tyre, ndërsa bizneset e vogla në kushtet optimale, duke llogaritur zero evazion, nuk mund të sigurojnë më shumë se 10% të prurjeve, pjesa që mbetet, 20-25% e jep biznesi i mesëm. Në këto raporte është i ndarë edhe evazoni fiskal, ndaj dhe administratat

---

<sup>74</sup> Raport i FMN-së për ekonominë, viti 2015, marrë në adresën:  
<http://sh.time.mk/c/e4b4ed4181/fmn-shqiperia-3-rritje-ekonomike-ne-2015.html>

tatimore investohen në kontrollin e pjesës VIP të biznesit. Pasi më pak kosto administrative arrijnë rezultate më të larta në administrim. Specifikisht Shqipëria e ka të bazuar ekonominë e saj tek tregtia dhe konsumi dhe më pak te prodhimi dhe evazioni fiskal bëhet në procesin e importit, çka do të thotë se është lehtësisht më i kontrollueshëm për çështjet e taksimit. Peshën më të madhe e mbajnë mallrat e forta: cigare, karburante dhe pijet alkoolike.

*Metoda e të “punuarit me dy bilance”.*

Një nga mënyrat më të shpeshta të kryerjes së evazionit është përpilimi i bilanceve të rreme. Kundërligjshmëria e veprimeve sigurisht është zinxhir në kuptimin e vërtetë të fjalës. Në një rast të tillë, fillohet me një faturë të rremë importi ku vlera e deklaruar e një artikulli është shumë herë më e vogël nga vlera reale e artikullit. Që në këtë moment pagesa e tarifës doganore dhe TVSH paguhet në vlerën e deklaruar (vlerën e zvogëluar). Kështu shteti nuk merr të ardhurat që i takojnë, por një shifër shumë më të reduktuar.

Fatura e likuidimit e cila normalisht duhej të bëhej me bankë, shlyhet nëpërmjet saj vetëm aq sa është vlera e deklaruar, pjesa tjetër i paguhet furnitorit kesh.

Ndërsa në faturën e ligjshme, por të pavërtetë të bankës, përshkrimi bëhet “shlyerje detyrimi ndaj furnitorit”. Ky është çasti i mashtrimit të shtetit, pasi në fakt furnitori është shlyer 100%. Këtu krijohet baza për pastrimin e parave, pasi furnitori grek paratë kesh që merr partneri shqiptar i fut në sistemin bankar si shlyerje nga partneri shqiptar.

Ndërsa artikulli i blerë shitet në pikat e pakicës me vlerën reale plus normën e fitimit, kontrolli i deklarimit nëpërmjet kasës do të ishte një metodë e mirë zbulimi. Këtu lind mundësia për korrupsion.

Duke lëshuar faturë tatimore me çmimin real, atëherë administrata doganore dhe ajo tatimore bashkëpunojnë për kryqëzimin e të dhënave dhe evazioni zbulohet.

Kjo është skema e të punuarit me dy bilanceve. Detyrimet e larta që raportojnë kompanitë ndaj furnitorëve është shenja që identifikon këtë skemë.

Në vende të tjera me ekonomi të zhvilluar, evazioni konsiderohet vepër e rëndë penale, me dënim me burg deri në 25 vjet, ndaj dhe raste të tilla si mashtrimet me bilancet nuk janë kaq të shpeshta sa në Shqipëri. Por ka edhe të tjerë faktorë negativë të identifikuar lidhur me sa u analizua:

- Organet tatimore nuk kanë ushtruar e nuk ushtrojnë kontrole të rrepta për ndjekjen e TVSH-së që nga koha e importimit të mallrave nga jashtë shtetit e deri te blerësi i fundit, pasi, në këtë drejtim, ka probleme të shumta e të vazhdueshme.
- Artikuj si duhani e pijet alkoolike janë shitur e vazhdojnë të shiten pa pullë fiskale. Pullat tatimore, të vendosura në shishet e pijeve alkoolike ripërdoren ose ka raste që falsifikohen.
- Policia gjyqësore e tatimeve nuk aktivizohet në hetimin e këtyre fenomeneve.
- Ka mosnjohje të akteve ligjore e nënligjore në fushën e taksave e tatimeve, si nga oficerët e policisë gjyqësore dhe nga prokurorët e gjyqtarët.

### *Zgjidhja e menduar*

Të gjitha sistemet ekonomike me tregje të lira, karakterizohen nga informaliteti.

Por gjithmonë ka një zgjidhje.

Një prej zgjidhjeve për mendimin tim, është kryqëzimi i faturave, pra krahasimi i çmimeve me pakicë të mallrave të importit dhe çmimeve që janë deklaruar në doganë.

Diferencat mbi 300 për qind mes vlerës së pakicës dhe vlerës së zhdoganimit i kalojnë

të gjitha logjikat e fitimit. Për këtë arsye mendoj se kjo e lehtëson shumë punën për zbulimin e evazionit. Në këtë rast bëhet domosdoshmëri përdorimi i kasës Por edhe nëse kjo e fundit përdoret, ka ende shumë mënyra që ajo të manipulohet. Teknologjia e përdorimit të kasës kalon në shumë mënyra mashtrimi që vështirë të evidentohet. E vetmja mënyrë, që qeveria mund të zgjidhë uljen e evazionit fiskal, është të ndryshojë Kodin Penal duke e konsideruar dhe duke e kategorizuar mashtrimin me bilancet vepër të rëndë penale, siç është në SHBA dhe dënohet me 25 vjet burg, ndërsa dënimi vetëm me 5 vite, që është aplikuar në legjislacionin tonë, nuk mjafton për të ndaluar fenomenin e abuzimit me dy bilance<sup>75</sup>.

### **3.2. Përgjegjësia penale e personave juridikë**

Përpara sesa të filloj analizën juridike të veprave penale, në fushën e tatimtaksave, e gjej me rëndësi të ndalem shkurtimisht në trajtimin e konceptit të përgjegjësisë penale të personave juridikë.

Kjo analizë nisi me trajtimin e nocionit të “evazionit” dhe me llojet e tij dhe vijon me trajtimin e konceptit të përgjegjësinë penale të personave juridikë. Trajtimi i tyre në këtë mënyrë bëhet për faktin se janë dy dukuri të ndërlidhura, ku njëra passjell tjetrën. Për nga kronologjia, evazoni ndodh në fillim dhe më pas shkakton përgjegjësinë penale.

Në legjislacionin penal, përveç përgjegjësisë penale, që kanë personat fizikë (individët), me ndryshimet që i janë bërë këtij ligji, është shtuar edhe përgjegjësia penale e shoqërive tregtare ose e personave juridikë. Më konkretisht, në Seksionin IV, të Kreut

---

<sup>75</sup> Marrë nga: <http://www.magazinealbania.com/2016/01/25/>

III të Kodit Penal<sup>76</sup>, janë parashikuar veprat penale të kryera nga shoqëritë tregtare. Në këto nene, përcaktohet qartë përgjegjësia e shoqërive tregtare në rast të përpilimit të deklaratave të rreme, shpërdorimit të kompetencave, korrupsionit, falsifikimit të nënshkrimeve, emetimit të parregullt të aksioneve, mbajtjes së padrejtë të dy cilësive, dhënies së informacioneve të rreme, zbulimit të sekreteve të shoqërisë, punësimit të paligjshëm, etj.

Pranimi i konceptit të përgjegjësisë penale të personit juridik është ndër institutet më të reja të së drejtës penale, jo vetëm në Shqipëri, por edhe të së drejtës penale ndërkombëtare. Në pranimin e këtij koncepti kanë ndikuar disa faktorë, por arsyeja kryesore e këtij zhvillimi, ishte gjendja kriminologjike që është pothuaj e njëjtë në të gjitha vendet industrialiste. Përhapja e kriminalitetit të shoqërive tregtare, e krimit ekonomik dhe e krimit të jakave të bardha, nxori në dukje pamjaftueshmërinë e mjeteve klasike në lidhje me subjektet e veprës penale dhe nisi rrugën e pranimin të procesit penal në ngarkim të personit juridik. Një faktor tjetër nxitës, në pranimin e përgjegjësisë penale të personave juridikë, ishte dhe përfshirja gjithnjë e më tepër e personave juridikë në sferën ekonomike dhe politike të çdo vendi. Po kështu roli i shoqërive tregtare në ekonomi është gjithnjë në rritje dhe mjetet ekonomike që ata kanë në dispozicion u krijojnë atyre mundësinë të shkaktojnë shkeljet më të rënda dhe me pasojat më të rënda për shoqërinë. Përveç sa më sipër, një tregues i rrezikshmërisë së lartë të personit juridik është edhe praktika ndërkombëtare, e cila ka treguar raste ku ndjekja penale e personit juridik ka qenë shumë e nevojshme.

Një tjetër faktor, që ka ndikuar në pranimin e konceptit të përgjegjësisë penale të personit juridik, është dhe procesi i globalizimit si edhe rritja e ndërvarësisë në

---

<sup>76</sup> Nenet 163-170/b të Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë.

aktivitetet ekonomike, shoqërore dhe mjedisore të shoqërive tregtare e cila kërkon një bashkëpunim më të madh ndërkombëtar midis shteteve. Siç shihet, në pranimin e përgjegjësisë penale të personave juridikë kanë ndikuar një sërë faktorësh, si në nivelin kombëtar, ashtu dhe në atë ndërkombëtar. Ishin këta faktorë që nxitën nevojën e njohjes së personit juridik jo vetëm si subjekt pasiv, por edhe si subjekt aktiv të veprës penale.

### **3.3. Amnistia Fiskale**

Ka pasur mjaft raste në praktikë ku çështjet gjyqësore janë pushuar për shkak të amnistisë.

Lidhur me procesin e Amnistisë Fiskale, mendoj se ka një mungesë informacioni nga ana e shoqërisë civile, madje shpesh ky proces ka sjellë impakt negativ pikërisht për shkak të mungesës së informacionit lidhur me të. Ka grupe që e shohin si “shpëtim” drejt një aktiviteti tregtar ligjor, por ka të tjerë që ndihen të tradhtuar nga shteti dhe vendosin të mos paguajnë me shpresën se do t’iu falen detyrimet.

Për të kuptuar më mirë procesin e Amnistisë Fiskale po ndalem shkurtimisht në trajtimin e parimeve thelbësore të amnistisë.

Termi "amnisti" përfaqëson një akt të pushtetit legjislativ që përshkruan "harresën zyrtare" të një ose të disa fajeve dhe anulimin e rrjedhjeve penale, domethënë ndërprerjen e ndjekjeve penale për njerëz që kanë bërë faje<sup>77</sup>.

Ideja e profesorit amerikan Kvint për amnistinë fiskale, u bë shtysë për diskutimin edhe në vendin tonë, me synimin "për të nxitur zhvillimin ekonomik", në sensin e një pakete ligjore për reformën financiare e bankare, që e ka qeveria në programin e saj, për të sulmuar karakterin informal të ekonomisë shqiptare.

---

<sup>77</sup> Marrë në adresën: <http://www.edsh.org/diskutime/viewthread.php?tid=834>

Është e vërtetë se, në Poloni, në Hungari dhe në Austri, në vitet 1994-1995, është zbatuar një amnisti fiskale, por me sa dihet dhe shkruhet, pavarësisht nga qëllimi i mirë, rezultatet thuhet nuk kanë qenë të kënaqshme.

Amnistia fiskale është zbatuar edhe në Afrikën e Jugut, pas shembjes së regjimit të aparteidit dhe, në kontekstin politik të kohës kur është zbatuar, thuhet se ka pasur efekte pozitive.

Kohët e fundit, një eksperiment të tillë, ka filluar ta zbatojë Italia. Me hyrjen në fuqi të këtij ligji të dhënat tregojnë<sup>78</sup> se janë "riatdhesuar" rreth 50 miliardë dollarë amerikanë (nga 500 miliardë që supozohet se kanë "ikur" nga vendi dhe janë vendosur kryesisht në bankat e Zvicrës.

Edhe në vendin tonë, në vitet 50-të, është zbatuar një amnisti fiskale, në një vështirësi të ngushtë, që ka konsistuar në falje (shlyerjen) e disa detyrimeve të prapambetura (të papaguara) për tatim mbi të ardhurat nga ekonomitë bujqësore individuale, si dhe për kreditë bujqësore të papaguara.

Sipas mendimit tim, termi "amnisti fiskale", presupozon faljen (shlyerjen) e detyrimeve të prapambetura fiskale, në pamundësi arkëtimi (dhe në radhë të parë për shkaqe objektive) nga subjektet e regjistruara si tatimpagues. Dhe, jo për veprimtari të tjera jashtë saj.

Me rëndësi është përcaktimi, se a do të konceptohet si "shkak për të shuar fajet"?

A do të "depenalizohen" edhe ato subjekte që kanë kryer evazion, 2-3 apo 5 vjet përpara? Apo, amnistia fiskale do të konceptohet, si në Itali, domethënë, do të amnistohen kapitalet e "emigruara" që do të riatdhesohen, pa i paguar shtetit asnjë qindarkë nga trashëgimtari apo trashëgimtarët?

---

<sup>78</sup> Sipas Agjencisë REUTERS, datë 6 nëntor 2002.

Që administrata fiskale të jetë vërtet efi­kase, domethënë, të për­bëjë një shtysë për zhvillimin ekonomik dhe për shëndoshjen e financave publike duhen peshuar mirë kushtet ekonomike, financiare.

Amnistia mund të nënkuptojë gjithashtu faljen dhe rehabilitimit fiskal. Amnistia shpallet në rastet kur evazioni fiskal, mosdeklarimi i të ardhurave dhe mosderdhja vullnetare e detyrimeve fiskale është në nivele të larta, apo kur ekonomia e fshehur (informale) është e përhapur në një shkallë të lartë. Amnistia shpallet edhe kur bashkëpunimi i tatimpaguesve me administratën është në nivele të ulëta dhe korrupsioni është bërë një sëmundje kërcënuese për shoqërinë dhe për vendin. Nisur nga këto tregues, por dhe nga tregues të tjerë, që mund të njohë gjithkush, lind një nevojë e menjëhershme që evazioni fiskal t’ia lërë rrugën formalizimit dhe taksimit. Puna e administratës fiskale për t’i ndërgjegjësuar tatimpaguesit me detyrimet e tyre, duhet të jetë pararoja e shpalljes së amnistisë. Shpallja e amnistisë nuk është një dëshirë për të falur kundërvajtësit fiskalë dhe as lejim i hyrjes së parave të pista në ekonominë formale. Autoriteti vendimmarrës lidhur me amnistinë studion mangësitë e sistemit fiskal ekzistues, shkallën e bashkëpunimit me tatimpaguesit në pagimin e tatimeve në mënyrë vullnetare. Mosekzaminimi i këtyre treguesve mund të sjellë më shumë efekte negative sesa pozitive. Shpallja e amnistisë është momenti edhe për “informalët”, të cilëve u hapet “porta” për të hyrë në ekonominë e ligjshme, si një mundësi lehtësimi. Reforma fiskale dhe qasja ndaj luftës kundër evazionit duhet të bëhet pjesë e amnistisë duke pasqyruar atmosferën e përmirësuar të jetës politike e sociale në vend.

### *1. Sa të përhapura janë Amnistitë Fiskale?*

Shtete të ndryshme në mbarë botën i kanë trajtuar amnistitë fiskale (AF) si pjesë të programeve fiskale. Ato janë aplikuar si në vendet në zhvillim dhe në ato të zhvilluara me shpërndarje nga Europa (Austri, Belgjikë, Itali, Francë, Finlandë, Greqi, Portugali etj), në Azi (Indi, Pakistan), në Amerikën Latine (Argjentinë, Kili, Peru, Meksikë, Panama, Bolivi, Kili etj), në shtetet e Paqësorit (Filipine, Australi) si dhe në SHBA.

Amnistia Fiskale në të gjitha rastet e shpalljes u jep mundësi individëve dhe biznesit që të paguajnë tatimet e periudhave të mëparshme të papaguara, apo legalizim të aseteve të ndryshme të padeklaruara, por pa qenë këto detyrime evazioniste edhe objekt i pagesës së penaliteteve që i bashkëshoqërojnë ato sipas legjislacionit fiskal.

## *2. Shpallja e një amnistie fiskale<sup>79</sup>*

Përpara se të ndërmerret një vendim përfundimtar për shpalljen e një AF, autoriteti vendimmarrës duhet të bëjë një vlerësim të situatës fiskale në vend, duke parë me vërejtje të metat e sistemit fiskal ekzistues, shkallën e bashkëpunimit me tatimpaguesit në pagimin e tatimeve në mënyrë vullnetare dhe ndryshimin e pritshëm në këtë drejtim. Në veçanti në marrjen e vendimit nga ana e qeverisë duhet përcaktuar saktësisht se çfarë problemesh ka sistemi fiskal në gjendjen e tij aktuale. Programet që shpallin AF ndryshojnë nga njëra-tjetra, në varësi të qëllimit që ato duan të arrijnë. Pikërisht, në marrjen e vendimit për zbatimin e një amnistie fiskale duhet përcaktuar se nga ndryshojnë ato. Ndër ndryshimet që dallojnë janë :

---

<sup>79</sup> Marrë nga: Gazeta Ekonomia, Nr.1153 (502), dat 7 shtator 2002, me titull “A duhet shpallur Amnistia Fiskale ?”.

➤ **Mundësia e përfshirjes.** Programi i AF-së duhet të specifikojë, se cilët individë dhe tatimpagues kanë të drejtë të marrin pjesë në të. Praktikisht lejohet kushdo që ka tatime të papaguara, asete të padeklaruara, apo dhe korrigjime të shumave të tyre për aq kohë sa aftësia paguese e tyre për këto taksa të papaguara është e panjohur për administratën fiskale. T'u japësh të drejtë qytetarëve të deklarojnë asetet e padeklaruara, ka qenë me rëndësi për rezultatin e AF-së në Indi dhe në Kolumbi. Nëse një AF nuk shpallet në kohën e duhur, taksapaguesit nga pikëpamja strategjike mund t'u shmangen deklarimeve dhe pagesave të taksave për to. Për sa i takon pjesëmarrjes së taksapaguesve me borxhe të evidentuara me kohë nga administrata nga praktikatat e zbatimit disa AF e lejojnë këtë grup kundërvajtësisht dhe disa të tjera jo. Duhet theksuar se vendimet mbi të drejtën e pjesëmarrjes kanë efekte të rëndësishme mbi vlerësimin e të ardhurave fiskale që do të arrijë kjo amnisti<sup>80</sup>.

➤ **Llojet e tatimeve që mbulon.** AF duhet të specifikojë se cilat tatime janë pjesë e saj. Disa amnisti i drejtohen një grupi të caktuar tatimesh si: tatimit mbi fitimin, tatimit mbi të ardhurat personale, tatimit mbi pasurinë etj. Kjo bëhet gjithmonë në varësi të karakteristikave të sistemit fiskal të vendit ku ajo zbatohet. Disa shtete në shpalljen e AF-së, në vitet e fundit, synimin më të madh e kanë pasur në afrimin dhe në tërheqjen e kapitalit të qytetarëve të saj, të cilët e kanë pasur të transferuar ilegalisht në bankat jashtë vendit. Këto tipe AF kanë ulur gjithë tarifatat fiskale për të ardhurat e periudhave të mëparshme të paraportuara në autoritetet fiskale e publike dhe të përdorura për qëllime investimi si personale dhe biznesi (blerje tokash, pajisje teknologjike, ndërtime, investime në fusha të ndryshme etj.).

---

<sup>80</sup> Marrë nga: <http://documents.tips/documents/pushteti-tatimorvolumi-1al-tax.html>

➤ **Efekti nxitës.** Amnisti do të thotë “falje”. Nisur nga kjo një AF duhet të përcaktojë që para shpalljes së saj sesa është shuma e falur, çfarë do të thotë taksa të papaguara, interesat dhe penaltetet që do të jenë objekt i faljes nga administrata fiskale. Është aksiomë universale për çdo AF që të heqë dorë ose të ulë çdo gjobë administrative për taksa të papaguara. Por, të gjitha këto AF kanë po ashtu kërkesën e tyre për pagimin e gjithë detyrimeve të papaguara apo të dala nga auditimet fiskale pa asnjë ekuivok. Detyrimet e papaguara në këto raste lejohet të paguhen me tarifat e kohës kur detyrimet fiskale kanë lindur. Gjithashtu, llogaritja e interesave për këto detyrime është variabël. Në SHBA p.sh. nuk falen interesat. Në raste mirëkuptimi me autoritetin fiskal dhe për shuma të mëdha detyrimesh të papaguara mund të vendosen dhe kriteret e pagesave me këste, ku llogaritja e interesit është e diskutueshme.

➤ **Kohëzgjatja.** Një AF mund të shpallet si një mundësi e vetme, për një periudhë kohe me zgjatje nga 2 muaj dhe deri më shumë se një vit. Për çdo AF akordohet dhe një buxhet nga ana e qeverisë. Ka edhe raste të amnistive të përhershme në sistemet fiskale të disa vendeve, që lejon të paguhen detyrimet nëpërmjet stimulimit të efektit amnisti. SHBA aplikoi një amnisti të tillë për vitet 1919-1952, për tatimin mbi të ardhurat personale. Por, këtë praktikë e kanë aplikuar dhe shtete të tjera të zhvilluara si Kanadaja, Gjermania, Holanda, Norvegjia, Suedia.

➤ *Cilat janë avantazhet dhe disavantazhet e AF-së? A funksionojnë ato?*

➤ Një AF ka përfitime kur shpallet sepse:

➤ Ka një efekt të rritjes së menjëhershme të të ardhurave;

➤ Ul koston administrative të mbledhjes së tyre;

- Kalon nga një imazh i një politike “të butë” fiskale në atë shumë më të ashpër me cilindo kundërvajtës;
  - Përmirëson sjelljen e taksapaguesve pas amnistisë për pagim të detyrimeve nisur nga pasojat që vijnë nga mospagimi dhe mosdeklarimi, shoqëruar kjo dhe me një monitorim të pandërprerë dhe profesional të autoritetit fiskal;
  - Përmirëson qëndrimin e tatimpaguesve ndaj detyrimeve të tyre karshi shtetit.
- 
- Por një AF ka dhe disavantazhe ose kosto sepse:
  - Ato mund të zvogëlojnë derdhjet që vijnë nga tatimpaguesit e rregullt, që ndihen të “tradhtuar” nga kjo politikë fiskale, nga e cila ata nuk përfitojnë;
  - Motivon kundërvajtësit dhe qytetarët për pritjen e ndonjë amnistie të ardhshme, për aq kohë sa ato shpallen të parakohshme duke u dhënë atyre të kuptojnë se qeveria nuk ka qenë e aftë të mbledhë detyrimet që ka përcaktuar ligji aktual si një dobësi administrative.

#### *4. Eksperienca të AF-së në vende të ndryshme.*

**1. Irlanda.** Në janar të vitit 1988, qeveria irlandeze paraqiti një AF që i lejonte tatimpaguesit për 10 muaj rresht të paguanin detyrimet e tatimit mbi të ardhurat pa paguar penalizime dhe interesa. Në të njëjtën kohë, qeveria rriti numrin e kontrolloreve tatimore dhe filloi të publikonte në gazetën kombëtare emrat e kundërvajtësve tatimorë. Qeveria, gjithashtu prezantoi një sistem fiskal të ri, i cili do të hynte në fuqi në fund të AF-së, me rritje interesash dhe me tarifat e penalteteve deri në kallëzime penale. Të

adhuruat që priteshin të mblidheshin u llogaritën në 50 milion dollarë, por në fakt u mbledhën 750 milion dollarë. Ky sukses u takon disa faktorëve:

- Qeveria irlandeze nuk kishte shpallur asnjë amnisti me përpara dhe qeveria e deklaroi se kjo do të ishte e para dhe e fundit mundësi për kundërvajtësit për t'u falur;
- Rritja e masave shtrënguese pas amnistisë ndihmoi fuqishëm në suksesin e programit, veçanërisht në lidhje me mungesën e kontroleve dhe penalteteve përpara amnistisë.

**4. Franca.** AF e vitit 1986 në Francë u projektua që të mblidhte paratë e dala ilegalisht jashtë vendit. Për këtë qëllim, qeveria në mënyrë të dukshme uli tarifën e tatimit për riatdhesim të kapitalit. Kjo AF vinte pas një tjetër amnistie të vitit 1982, e cila ishte hartuar gjithashtu për të tërhequr kapitalin e mbajtur jashtë vendit. Programi nuk shoqërohej me masa shtrënguese për kundërvajtësit.

#### *5. Disa konkluzione dhe mendime.*

##### **1. AF-të, zakonisht sjellin shuma të vogla shtesë në të ardhurat.**

Të ardhurat nga një AF ( përjashtuar raste të rralla) kanë qenë përgjithësisht të ulëta dhe në çdo rast të ardhurat e tyre janë të mbivlerësuara pasi ato janë të ardhura të mbledhura nga debitorë të evidentuar dhe do të mblidheshin gjithsesi. Shumë nga të ardhurat e amnitive vijnë nga individë me shuma detyrimesh relativisht të vogla. Kundërvajtësit me të fuqishëm zakonisht nuk marrin pjesë në një AF me tarifa të larta taksimi.

##### **2. Individët përfshihen më shumë nëse amnistitë shoqërohen me rritje të masave shtrënguese**

Evidencat empirike tregojnë që programet e AF-së më efektive në mbledhjen e të ardhurave janë ato që ulin tarifën e taksimit, heqjen e penaliteteve. Individët nuk do të marrin pjesë në amnisti për atë kohë sa atyre t'u bëhet e qartë se pas kësaj amnistie do të merren masa të rrepta ndëshkuese. Nëse mjedisi fiskal për një kundërvajtës vazhdon të jetë i njëjtë, pa ndryshime të dukshme, interesi i tij do të ishte mospjesëmarrja dhe pse AF. Individë do të marrin pjesë vetëm atëherë kur ai beson që kontrollet dhe shumat e gjobave do të rriten dhe do të merren masa të forta ndaj evazionit.

3. Individët duhet të besojnë se kjo është e vetmja mundësi për ta.

Që AF të ketë sukses, individët duhet ta besojnë se qeveria u jep të vetmen mundësi për t'u legalizuar ose për të paguar detyrimet e papaguara. AF nuk duhet përdorur si mjet i mbledhjes së të ardhurave emergjente. Kjo do të shtojë moskuptimin e saj nga qytetarët. Gjithashtu do të lëshojë dhe mesazhe të mungesës së seriozitetit dhe qartësisë së programit. Individët, duan të vlerësojnë pasojat nëse nuk marrin pjesë në amnisti, si një mundësi që u jepet vetëm një herë. Më e pakta është që kjo amnisti duhet të jetë pjesë e ndryshimeve në sistemin fiskal dhe në riorganizimin e administratës tatimore.

### **3.4. Analizë juridike e veprave penale në fushën e Tatimtaksave**

Kodi Penal, në pjesën e posaçme (gjithmonë në lidhje me objektin e këtij punimi) ndan veprat penale sipas objektit grupor të tyre, sipas fushës ose sferës së marrëdhënieve juridiko-penale që cenohen prej tyre duke i përfshirë në krerë dhe seksione të veçanta, si krime kundër pasurisë, në sferën juridike etj. Duke iu referuar sferës së marrëdhënieve juridiko-penale, që preken prej këtyre veprave, janë veprimet e kundërligjshme që cenojnë ushtrimin e aktivitetit tregtar. Këto veprime mund të kryhen nga vetë shoqëria

tregtare, por ndodh që subjekt të jetë edhe organi tatimor.

Kriter kryesor i ndarjes në disa lloje të veprave penale, sipas doktrinës së të drejtës penale, është:

- natyra e veprës,
- ndërtimi strukturor,
- objekti,
- forma e fajësisë dhe shkalla e rrezikshmërisë.

Mbi këto kriterë është mbështetur ligjvënësi në ndarjen në katër vepra penale të vendosura në seksionin VI, të kreut III të kodit Penal “Veprat penale në fushën e taksave dhe tatimeve”.

Duke qenë se, të ardhurat nga tatimet përbëjnë zërat kryesorë të buxhetit të shtetit, mbledhja dhe administrimi i tyre përbën një ndër sfidat më të rëndësishme të strukturave përkatëse që operojnë në këtë drejtim.

Goditja e korrupsionit, e evazionit fiskal dhe e informalitetit në përgjithësi në këtë fushë janë ndër detyrat parësore të administratës tatimore.

Përgjegjësinë për fillimin e hetimit penal ndaj subjektit tatimpagues, dhe vënien në dispozicion ndaj prokurorisë të të gjithë informacionit të nevojshëm për zhvillimin e hetimit penal, e ka struktura e Hetimit Tatimor. Kjo strukturë është në varësi të Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve. Për të gjitha shkeljet e mësipërme, administrata tatimore ka detyrimin ligjor që të fillojë një hetim penal dhe më pas ta referojë atë në prokurori. Nga sa kuptohet dhe më sipër duhet që në të gjitha rrethanat e mësipërme, jo vetëm të vërtetohen elementet materiale të konsumimit të veprës penale, por njëkohësisht duhet të vërtetohet që, nga ana subjektive të kenë ekzistuar elementet e dashjes për të nxjerrë përfitim material. Në praktikë shpesh është e vështirë për këto

struktura, që të evidentojnë aftësinë paguese të subjektit për pagimin e detyrimit. Për këtë nevojitet një bashkëpunim ndërinstitutional.

Një moment i rëndësishëm është konstatimi i fajit në këto vepra. Pra të vërtetohet paraprakisht qëllimi i posaçëm i autorit, i cili devijon nga pagimi i detyrimit tatimor.

Sa më sipër, të gjitha këto rrethana e çojnë një tatimpagues drejt konsumimit të një veprë penale.

Më poshtë do të analizohen veprat penale në lidhje me taksat dhe me tatimet për të nxjerrë në pah elementet karakteristike dhe veçoritë e secilës prej tyre.

### **1. Vepra penale “*Fshehja e të ardhurave (neni 180)*”<sup>81</sup>.**

Në ligjin e ri penal parashikohet : “*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 qëllim fitimin material, për vete apo për të tjerët, përmes përllogaritjes së pasaktë të shumës së tatimit, taksës, apo kontributit, përbën veprë penale dhe dënohet me gjobë ose me burgim deri në tre vjet.*

*Kur kjo veprë kryet 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 veprë kryet 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.”*

Për sa i përket ndryshimeve të këtij neni, duket qartë se janë shtuar jo thjesht mënyrat e kryerjes së veprës penale, por gjithashtu ka ndryshuar masa e dënimit për të.

---

<sup>81</sup> Ligji Nr. 144/2013 “Për disa ndryshime në Kodin Penal të Republikës së Shqipërisë”.

Parashikohet rritje e dënimit në rast fshehje ose shmangie nga pagimi i detyrimeve tatimore, përkatësisht nga dy deri në tetë vjet. Ndryshimi i masës së dënimit, bën edhe cilësimin juridik të veprës, duke e klasifikuar si krim dhe jo kundërvajtje penale.

Fakti juridik i kësaj vepre është kundërligjshmëria e veprimeve gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar. Fshehja e të ardhurave në fushën e tatimtaksave, duke mos paguar detyrimin ndaj shtetit është pasoja juridike e ardhur nga veprimtaria e kundërligjshme. Ligji penal siguron mbrojtjen juridike të marrëdhënieve në këtë fushë, duke i kthyer marrëdhëniet shoqërore, në të mira juridike<sup>82</sup>. Të mirat juridike në këtë rast janë marrëdhëniet e krijuara gjatë ushtrimit të një aktiviteti i cili i nënshtrohet tatimeve dhe taksave.

Nga struktura e dispozitës vepra paraqitet me disa figura, të cilat përbëjnë dhe anën objektive të saj. Konkretisht nga ana objektive kjo vepër kryhet në këto mënyra :

a.Me fshehjen ose shmangien nga pagimi i detyrimeve tatimore nëpërmjet mosdorëzimit të të dhënave të nevojshme dhe të ardhurave ose të objekteve që u nënshtrohen tatimeve,

b. Mosdorëzimi i dokumenteve,

c. Dorëzimi i dokumenteve të falsifikuara,

d. Dorëzimi deklaratave ose informacioneve të rreme.

Mosdorëzimi i të dhënave të nevojshme, nënkupton ato të dhëna që i nevojiten organit tatimor, siç mund të jetë adresa e selisë së shoqërisë, adresa dytësore nëse ka, dhe të dyja<sup>83</sup> të shoqëruara me Numrin e Identifikimit të Personit të Tatueshëm (NIPT).

---

<sup>82</sup> Të mira juridike janë marrëdhëniet shoqërore të cilave iu sigurohet mbrojtja juridike.

<sup>83</sup> Edhe adresa dytësore pasqyrohet në NIPT, përndryshe kemi të bëjmë me ushtrim të paligjshëm të aktivitetit. Mosdeklarimi i adresës përbën kundërvajtje administrative sipas Ligjit 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore”, nenet 41, 44.

Shembuj konkretë të mosdorëzimit të dokumenteve mund të jetë mosdeklarimi i librit të shitjes dhe i librit të blerjes, inventari fizik dhe ai kontabël, gjendja e arkës dhe e bankës, bilanci dhe akti i ekspertimit.

Fshehja e të ardhurave ose e objekteve që i nënshtrohen tatimit dhe taksave kryet, p.sh, duke fshehur mallrat ose shërbimet, të cilat përbëjnë edhe objektin e veprimtarisë së shoqërisë në këtë rast, organi shtetëror i ngarkuar për të bërë inventarin e magazinës (inventari fizik), krahasuar me atë kontabël (inventarin sipas dokumentacionit). Ka shumë raste në praktikë kur nuk tregohen burimet e të ardhurave, për të cilat organet tatimore dhe financiare bëjnë verifikimin e tyre dhe caktojnë detyrimin tatimor që duhet paguar. Pra detyrimi “real” për t’u paguar rezulton i drejtë dhe i saktë vetëm nga kontrolli i dokumentacionit si dhe nga kontrolli në vendin e ushtrimit të aktivitetit të tatimpaguesit.

Një mënyrë tjetër e kryerjes së kësaj vepre, është ajo nëpërmjet dorëzimit të dokumenteve të falsifikuara ose deklaratave a informacioneve të rreme, me qëllim realizimin e përfitimit material për vete ose për të tjerët. Pra nuk është e rëndësishme për interes të kujt realizohet përfitimi. Kemi vepër penale edhe në rastet kur nuk tregohet burimi i të ardhurave. Kjo kryet nëpërmjet plotësimit të deklaratave tatimore me informacion të rremë si dhe kur jepen informacione të rreme për objektet që u nënshtrohen taksave.

Gjithashtu përlllogaritja e pasaktë e shumës së tatimit, e taksës ose e kontributit për sigurimet shoqërore përbën vepër penale.

Një dilemë që mund të lindë këtu, ka të bëjë me faktin se çdo të ndodhë nëse tatimpaguesi deklaron më tepër nga sa duhet të deklaronte në shtet. A do të kemi përgjegjësi penale në këtë rast?

Ajo që duhet mbajtur parasysh rast pas rasti, është se nëse shteti nuk dëmtohet, nuk ka përgjegjësi penale sipas kësaj dispozite.

Nga interpretimi gramatikor i termave “përlllogaritja e pasaktë e shumës së tatimit”, në pamje të parë të krijohet ideja se përlllogaritja e tatimit i atribuohet organit tatimor (si veprim procedural). Por duke qenë se, sistemi jonë tatimor funksionon mbi parimin e vetëdeklarimit, rrjedhimisht është tatimpaguesi ai që plotëson deklaratën tatimore, në të cilën deklaron të ardhurat dhe automatikisht përlllogarit tatimin mbi këto të ardhura.

Kur kjo vepër kryet me qëllim fshehjen, ose shmangien nga pagimi të një detyrimi tatimor, për vlera më të larta se pesë milion, në këto raste dënimi rritet dhe shkon nga dy deri në pesë vjet. Vlera e dëmit është pikërisht kriteri i ndryshimit të cilësimit juridik nga kundërvajtje penale në krim.

Neni 180 është një dispozitë “banket”, e cila referon te Ligji 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore” në Republikën e Shqipërisë.

Mendoj se ka raste që kjo vepër konkurren me veprën penale të “Falsifikimit të dokumenteve”. Pyetja që mund të lind këtu është: A e përthith vepra e falsifikimit apo konkurrojnë të dyja si vepra. Vetëm kur bëhet fjalë për të njëjtin autor të veprës penale, kemi konkurrim të të dyja veprave.

Dallimi midis këtyre veprave qëndron në faktin se neni 180, parashikon falsifikimin si një ndër mënyrat e kryerjes së veprës. Fshehja nëpërmjet falsifikimit është një nga figurat e kësaj dispozite, ndërsa neni 186 falsifikimin e dokumenteve e ka të vetmen figurë. Pra mund të themi se neni 186 përthithet nga neni 180.

Lidhur me sa u shpjegua, më poshtë prezantohet një shembull i thjeshtë:

*Tatimpaguesi deklaron një blerje 100.000.000 lekë .*

*Ka deklaruar shitje vlerën 105.000.000*

*Ka arkëtuar 155.000.000 lekë, duke realizuar kështu të ardhura në vlerën 50.000.000*

*TVSH:  $50.000.000 \times 20\% = 10.000.000$  lekë.*

*TF(tatim fitimi):  $50.000.000 \times 15\% = 7.500.000$  lekë.*

*Divident për t'u paguar :  $50.000.000 - 7.500.000 = 42.500.000$  lekë*

*$42.500.000 \times 15\% = 6.375.000$  lekë*

Vlera 6.375.000 lekë, është dëmi që i është shkaktuar buxhetit të shtetit nga ky deklaram i rremë. Ky është një shembull ku fshehja ose shmangia nga pagimi i detyrimit tatimor, e kalon vlerën pesë milion, në këto raste dënimi me burg shkon nga dy deri në pesë vjet.

Në rastet kur kemi fshehjen ose shmangien nga pagimi i detyrimeve tatimore me vlerë më të lartë se tetë milion dënimi rritet nga katër deri në tetë vite. Fshehja ose tregimi i rremë duhet të lidhet drejtpërsëdrejti me pagimin e tatimeve dhe taksave dhe jo të ardhura të tjera që nuk i nënshtrohen tatimeve dhe taksave. Kusht është që më parë të jetë marrë masa administrative.

Zakonisht pas kryerjes së veprës penale të fshehjes ose të shmangies nga pagimi i detyrimeve tatimore a dokumenteve të falsifikuara, deklaratave dhe informacioneve të rreme, mund të fshihet çdo person privat ose zyrtar, si dhe përfaqësues të organizatave dhe të shoqatave të ndryshme të cilat detyrohen të japin informacione të sakta për burimet e të ardhurave që realizojnë. Subjekti mund të jetë aktiv ose pasiv (pra kryen veprën me veprim ose mosveprim), por në çdo rast ai është subjekt i posaçëm. Ligji e vesh këtë subjekt me disa karakteristika të veçanta personale. Këto karakteristika lidhen me marrëdhëniet ose me rrethanat në të cilat personit kryen veprën – delicta propria (veprat penale me subjekt të veçantë special p.sh: Veprat penale të kryera nga zyrtar) gjithmonë me dashje për qëllime të përfitimit material (Elezi, 2005 : 278).

Kjo vepër kryet gjithmonë me dashje dhe me qëllim përfitimin material, duke fshehur dhe duke mos paguar tatimet dhe taksat ndaj shtetit si një detyrim ligjor i rëndësishëm.

Nga praktika evidentohen shumë raste lidhur me veprën penale të fshehjes së të ardhurave për të cilat Gjykata ka treguar një kujdes të veçantë për sa i takon analizës së elementeve të veprës penale. Kjo vihet re konkretisht edhe në rastin që po paraqesim më poshtë:

Drejtoria e Tatimeve në bashkëpunim me Sektorin e Krimit Ekonomik në Policinë e Shtetit, kanë referuar në prokurori nën akuzën për kryerjen e veprës penale “Fshehje të të ardhurave”, të parashikuar në nenin 180 të Kodit Penal, një grup individësh që tregtonin në mënyrë të kundërligjshme (pranë Bankës së Shqipërisë) aparate celulare dhe sende të tjera me vlerë (bizhuteri)<sup>84</sup>. Për sa i përket cilësimit ligjor të fakteve të provuara më sipër Gjykata vëren që neni 180 i K.Penal parashikon se : *“Fshehja apo tregimi i rremë i të ardhurave ose i objekteve që i nënshtrohen tatimeve dhe taksave, kur më parë janë marrë masa administrative, përbën kundërvajtje penale dhe dënohet me gjobë ose burgim gjer në dy vjet.”* Nga interpretimi i nenit 180 të K.Penal rezulton se, ligjvënësi ka parashikuar një mbrojtje të posaçme në drejtim të marrëdhënieve juridike të vendosura në fushën e taksave dhe tatimeve, të mbrojtura posaçërisht me legjislacionin penal nga veprimet ose mosveprimet kriminale cenimi i të cilës passjell përgjegjësi penale. Këto veprime, për t’u cilësuar si vepër penale nga ligji, duhet që :

- objekt i veprës penale të jenë pikërisht marrëdhëniet juridike të vendosura për të siguruar sistemin tatimor e të taksave që ka vendosur shteti në fushën e financave.
- nga ana objektive, i pandehuri me veprime aktive, të kundërligjshme e konsumon këtë kundërvajtje penale në dy mënyra:

---

<sup>84</sup> Vendimi nr. 933, datë 09.06.2011 i Gjykatës së Shkallës së Parë, Tiranë.

1- me fshehjen e të ardhurave ose të objekteve që u nënshtrohen tatimeve, për të mos i paguar ato, për shembull nuk tregon burimet e të ardhurave mbi të cilat administrata tatimore bën verifikimet përkatëse dhe cakton shumën e tatimit që do të paguajë. Fshehja e pasurisë në këtë rast bëhet me qëllim që të mos paguajë tatimin e detyruar ndaj shtetit.

2- mënyra e dytë e konsumimit të kësaj kundërvajtje ka të bëjë me tregimin e rremë të të ardhurave ose të objekteve që i nënshtrohen tatimit ose taksave. Rëndësi të madhe për këtë figurë, që përbën vepër penale, ka fshehja ose tregimi i rremë i të ardhurave ose i objekteve që lidhet drejtpërdrejt me pagimin e taksave apo tatimeve dhe jo me të ardhura të tjera që nuk i nënshtrohen tatimit dhe taksave. Kusht tjetër, që përbën vepër penale, është edhe **fakti i domosdoshëm** që edhe më parë duhet të jenë marrë masa administrative dhe mënyra e marrjes së këtyre masave rregullohet nga Ligji “Për procedurat tatimore”.

Subjekt i kësaj kundërvajtjeje penale (në kohën kur është dhënë ky vendim kjo vepër në kodin penal parashikohet si kundërvajtje, ndërsa me ndryshimet e Kodit cilësohet krim) janë të gjithë personat privatë apo zyrtarë si dhe ata të organizatave dhe personat e ndryshëm juridikë që janë të detyruar të japin informata të sakta për burimin e të ardhurave.

Nga ana subjektive kjo kundërvajtje penale kryhet gjithmonë me dashje dhe me qëllim përfitimin material. Në bazë të neneve 9-12 të Ligjit Nr. 9632, datë 30.10.2006 “Për sistemin e taksave vendore” të pandehurit duhet të ishin regjistruar si biznes i vogël dhe duhet të paguanin detyrimet sipas taksës vendore të biznesit të vogël. Kështu, neni 9, pika 1 e këtij ligji parashikon se në kategorinë e taksave vendore përfshihet edhe taksa vendore e biznesit të vogël. Sipas nenit 10, të po këtij ligji, me biznes i vogël duhet të

kuptohet çdo veprimtari ekonomike e realizuar nga çdo subjekt me qëllim përfitimi dhe që realizon një të ardhur bruto vjetore (qarkullim) që është më e vogël ose e barabartë me 8.000.000 lekë. Taksa vendore mbi biznesin e vogël realizohet si detyrim vjetor e taksapaguesit që fillon nga 1 janari dhe llogaritet në mënyrë proporcionale deri në 31 dhjetor. Sipas të njëjtit nen, çdo biznes i vogël duhet të ketë vendndodhjen e tij, që kupton çdo dyqan, njësi të veçantë ose vende të tjera të palëvizshme ku ushtrohet aktiviteti. Sipas nenit 11 të ligjit të sipërcituar niveli i taksës vendore llogaritet sipas kategorisë së biznesit që kryen subjekti në momentin e regjistrimit. Në bazë të nenit 12 të Ligjit “Për sistemin e taksave vendore” taksapaguesi detyrohet të regjistrojë çdo vendndodhje të biznesit pranë Bashkisë ose Komunës përkatëse dhe merr nga këto organe vendore një certifikatë regjistrimi, e cila duhet të përmbajë një numër identifikimi të taksapaguesit, ku ky numër është unik në shkallë kombëtare dhe jepet sipas udhëzimit të Ministrit të Financave. Në bazë të Ligjit për “Qendrën Kombëtare të Regjistrimit” dhënia e një certifikate të tillë dhe regjistrimi si biznes i vogël duhet të pasqyrohet edhe në regjistrat e kësaj qendre. Në pikën e fundit të nenit 12 të këtij ligji sanksionohet detyrimi që taksapaguesi, i cili kryen veprimtari në më shumë se një vendndodhje të biznesit, pajiset me certifikatë regjistrimi për çdo vendndodhje dhe taksa llogaritet më vete për çdo vendndodhje të biznesit. Sipas nenit 15 taksapaguesi duhet të mbajë librin e shitjeve dhe librin e blerjeve si dhe të jetë i pajisur me arkë regjistruese për lëshimin e kuponit tatimor për çdo shitje. Në bazë të nenit 17/1 mosregjistrimi si biznes i vogël përbën kundërvajtje administrative<sup>85</sup>. Në bazë të Ligjit Nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në RSH”, neni 2/ç, ky ligj zbatohet edhe për sistemin e tatimeve dhe të taksave vendore, për aq sa nuk rregullohen me

---

<sup>85</sup> Udhëzim nr. 24 “Për Procedurat Tatimore” në Republikën e Shqipërisë.

Ligjin Nr.9632, datë 30.10.2006 “Për sistemin e taksave vendore”. Ndërsa në dispozita të tjera të këtij ligji jepen përcaktime mbi “Regjistrimin e personave, që ushtrojnë veprimtari tregtare “(neni 40), mbi “Identifikimin e personave, që ushtrojnë veprimtari tregtare pa u regjistruar” (neni 41), mbi “Dokumentimin dhe mbajtjen e të dhënave tatimore për tatimpaguesit e klasifikuar “biznes i vogël” (neni 47). Në bazë të neneve 49-51-54, të ligjit të sipërcituar, çdo shitblerje mallrash ose të drejtash, si dhe çdo kryerje punimi a shërbimi, që është pjesë e veprimtarisë tregtare, është objekt faturimi. Shitësi lëshon faturë tatimore dhe blerësi duhet ta kërkojë atë në kohën e realizimit të shitjes ose të kryerjes së punimit ose shërbimit. Kuponi tatimor është dokumenti i lëshuar me anë të pajisjeve fiskale a të pajisjeve të tjera elektronike me aparat shtypshkrimi. Ndërsa sipas nenit 57 tatimpaguesit, subjekte të Ligjit Nr. 9632, datë 30.10.2006 “Për sistemin e taksave vendore”, për përlllogaritjen e detyrimit tatimor, mbajnë regjistra, libra dhe dokumente të tjera, si dhe lëshojnë fatura të thjeshta tatimore, dëftesa tatimore dhe kuponë tatimorë, në përputhje me ligjin e fushës dhe me aktet nënligjore, të nxjerra në zbatim të tij.

Në bazë të nenit 80 administrata tatimore kontrollon deklaratat tatimore, llogaritë, librat dhe regjistrimet tatimore të tatimpaguesit, përfshirë edhe të gjithë dokumentacionin që ka të bëjë me të ardhurat, shpenzimet, aktivet dhe pasivet. Kontrollat kryhen nga administrata tatimore qendrore dhe vendore dhe urdhërohen nga titullarët e institucioneve përkatëse.

Në nenin 111 të ligjit për procedurat tatimore çdo veprim ose mosveprim i tatimpaguesit, agjentit tatimor ose përfaqësuesit të tatimpaguesit, që bie në kundërshtim me ligjin dhe për të cilin ky ligj parashikon dënim administrativ, përbën shkelje tatimore administrative.

**Neni 131 Veprat penale:** “1. *Personi, i cili, për çdo tatim të vendosur nga një ligj tatimor, kryen ndonjëherë nga veprat që vijojnë, dënohet në përputhje me Kodin Penal kur:*

*a) me dashje përpiqet të kryejë evazion tatimor;*

*b) me dashje nuk mbledh tatimin ose nuk e paguan atë në buxhet;*

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

**Neni 132 Ndjekja e dyfishtë:**

1. *“Vendosja e dënimit administrativ, sipas këtij ligji ose një ligji tjetër tatimor, nuk e ndalon administratën tatimore për të paraqitur kallëzim penal në prokurori, për vepra penale tatimore”.*

Në bazë të Ligjit Nr.9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në RSH”, neni 2/ç, ky ligj zbatohet edhe për sistemin e tatimeve dhe të taksave vendore, për aq sa nuk rregullohen me Ligjin Nr.9632, datë 30.10.2006 “Për sistemin e taksave vendore”. Sipas këtij ligji, procedurat tatimore zbatohen ndaj subjekteve të detyruara për pagimin e tatimeve dhe taksave, të cilat mund të jenë persona fizikë ose juridikë të regjistruar. Sipas nenit 15 të Ligjit “Zyrat tatimore të qeverisjes vendore funksionojnë dhe zbatojnë Ligjin Nr.9632, datë 30.10.2006 “Për sistemin e taksave vendore” dhe administrojnë taksat, detyrimet tatimore dhe pagesat publike vendore”. Sipas nenit 4 të Ligjit “Për sistemin e taksave vendore”, bashkitë, komunat dhe organet tatimore të pushtetit qendror i ushtrojnë të drejtat dhe përgjegjësitë e tyre fiskale për taksat vendore, në përputhje me Ligjin Nr.8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, të ndryshuar, e çdo akt tjetër detyrues për sistemin tatimor në Republikën e

Shqipërisë. Zyra e taksave të bashkisë ose komunës vendos e zbaton sanksione për shkelje të procedurave e të detyrimeve fiskale vendore, të përcaktuara në Ligjin Nr.8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”. Në të njëjtën dispozitë përcaktohet se organet tatimore të pushtetit qendror, për administrimin në tërësi të sistemit tatimor, ndërmarrin edhe veprime vlerësimi dhe kontrolli për çështje që lidhen ose ndikojnë në administrimin e tatimeve ose të taksave kombëtare. Zyrat e taksave të bashkive dhe të komunave njoftojnë dhe mbështesin organet tatimore të pushtetit qendror, kur u kërkohet prej këtyre të fundit. Organet tatimore të pushtetit qendror, me kërkesë të bashkisë ose të komunës, mbështesin veprimtarinë e tyre për administrimin e taksave vendore. Pranë çdo bashkie dhe komune krijohet regjistri i taksave vendore dhe regjistri i taksapaguesve vendorë. Forma dhe kodifikimi i këtij regjistri përcaktohen me udhëzim të Ministrit të Financave, në përputhje me këtë ligj dhe me Ligjin Nr.8560, datë 22.12.1999 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Në bazë të Ligjit Nr.8652, datë 31.07.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e qeverisjes vendore” zyrat e tatimtaksave pranë Njësive të qeverisjes vendore janë përgjegjëse për administrimin, vjeljen dhe kontroll-vlerësimin e taksave vendore si dhe marrjen e masave përkatëse administrative.

Po ashtu të pandehurit në këtë procedim kanë qenë të detyruar që në bazë të Ligjit Nr.8438, datë 28.12.1998 “Për tatimin mbi të ardhurat”, neni 32/1 të paguanin tatimin e thjeshtuar mbi fitimin, i cili zbatohet ndaj çdo personi fizik, juridik apo individ që kryen një biznes në territorin e Republikës së Shqipërisë në çdo kohë, gjatë vitit kalendarik dhe nuk është i regjistruar ose i detyruar me ligj të regjistrohet për TVSH-në, duke përjashtuar tregtarët ambulatorë. Në bazë të nenit 32/2 të gjithë tatimpaguesit duhet të

regjistrohen në çastin e fillimit të veprimtarisë, tatimpaguesi detyrohet të mbajë librin e shitjeve (qarkullimit) dhe librin e blerjeve, ku regjistrohen çdo ditë shitjet dhe blerjet ditore dhe shkalla tatimore në këtë rast është 1.5 % që llogaritet mbi bazën e vetëdeklarimit të tatimpaguesit për qarkullimin vjetor. Në bazë të nenit 32/7 të këtij ligji organet tatimore qendrore dhe vendore detyrohen të bashkërendojnë punën për vjeljen e këtij tatimi. Sipas neni 32/8 kur shkeljet nuk përbëjnë vepër penale, përbëjnë kundërvajtje administrative dhe dënohen me gjobë si më poshtë: a) kur tatimpaguesi nuk regjistrohet ose nuk reregjistrohet, në përputhje me kërkesat e nenit 32/2, dënohet me 35 mijë lekë gjobë.

Dhe së fundi, në bazë të Ligjit Nr.9723, datë 03.05.2007 “Për qendrën kombëtare të regjistrimit”, neni 22 të pandehurit kanë qenë të detyruar që brenda 15 ditëve nga fillimi i aktivitetit si persona fizikë, që ushtrojnë veprimtari tregtare, të regjistroheshin në regjistrin elektronik tregtar. Në funksion të regjistrimit ligji përcakton detyrimin që të pandehurit të evidentonin vendin e ushtrimit të veprimtarisë tregtare-ekonomike dhe fushën e kësaj veprimtarie. Në bazë të nenit 43 të ligjit të mësipërm në regjistrin tregtar, të administruar nga QKR, duhet të pasqyrohet detyrimisht çdo regjistrim tjetër i detyrueshëm sipas dispozitave ligjore në fuqi. Në bazë të neneve 59-60, të ligjit për QKR-në, regjistrimi në këtë qendër i subjekteve përbën gjithashtu regjistrim të njëkohshëm edhe pranë organeve tatimore, për efekt të kontributeve shoqërore dhe shëndetësore si edhe në inspektoratin e punës. Me regjistrimin në QKR subjekteve përkatëse i jepet një numër unik identifikimi, i cili vlen edhe për efekt regjistrimi si person i tatueshëm pranë autoriteteve fiskale qendrore dhe vendore, për efekt regjistrimi në skemën e kontributeve shoqërore dhe shëndetësore si dhe në inspektoratin e punës. Sipas ligjit mosregjistrimi përbën kundërvajtje administrative.

Të pandehurit kanë konsumuar veprën penale të “Fshehjes së të ardhurave”, parashikuar nga neni 180 i K.Penal. Të pandehurit e mësipërm në këtë procedim duke mos u regjistruar në QKR, por dhe duke vazhduar për një periudhë disavjeçare një veprimtari tregtare në kushtet e informalitetit, rezultojnë të kenë kryer plotësisht veprën penale për të cilën ata akuzohen. Të pandehurit rezultojnë të kenë cenuar marrëdhëniet juridike të vendosura për garantimin e sistemit tatimor. Vepra penale e konsumuar prej tyre është kryer në formën e fshehjes së të ardhurave të siguruara nga një veprimtari tregtare e zhvilluar nga të pandehurit prej disa kohësh. Kjo vepër është realizuar në formën e mosveprimit, pra të pandehurit duke mos u regjistruar pranë organeve të tilla si QKR, Drejtoria Rajonale e Tatimeve ose edhe në Zyrën e Tatimtaksave të Bashkisë kanë fshehur të ardhurat që kanë realizuar nga veprimtaria e tyre ekonomiko-tregtare informale. Rezulton se të ardhurat që këta të pandehur i kanë realizuar nga kjo veprimtari tregtare janë, në bazë të legjislacionit fiskal në fuqi ( të sipërcituar ), objekt që i nënshtrohen taksës vendore të biznesit të vogël dhe tatimit të thjeshtuar mbi fitimin, pra janë objekt i tatueshëm (sipas përcaktimeve të bëra më sipër). Në këtë procedim rezulton të jetë ezauruar edhe kërkesa ligjore e marrjes më parë të një mase administrative për këta të pandehur, të cilët edhe pas marrjes së kësaj mase janë konstatuar në vazhdim të aktivitetit të tyre të kundërligjshëm. Legjislacioni tatimor lejon nxjerrjen e përgjegjësisë penale, pavarësisht dhe krahas marrjes së masave administrative.

Nga hetimet rezulton se kjo vepër penale është kryer nga të pandehurit me dashje të drejtpërdrejtë, sepse ata e kanë ditur që zhvillimi i një veprimtarie tregtare kërkon regjistrim dhe pagim të detyrimeve fiskale, si dhe me qëllim përfitimi material. Nga

hetimi nuk rezultoi ndonjë rrethanë papërgjegjësie penale për të pandehurit në këtë procedim.

Gjykata arriti në përfundimin se, të pandehurit, kanë konsumuar plotësisht elementet e figurës së veprës penale të “*Fshehjes së të ardhurave*”, e parashikuar nga neni 180 i Kodit Penal.

Për sa i përket llojit dhe masës së dënimit, Gjykata çmon se duhen mbajtur parasysh këto rrethana :

- Rrezikshmëria relativisht e ulët e veprës penale të “*Fshehjes së të ardhurave*”, për të cilën ligjvënësi ka parashikuar kundërvajtje penale dhe ka parashikuar dënim me gjobë deri në 2 vjet burgim.

Nga ky vendim duket qartë se në këtë kohë kjo vepër konsiderohej kundërvajtje dhe jo krim si dhe me rrezikshmëri të ulët shoqërore. Duke iu referuar statistikave për këtë vepër ka vetëm 4 (katër) vendime gjyqësore në Gjykatën e Rrethit Tiranë në një hark kohor të viteve 2008-2012. Të katërta rastet kanë lidhje me tregtarë ambulant pranë sheshit të Bankës; janë referuar nga hetimi tatimor në bashkëpunim me krimin ekonomik në Drejtorinë e Policisë; Gjykata ka konkluduar me deklarimin fajtor dhe dënimin me gjobë të tyre. Pas vitit 2012 pati një shumëfishim të rasteve në praktikë, gjë që solli nevojën për ndryshime në Kodin penal<sup>86</sup>.

❖ Një rast i rëndësisë së veçantë për t’u prezantuar si shembull është rasti i mëposhtëm: Skema karusel e referuar në prokurorinë e qytetit të Elbasanit, në dhjetor të vitit 2010, e cila u finalizua në mesin e vitit 2012 me arrestimin e autorëve të kësaj skeme në një vlerë afërsisht 3 milion dollarë. Referimi në prokurori është bërë nga Drejtoria e Hetimit

---

<sup>86</sup> Ligji penal 144/2013, për disa shtesa e ndryshime në Kodin Penal.

Tiranë, në zbatim të neneve 143 “Mashttrim”, 180 “Fshehje të ardhurash”,<sup>181</sup> “Mospagim taksash”,<sup>190</sup> “Falsifikim” dhe 287 “Pastrim të produkteve”, parashikuar sipas Kodit Penal, për subjektin “M” (skema karusel) me detyrim tatimor në vlerë 129,164,951 lekë të reja. Referimeve nga Drejtoria e Hetimit Tatimor Durrës, në zbatim të neneve 143,180,181,190 të Kodit Penal. Referimi i rasteve të aktivitetit të dyshimtë për pastrim parash. Nga problematikat e trajtuara në komunikimet me DPPP-në dhe Ministrinë e Financave ka dalë në pah edhe njëherë handikapi që ekziston në formulimin për “fshehja e të ardhurave”(evazioni fiskal), neni 180 i Kodit Penal, si kundërvajtje penale. Sipas rekomandimeve të FATF-së dhe sipas praktikës gjyqësore të vendeve të BE-së, tashmë evazioni fiskal konsiderohet si vepër “mëmë” për veprën penale të pastrimit të produkteve të veprës penale (neni 287 i KP). Kjo do të thotë që nëse paratë e siguruara nga evazioni investohen në zgjerimin e veprimtarisë ekonomike ose në hapjen e bizneseve të reja kjo konsiderohet pastrim i produkteve të veprës penale bazuar në nenin 287 të KP. Kontradikta që krijohet është se në Kodin Penal këto dy vepra penale kanë cilësim juridik të ndryshëm dhe afate parashkrimi e masa dënimi shumë të ndryshme duke krijuar një hendek shumë të madh mes njëra-tjetrës. Për rrjedhojë nuk mundet që një kundërvajtje penale, me afat parashkrimi 3 vjet dhe masë dënimi deri në dy vjet, të prodhojë një vepër tjetër penale si pastrimi i produkteve të veprës penale me afat parashkrimi 10 vjet dhe dënim 5-8 vjet.

❖ Një rast tjetër ka qenë zbulimi i një skeme<sup>87</sup> evazioni fiskal në sektorin e ndërtimit. Drejtoria e Hetimit Tatimor në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, në bashkëpunim me Prokurorinë e Përgjithshme, bënë të mundur zbulimin e evazionit fiskal të kryer

---

<sup>87</sup> Për më shumë shih në adresën [www.tatime.gov.al](http://www.tatime.gov.al), rubrika lajme e njoftime.

nëpërmjet përdorimit të dokumentacionit tatimor. Nga dokumentacioni rezultonte se ishin realizuar furnizim mallrash e shërbimesh fiktive me vlerë totale rreth 845 milion lekë. Kjo vlerë nuk ishte deklaruar asnjëherë pranë organeve tatimore. Kështu është shkaktuar një dëm prej 170 milion lekësh, vetëm në TVSH. Ky tatimpagues i ka shpërndarë këto furnizime në një numër të konsiderueshëm tatimpaguesish të tjerë, të regjistruar në Drejtori Rajonale Tatimore të ndryshme, të cilët ushtronin aktivitet në fushën e ndërtimit, transportit, etj. Pas referimit në organin e prokurorisë, kjo e fundit pas vërtetimit të ekzistencës së veprës penale, e ka dërguar çështjen në gjykatë ku është vendosur edhe dënimi me burg për autorët e krimit.

❖ Një tjetër rast lidhur me këtë vepër, por këtë herë nga praktika ndërkombëtare, është edhe rasti kur Gjykata e Apelit të Milanos<sup>88</sup> e cilëson të pandehurin S.B, fajtor për kryerjen e evazionit fiskal. Sipas Prokurorisë së Milanos, gjatë vitit 2002 ai nuk kishte deklaruar 7 milion euro të përfituara nga të drejtat televizive. Ndaj tij Gjykata e Shkallës së Parë ka dhënë dënimin katër vite burg, ndërkohë që Gjykata e Apelit ka shfajësuar nga çdo akuzë presidentin e kompanisë televizive “Mediaset”, si dhe dy persona të tjerë. Përveç dënimit prej katër vitesh, kjo gjykatë ka marrë vendimin që S.B duhet t’i paguajë shtetit italian edhe një gjobë prej 10 milion eurosh.

Pra ashtu si ligji ynë edhe ligji penal italian parashikon dënim me burg dhe me gjobë ndaj atyre që kryejnë evazion fiskal.

## **2. Vepra penale “*Mospagimi i taksave dhe tatimeve (neni 181)*”.**

Pagimi i taksave dhe i tatimeve të vendosura me ligj të posaçëm nga shteti, ndikon në forcimin e sistemit fiskal të shtetit. Për këtë nen Kodi Penal parashikon se: “*Mospagimi*

---

<sup>88</sup> Marrë nga <http://www.panorama-sport.com/2013/05/evazion-fiskal-i-mediaset-it>

*i taksave dhe tatimeve brenda afatit të caktuar, me gjithë mundësitë e pagimit të tyre, nga personi ndaj të cilit janë marrë më parë masa administrative për këtë qëllim, dënohet me gjobë ose me burgim gjer në tre vjet.”*

Ashtu si edhe në veprën e analizuar më sipër, edhe për këtë vepër objekti është kundërligjshmëria e veprimeve gjatë ushtrimit të aktivitetit tregtar.

Këtë vepër e karakterizon qëndrimi pasiv i subjektit (mosveprimi). Pra duke mos paguar tatimet dhe taksat brenda afatit ligjor.

Duhet të plotësohen njëkohësisht tri kushte që të jemi përpara kësaj vepre penale. Ato janë:

a) Mospagimi i tatimeve dhe taksave brenda afatit të caktuar nga organi shtetëror kompetent për llojin e tatimeve dhe taksave. Pra një element shumë i rëndësishëm për cilësimin juridik të kësaj vepre është elementi “kohë”.

b) Gjithashtu mundësia materiale e pagimit të tatimit apo të taksës nga person i detyruar është një tjetër kusht për të pasur përgjegjësi penale, pra aftësia paguese e tatimpaguesit. Nëse personi ka ose jo mundësinë financiare për pagimin e tatimit apo taksës, kjo është një çështje e cila zgjidhet nga organet përkatëse, organet financiare ose nga gjykata kur çështja i ka shkuar asaj për gjykim. Në rastet kur vërtetohet se nuk ka mundësi për t'i paguar, atëherë veprohet sipas Ligjit Nr. 8901, datë 23.05.2002, Ligji “Për falimentimin”.

c) Një kusht tjetër shumë i rëndësishëm për figurën e krimit të parashikuar nga neni 181 i Kodit Penal është që, ndaj personit të jenë marrë më parë masa administrative për vjeljen e tatimeve dhe taksave. Vetëm pasi të ketë filluar aplikimi i masave administrative mund të fillojë hetimi penal. Nuk është e rëndësishme kur janë marrë këto masa si dhe nëse ka përfunduar ose jo shqyrtimi administrativ. Paralelisht me të

mund të fillojë hetimi penal ndaj subjektit tatimpagues. Ligji për procedurat tatimore njeh “parimin e ndjekjes së dyfishtë”<sup>89</sup>. Në praktikat gjyqësore është pranuar që këto masa administrative të jenë marrë për vjeljen e një tatimi apo takse, por asnjëherë për kështet e të njëjtit tatim ose taksë.

Kryesi në këtë vepër është subjekt i posaçëm. Ai në çdo rast është ose anëtar i shoqërisë (ortak, punonjës etj.) ose përfaqësues ligjor i saj. Karakteri i posaçëm i subjektit lidhet me faktin e të paturit një pozicion të caktuar në shoqërinë tregtare. Pra lidhet drejtpërsëdrejti me detyrat e tij. Në raste mospagimi të tatimeve dhe taksave, përgjegjësia është individuale.

Kjo vepër mund të kryet me dashje, por edhe nga pakujdesia.

Karakteristikë për veprën përbën rasti kur kjo vepër kryhet nga shoqëritë aksionare, ku ortak i vetëm është shteti në masën 100% të aksioneve. Në këtë rast subjekti i veprës do të përgjigjet penalisht për veprën penale të “*Mospagimit të taksave dhe tatimeve*”, parashikuar nga neni 181, por njëkohësisht do të përgjigjet edhe për veprën “*Shpërdorimi i detyrës*” neni 248 i Kodit penal. Për personat zyrtarë, të cilët nga pakujdesia nuk e paguajnë taksën dhe tatimin në afatin e caktuar për ndërmarrjen ose për shoqatën që ata përfaqësojnë, ata përgjigjen për krim në detyrë. Megjithatë, në praktikën gjyqësore, këto janë raste vërtet të rralla.

❖ Në një rast nga praktika, në vendimin Nr.105, datë 07.10.2008 Gjykata e shkallës së parë ka vendosur deklarinin fajtor të të pandehurit AV, për veprën penale të “*Mospagimit të taksave dhe tatimeve*” dhe, në bazë të neneve 181, 34 dhe 49 të K.Penal, e dënon me 300.000 lekë gjobë.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Neni 131 i Ligjit 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore”.

<sup>90</sup> Gjykata e Apelit me vendimin Nr.410-2010-392 (145), datë 05.05.2010<sup>90</sup>.

Gjykata e Apelit me vendimin Nr.410-2010-392 (145), datë 05.05.2010<sup>91</sup>, ka vendosur lënien në fuqi të vendimit penal të Gjykatës së Rrethit. Kjo e fundit, në vendimin e saj, ka arsyetuar që pretendimi i të pandehurit se nuk ka qenë i regjistruar më parë si tatimpagues në organin tatimor nuk qëndron. Sipas nenit 30 të Ligjit “Mbi procedurat tatimore në R.Sh”, pavarësisht mosregjistrimit, personi nuk përjashtohet nga përgjegjësia tatimore. I pandehuri duhet të kishte bërë pagesën përpara fillimit të procedurave ankimore. Gjykata e Apelit arsyeton se i pandehuri, bazuar në nenin 43 të Ligjit “Për procedurat tatimore në R.Sh”, duhet të kishte shlyer detyrimin para fillimit të procedurave ankimore. Sipas nenit 181 të K.Penal dhe duke u bazuar në provat e administruara në gjykimin e shkallës së parë ka rezultuar e provuar se i pandehuri është ndëshkuar administrativisht për mosregjistrim në organin tatimor. Kundër këtij vendimi, më datë 04.06.2010, ka paraqitur rekurs i pandehuri AV, me anën e të cilit ka kërkuar prishjen e vendimit të Gjykatës së Apelit dhe pushimin e çështjes penale, duke parashtruar edhe shkaqet përkatëse.

Në rastin konkret mungon elementi i objektit të veprës penale të parashikuar nga neni 181 i K.Penal, mbasi për të pasur ekzistencën e kësaj vepre penale një nga kushtet e domosdoshme, por të rëndësishme, është që ndaj personit të jenë marrë më parë masa administrative për vjeljen e tatimit dhe taksave. Gjykata në mënyrë të gabuar ka arsyetuar se në këtë rast gjoba e papaguar në bazë të procesverbalit Nr.011713, datë 08.06.2001, përbën faktin për plotësimin e kushtit të përmendur më lart. Konkretisht, kjo gjobë, sipas procesverbalit në fjalë, që është administruar gjatë gjykimit në fashikullin gjyqësor, nuk është vendosur për mospagimin e tatimit dhe taksave prandaj në rrethana të tilla nuk mund të shërbejë si rast për të pranuar se ndaj të pandehurit është

---

<sup>91</sup> Vendim i Kolegjit Penal të Gjykatës së Lartë, 2012.

marrë më parë masë administrative. I pandehuri ka qenë ortak në Shoqërinë “E” shpk dhe prandaj detyrimi tatimor duhej t’i kërkohej kësaj shoqërie dhe jo të paguhej nga ana e shtetasit që në këtë rast nuk është regjistruar si subjekt më vete në organet tatimore. Duke pasur parasysh gjithë sa më sipër, Kolegji Penal i Gjykatës së Lartë vlerëson se, Gjykata e Apelit ka zbatuar në mënyrë të drejtë ligjin material e procedural penal. Rekursi i paraqitur nga ana e të gjykuarit është i pambështetur në ligj e si i tillë nuk do të pranohet. Pretendimi i të gjykuarit se mungon elementi i objektit të veprës penale të “Mospagimit të taksave dhe tatimeve”, të parashikuar nga neni 181<sup>92</sup> i Kodit Penal nuk qëndron, pasi i gjykuari ka plotësuar në mënyrë komulative të tria kushtet për kryerjen e veprës penale. I gjykuari nuk ka përmbushur detyrimet brenda afatit ligjor, për këtë qëllim më parë ndaj tij është marrë, nga ana e organit tatimor, masë administrative (gjobë) , e përveç këtyre i gjykuari me dashje nuk ka paguar detyrimet fiskale dhe gjobën e vënë megjithëse i ka pasur aftësitë paguese. Pretendimet e të pandehurit në lidhje me përkatësinë e detyrimit dhe me ekzistencën e masës administrative kanë marrë përgjigje plotësisht në arsyetimin e vendimeve të gjykatave. Në këto rrethana vendimi i Gjykatës së Apelit u la në fuqi.

❖ Në një tjetër rast Drejtoria e Hetimit Tatimor ka referuar në Prokurori çështjen në ngarkim të shtetasit FA, përfaqësues i subjektit “T” shpk<sup>93</sup>. Për shkak të mbylljes së aktivitetit tregtar i gjykuari i është drejtuar gjykatës me kërkesë për prishjen e shoqërisë në likuidim, pasi ka shlyer të gjitha detyrimet tatimore. Pas likuidimit të shoqërisë gjykata ka vendosur prishjen e saj me vendimin datë 12.05.2004. Nga administrata

---

<sup>92</sup>Neni 181 i Kodit Penal “Mospagimi i taksave dhe tatimeve”. Mospagimi i taksave dhe i tatimeve brenda afatit të caktuar, megjithë mundësinë e pagimit të tyre, nga personi ndaj të cilit janë marrë më parë masa administrative për këtë qëllim, dënohet me gjobë ose me burgim gjer në tre vjet.

<sup>93</sup> Vendimi i Gjykatës së Apelit Vlorë, 2008.

tatimore për këtë subjekt është nxjerrë Akt Vlerësimi tatimor dhe më pas urdhër sekuestrimi për shumën **4.420.168 lekë**. I pandehuri ka refuzuar të firmosë letërkujtesën datë 24.06.2005, lidhur me detyrimin e pashlyer dhe njoftim - vlerësimin tatimor përkatës. Gjykata vendosi pushimin e çështjes penale në ngarkim të pandehurit FA, bazuar në nenin 5<sup>94</sup> të Ligjit Nr.9678, datë 13.01.2007, “Për dhënie Amnistie”. Provat materiale të sekuestruara me procesverbalin e datës 06.02.2007, dosja origjinale e Shoqërisë t’i kthehen Degës së Tatimtaksave Fier. Gjykata e Apelit Vlorë, bazuar në nenin 375<sup>95</sup> të Kodit të Procedurës Penale vendosi lënien në fuqi të vendimit të Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Fier. Me qëllim që të ekzistojë vepra penale e “Mospagimit të tatime dhe taksave”, duhet të plotësohen tri kushte njëherazi:

- a. Vullneti i organit kompetent me një akt që ta detyrojë subjektin për të paguar.
- b. Mundësia materiale e pagimit - vërtetimet e bankave nga organi i akuzës nuk e vërtetuan këtë.
- c. Ndaj subjektit duhet të jenë marrë masa administrative më parë.

Veprimet e kryera nga i pandehuri me mosdeklarimin e shitjeve dhe realizimin e të ardhurave të padeklaruara përbëjnë elemente të anës objektive të “Fshehjes së të ardhurave që i nënshtrohen tatimit”. Ligji Nr.9678, datë 13.01.2007, “Për dhënie amnistie”, në nenin 5 parashikon: “pushimin e çështjeve në hetim dhe gjykim për vepra penale të cilat parashikojnë një sanksion deri në 2 vjet burgim ose dënim më të lehtë...”

Në lidhje me ankimin (rekursin). Kundër vendimit të Gjykatës së Apelit Vlorë, ka paraqitur rekurs Prokuroria e Apelit Vlorë, e cila kërkon ndryshimin e vendimit të

---

<sup>94</sup> Neni 5, Ligji Nr. 9678, datë 13.01.2007, “Për dhënie Amnistie”. Pushohen ndjekjet penale për çështjet në hetim, për çështjet e pashqyrtuara nga gjykatat, si dhe për kallëzimet që ndodhen në këto organe dhe në organet e rendit publik, për veprat penale të kryera deri në datën 31 dhjetor 2006, për të cilat Kodi Penal parashikon një dënim me burgim deri në 2 vjet ose çdo lloj dënimi tjetër më të lehtë.

<sup>95</sup> Neni 375 “Ndryshimi i cilësimit juridik të veprës”. Me vendimin përfundimtar gjykata mund t’i japë faktit një përcaktim të ndryshëm nga ai që ka bërë prokurori ose i dëmtuari akuzues, më të lehtë ose më të rëndë, me kusht që vepra penale të jetë në kompetencën e saj.

Gjykatës së Apelit Vlorë dhe të Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Fier, deklarin fajtor të të pandehurit dhe dënimin e tij me 300 000 lekë gjobë.

### **3. Vepra penale “Moskryerja e detyrave nga organet tatimore (neni 181/a)<sup>96</sup>”.**

Në bazë të Ligjit Nr. 8279, datë 15.01.1998, pas nenit 181 u shtua edhe neni 181/a. Ky ndryshim erdhi si nevojë e plotësimit të Kodit Penal, në përgjegjësinë penale për moskryerjen e detyrave nga organet tatimore.

Sipas këtij neni “ *Moskryerja e detyrave që lidhen me vjeljen brenda afatit të caktuar ligjor të taksave dhe tatimeve nga punonjësit e organeve tatimore dhe personat e tjerë zyrtarë që janë ngarkuar me këto detyra, kur bëhet për fajin e tyre dhe i sjell shtetit dëm në vlerë më të vogël se 1 milion lekë, dënohet me gjobë deri në 2 milion lekë.*

*Kur vlera është më e lartë se 1 milion lekë dënohet nga 3 deri në 10 vjet burgim.”*

Fakti juridik i veprës është, kundërligjshmëria e veprimeve që cenojnë marrëdhëniet e vendosura për ushtrimin e veprimtarisë në përputhje me ligjin.

Mosveprimi si element i anës objektive, është karakteristikë për këtë vepër. Elementi “kohë” dhe statusi i veçantë i subjektit të veprës penale, janë kushte kumulative, thelbësore për lindjen e përgjegjësisë penale për këtë vepër. Subjekti edhe në këtë rast është i posaçëm, ashtu si në pjesën më të madhe të veprave të këtij seksioni.

Detyrat e personave zyrtarë, për vjeljen e taksave dhe tatimeve janë caktuar me ligjin e posaçëm për taksat dhe tatimet si dhe me akte të tjera nënligjore me 101dhëzim dhe 101dhëzime të Këshillit të Ministrave dhe Ministrisë së Financave. Këtu kemi të bëjmë me një formë të veçantë të shpërdorimit të detyrës, të kryer me mosveprim, i

---

<sup>96</sup> Shtuar me Ligjin Penal Nr.8279, datë 15.01.1998.

parashikuar si krim më vete. Subjekti do të ketë përgjegjësi penale sipas nenit 181/a dhe nenit 248 të Kodit Penal.

*Përcaktimi: “Moskryerja e detyrimeve nga organet tatimore”,* kjo dispozitë nënkupton kryerjen e veprimeve konkrete procedurale të tilla si: përpilimi dhe dërgimi i aktit të njoftim –vlerësimit<sup>97</sup> për t’i komunikuar tatimpaguesit detyrimet; njoftim për pagesë, i cili është edhe akti ku përcaktohet *afati* brenda të cilit duhet të paguhet detyrimi; njoftim për fillimin e zbatimit të masave shtrënguese. Ky i fundit është akti final që administrata tatimore i dërgon tatimpaguesit për fillimin e dënimeve administrative, pas kalimit të afatit ligjor të caktuar për shlyerjen e detyrimit.

*Lidhur me përcaktimin “personat e tjerë zyrtarë që janë ngarkuar me këto detyra”,* mendoj se bëhet fjalë për rastin kur për mbledhjen e taksave dhe tatimeve ngarkohen agjentët tatimorë. Ligji shqiptar e njeh “agjentin tatimor” si strukturë ndërmjetëse midis tatimpaguesit dhe organit tatimor për përmbushjen e objektivave reciproke, me funksion mbledhjen e taksave dhe derdhjen e tyre në arkën e shtetit. Roli i agjentit parashikohet në Ligjin 9920, datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”, neni 7 **“Të drejtat dhe detyrimet e agjentit të mbajtjes së tatimit”**<sup>98</sup>

*“1. Me përjashtim të rastit kur ligji e përcakton ndryshe, agjenti i mbajtjes së tatimit ka të njëjtat të drejta dhe detyrime me një tatimpagues...”*

Edhe pse është parashikuar me detaje funksioni i kësaj strukture, në vendin tonë i vetmi rast i funksionimit të tij është rasti i OSHEE-së. Kjo e fundit, së bashku me detyrimin për arkëtimin e pagesave të energjisë elektrike, në të njëjtën faturë në të cilën përshkruhet detyrimi për energjinë elektrike, përshkruhet dhe arkëtohet edhe taksa e televizorit dhe më pas derdhet në arkën e shtetit.

---

<sup>97</sup>Njoftim -vlerësimi është akti administrativ ku përshkruhen detyrimet e tatimpaguesit.

<sup>98</sup>Ndryshuar me Ligjin Nr. 164/2014, dt. 4.12.2014. Botuar në FLZ. Nr. 198, dt. 30.12.2014.

Kushte thelbësore për ekzistencën e veprës penale, të cilat duhen plotësuar njëkohësisht janë si më poshtë:

- a)koha e kryerjes,
- b)kryerja me faj,
- c)vlera e dëmit.

Mungesa qoftë edhe e njërit prej këtyre kushteve, bën që të mos jemi përpara veprës penale *“Moskryerja e detyrimeve nga organet tatimore”*, të parashikuara në nenin 181/a të Kodit Penal.

Pra edhe në këtë dispozitë, ashtu si në rastin e fshehjes së të ardhurave, një element shumë i rëndësishëm për cilësimin juridik të veprës është elementi “kohë”. Ligji i posaçëm lidhur me taksat dhe me tatimet parashikon afate fikse, mospërmbushja e të cilave përbën kundërvajtje administrative. Për rrjedhojë, një vonesë e tillë e shkaktuar nga organi shtetëror do të dëmtonte vetë këtë të fundit. Kryerja “me faj” është gjithashtu një element thelbësor, por përcaktimi *“kur bëhet për fajin e tyre”*, i përdorur nga ligjvënësi në këtë rast mendoj se është i tepërt. Në të drejtën penale nuk ka përgjegjësi penale pa faj, pavarësisht nga forma e fajit (me dashja ose nga pakujdesia). Përgjegjësia penale sipas ligjit penal shqiptar, si kusht thelbësor ka fajësinë, element që lidhet ngushtë me personin që kryen shkeljen, pra është gjithmonë individuale (personale). Askush nuk përgjigjet penalisht për veprën e tjetrit, por gjithmonë për atë të kryer nga vetë ai.

Një tjetër element i rëndësishëm është dhe vlera e dëmit. Vlera e dëmit ka rëndësi në këtë dispozitë për përcaktimin e masës së dënimit.

Sipas nenit 181/a, kusht i domosdoshëm për përgjegjësi penale, është që shtetit t'i jetë shkaktuar dëm me vlerë më të vogël se 1 milion lekë. Në këtë rast kemi kundërvajtje

penale. Kur vlera është më e lartë se 1 milion lekë, kemi krim dhe jo kundërvajtje. Midis kryerjes së detyrave, që lidhen me vjeljen e taksave dhe tatimeve dhe dëmit të shkaktuar shtetit, duhet të ketë lidhje shkakësore të drejtpërdrejtë.

Subjekt është punonjësi i ngarkuar me kryerjen e detyrave konkrete. Zakonisht është një nëpunës i thjeshtë i organit tatimor dhe jo çdo person, si drejtues të lartë në nivel administrate ose ministrie. Mirëpo në vijim ligjvënësi e zgjeron rrethin e subjekteve për këtë vepër me përcaktimin *“personat e tjerë zyrtarë që janë ngarkuar me këto detyra”*. Kjo nënkupton që, subjekt mund të jenë edhe persona të tjerë si agjenti tatimor i sipërpërmendur. Në ndryshim nga grupi i veprave të tjera, të parashikuara në këtë seksion të kodit, subjekti këtu qëndron jashtë shoqërisë dhe është punonjësi i organeve tatimore ose agjenti i ngarkuar për kryerjen e këtyre detyrave.

Vepra penale e moskryerjes së detyrave, që lidhen me vjeljen e taksave dhe të tatimeve, kryet me dashje ose nga pakujdesia.

Jo pa qëllim ligjvënësi e ka ndarë këtë vepër megjithëse ka shumë ngjashmëri me veprën penale të parashikuar në nenin 248 të Kodit penal, *“Shpërdorimi i detyrës<sup>99</sup>”, “...mospërmbushje të rregullt të detyrës, nga personi që ushtron funksione publike, kur i kanë sjellë atij ose personave të tjerë përfitime materiale ose jomateriale të padrejta apo kanë dëmtuar interesat e ligjshëm të shtetit, të shtetasve dhe të personave të tjerë juridikë ...”*, e parashikuar në Kreun VIII të Kodit Penal *“Vepra Penale të kryera kundër autoritetit të shtetit”* seksioni II i tij.

Dallimi midis këtyre dy veprave qëndron në faktin se:

- së pari, neni 181/a lidhet me sektorin privat, ndërsa neni 248 bën fjalë për veprime të kundërligjshme të kryera si në sektorin publik ashtu edhe në atë privat,

---

<sup>99</sup>Ndryshuar me Ligjin Nr.9275, datë 16.9.2004, neni 21;ndryshuar me Ligjin Nr.9686, datë 26.2.2007, neni 21)(Shfuqizuar me Ligjin Nr.144/2013, datë 2.5.2013, neni 48).

- së dyti, neni 181/a kërkon plotësimin njëkohësisht të elementeve, koha e kryerjes, kryerja me faj dhe vlera e dëmit, si kusht për ekzistencën e veprës penale. Ndërsa në nenin 248, i vetmi kusht i rëndësishëm për ekzistencën e veprës penale është përfitimi, pavarësisht nëse bëhet për vete ose për të tjerë.

Duke qenë se neni 181/a, ka specifikat e veta, është menduar i drejtë parashikimi si dispozitë më vete në kodin penal.

Në përfundim, për arsyet e analizuara më sipër, i qëndroj mendimit për rishikim të terminologjisë së përdorur në dispozitë dhe ndërtimit strukturor të saj.

Lidhur me këtë dispozitë, praktika gjyqësore ka qenë e varfër. Madje në 5 vite analizë statistikore rezulton vetëm një çështje gjyqësore të cilën po e parashtroj më poshtë:

Organi i akuzës ka dërguar për gjykim të pandehurat H.Z dhe V.K, me akuzën për kryerjen e veprës penale “Moskryerja e detyrës nga organet tatimore”, të parashikuar nga neni 181/a/2 I K.Penal<sup>100</sup>. Të pandehurat kanë ushtruar kontroll në një tatimpagues, ku detyra e tyre ka qenë kontrolli dhe evidentimi i mangësive ligjore të faturave të këtij tatimpaguesi (46 fatura TVSH ku mungonte firma e blerësit). Në përfundim të kontrollit kanë përpiluar një informacion lidhur me sa kanë konstatuar. Këto të pandehura janë kallëzuar penalisht nga subjekti tatimpagues i cili figuron si blerës në këto fatura dhe që pretendon se të pandehurat nuk i kanë kryer detyrat konform ligjit.

Si në hetim dhe në gjykim të pandehurat nuk e kanë pranuar akuzën në ngarkim të tyre. Nga ana e avokatit të të pandehurave u tha se nuk ka prova që të çojnë tek elementet e veprës penale për të cilat akuzohen të pandehurat; mungon lidhja shkakësore midis mosveprimit dhe të të pandehurave në zbatim të detyrimeve ligjore me ardhjen e pasojës e për rrjedhojë gjykata duhet të japë pafajësi.

---

<sup>100</sup> Vendimi Nr. 444, datë 23.03.2012, i Gjykatës së Shkallës së Parë Tiranë.

Gjatë debatit gjyqësor të pandehurat dhe avokati i tyre i dhanë rëndësi faktit se në veprimtarinë kontabile dhe tatimore nuk ka qenë e detyrueshme administrimi i nënshkrimit të blerësit në faturat e shitblerjes si element i domosdoshëm. Kështu në vijim ato shprehen se mosevidentimi prej tyre i mungesës së nënshkrimit të blerësit në faturat objekt hetimi gjyqësor nuk duhet cilësuar si shkelje apo mangësi në punën e tyre. Për këtë rast në nenin 181/a i K.Penal parashikon se: « ***Moskryerja e detyrave që lidhen me vjeljen brenda afatit të caktuar ligjor të taksave dhe tatimeve nga punonjësit e organeve tatimore dhe personat e tjerë zyrtarë, që janë ngarkuar me këto detyra, kur bëhet për fajin e tyre dhe i sjell shtetit dëm në vlerën më të vogël se një milion lekë, dënohet me gjobë deri në 2 milion lekë ; kur vlera është më e lartë se 1 milion lekë dënohet nga 3 deri në 10 vjet burgim* ».**

Nga analiza e të gjitha të dhënave të administruar në këtë procedim rezulton e provuar se të pandehurat duke mos bërë vjeljen e taksave dhe të tatimeve kanë cenuar marrëdhëniet juridike të vendosura për të siguruar sistemin fiskal të mbrojtur posaçërisht nga legjislacioni penal. Të pandehurat shprehen se mosevidentimi prej tyre i mungesës së nënshkrimit të blerësit në faturat objekt hetimi gjyqësor nuk duhet cilësuar si shkelje ose si mangësi në punën e tyre. Pretendim i të pandehurave se në veprimtarinë kontabile dhe tatimore nuk ka qenë e detyrueshme administrimi i nënshkrimit të blerësit në faturat e shitblerjes si element i domosdoshëm është jo vetëm moralisht i papranueshëm, por edhe ligjërisht i padrejtë. Nga ana e etikës dhe e korrektësisë në punë këto të pandehura duhet të kishin evidentuar faktin e mungesës së këtij nënshkrimi dhe pastaj të arsyetonin se sipas tyre nuk ishte detyrim ligjor, por jo të shkruanin me dorë vetëm një përcjellje të thjeshtë fotokopjesh. Nga ana ligjore ky detyrim është i fiksuar në V.K.M. Nr.70, datë 11.3.1985 “Për administrimin, ruajtjen, dokumentimin

dhe qarkullimin e vlerave monetare e materiale”. Kjo V.K.M. ka dalë në zbatim të Ligjit Nr.6942, datë 25.12.1984, ligj i cili është shfuqizuar vetëm me Ligjin Nr.10.296, datë 8.7.2010, ndërsa vetë V.K.M. Nr.70 ka humbur fuqinë pas urdhrit të Ministrit të Financave Nr.30, datë 27.12.2011. Pra është plotësisht e qartë se *në kohën kur kanë vepruar këto të pandehura ishte në fuqi detyrimi ligjor që të administrohej nënshkrimi i blerësit në faturat e qarkullimit të vlerave monetare e materiale.*

Fajësia në ngarkim të të pandehurave provohet plotësisht nga aktet e shqyrtuara dhe të administruara në gjykim si provat me dëshmitarë.

Gjykata çmon se të pandehurat, pavarësisht qëndrimit të tyre mohues ndaj veprës penale për të cilën akuzohen, duhet të dënohet me masën dhe llojin e dënimit të kërkuar nga ana e organit të akuzës. Ky dënim, sipas Gjykatës është plotësisht i justifikueshëm, duke e krahasuar atë me rrezikshmërinë shoqërore të veprës penale “Moskryerja e detyrës nga organet tatimore ” dhe në bazë të nenit 181/a/2 të K.Penal”, rrethanave të kryerjes së saj dhe rrezikshmërinë shoqërore të të pandehurave në rastin konkret. Gjithashtu gjykata çmon se, ky dënim do t’i shërbejë edukimit të të pandehurave, parandalimit të kryerjes së veprave të tjera penale prej tyre, rehabilitimit të tyre, si dhe parandalimit të përgjithshëm të kësaj veprë penale në shoqëri. Në bazë të kësaj dispozitë ato u dënuan me 3 (tre) vjet burgim.

Mendoj se lidhur me Vendimin e sjellë si rast nga praktika, gjykata nuk ka interpretuar dhe zbatuar drejtë ligjin penal. Konkretisht dispozita 181/a/2 e Kodit Penal, parashikon të tjera kushte thelbësore (të cilat u analizuan të detajuara më lart) për ekzistencën e përgjegjësisë penale. Nënshkrimi i blerësit ka qenë vërtet një element i domosdoshëm i faturës tatimore sipas VKM-së në fuqi, por nuk mund të ishte kurrësi elementi bazë për cilësimin juridik të veprimit të kundërligjshëm sipas kësaj dispozite. Nënshkrimi në

faturë si veprim nuk lidhet me vjeljen ose jo të detyrimit nga organi tatimor. Në rastin më të keq ky veprim mund të sjellë pavlefshmëri të kësaj të faturës. Në këtë rast baza ligjore ndryshon.

#### **4. Vepra penale “Ndryshimi në aparatet matëse (neni 182)”.**

Në bazë të këtij neni Kodi Penal parashikon: *“Ndryshimi apo ndërhyrja në aparatet dhe arkat matëse, regjistruese e të lëshimit të kuponëve, apo përdorimi i aparateve dhe arkave të ndryshuara, apo lejimi i përdorimit nga të tjerët i aparateve apo arkave të parregullta, me qëllim shmangien nga pagimi i plotë i tatimit, përbën kundërvajtje penale dhe dënohet me gjobë ose me burgim gjer në dy vjet.”*

Kundërligjshmëria e kësaj vepre, konsiston në ushtrimin e veprimtarive të parregullta të shoqërive tregtare lidhur me mosdeklarimin real të të ardhurave të realizuara nëpërmjet pajisjeve fiskale. Kjo veprimtari, e cila vjen në kundërshtim me ligjin, cenon drejtpërsëdrejti aparatën shtetëror. Kjo vepër prek interesa të lidhura me buxhetin e shtetit.

Sipas legjislacionit tatimor të gjithë shitësit e mallrave dhe shërbimeve, në biznese të vogla ose të mëdha, janë të detyruar që të mbajnë aparatet matëse për mallrat dhe shërbimet që ofrojnë, dhe duhet të lëshojnë faturë tatimore.

Format e kryerjes së veprës formojnë figura penale më vete.

Mënyra e realizimit të qëllimit kriminal kryet nëpërmjet formave si më poshtë:

a) Ndryshimi ose ndërhyrja në aparatet dhe në arkat matëse, regjistruese e të lëshimit të kuponëve, ose përdorimi i aparateve dhe i arkave të ndryshuara, ose lejimi i përdorimit nga të tjerët i aparateve ose arkave të parregullta, me qëllim shmangien nga pagimi i

plotë i tatimit, për të fshehur burimet e të ardhurave dhe për të shmangur pagimin e tatimeve dhe taksave.

b) me përdorim të aparaturave dhe arkave të ndryshme për të mos regjistruar burimet e të ardhurave.

c) Me lejin e aparateve dhe arkave matëse të parregullta për t'i përdorur të tjerët.

Nëse veprat kryen në një nga format e sipërme atëherë kemi të bëjmë me përgjegjësi penale.

Për sa i përket termave “*aparartet dhe arkat matëse*”, “*regjistruues të lëshimit të kuponëve*”, “*arka të ndryshuara*” mendoj se bëhet fjalë për pajisjet fiskale. Matës të tjerë në Shqipëri janë vetëm ata që shërbejnë për matjen e energjisë (TEC, KESH, OSHEE përdorin matës elektrik) dhe për matjen e ujit (Ujësjiellësi). Duke qenë se futja e kësaj dispozite dhe disa të tjerave në Kodin Penal është bërë në mënyrë mekanike, nëpërmjet marrjes nga kodet e huaj për shkak të mungesës së praktikës dhe përvojës vendase, terminologjia e përdorur është e ndërlikuar (...aparartet dhe arkat matëse, regjistruues të lëshimit të kuponëve...) dhe shpesh edhe e paqartë.

Për këtë arsye mendoj se kjo dispozitë duhet të rishikohet në mënyrë që të mos lindin probleme në zbatimin e saj në praktikë.

Bëhet fjalë për përdorimin e printerave jofiskalë, pra të ndryshëm nga ata të njohura nga sistemi tatimor. Një shembull i ndërhyrjes në këto pajisje, është rasti i evidentimit të një tatimpaguesi në Vlorë i cili përdorte një kasë që lëshonte një kupon tatimor të falsifikuar. Kuponi i printuar imitonte elementet e kuponit tatimor origjinal, të miratuar nga Ministria e Financave. Një tjetër shembull i kryerjes së kësaj kundërvajtje është rasti kur tatimpaguesit iu heqin kasave fiskale memorien që përcjell informacionin në

serverin e Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve, çka bën që të mos përcillet informacioni *online*, sikurse duhet të bëhet duke qenë se është detyrim ligjor.

Në nenin 122 të Udhëzimit të Ministrit të Financav<sup>101</sup> për “Kundërvajtjet administrative në përdorimin e pajisjeve fiskale, për lëshimin e kuponëve fiskalë dhe të biletave”, parashikohen dënime administrative.

Një tjetër akt nënligjor është Vendimi i Këshillit të Ministrave Nr. 781, datë 14.11.2007 rregullon administrimin e pajisjeve fiskale dhe atë të kuponëve tatimorë, ku konkretisht parashikohet se:

*"Për karakteristikat teknike e funksionale te pajisjeve fiskale, sistemit te integruar të kompjuterizuar për transferimet periodike, automatike të deklarimeve financiare, sistemit të komunikimit për procedurën e dokumentacionin për miratimin e tyre dhe për kriteret për pajisjen me autorizim të shoqërive të autorizuara për ofrimin e pajisjeve fiskale".* Pra vihet re një mospërputhje terminologjie midis këtyre akteve dhe Kodit Penal. Duket qartë se, Kodi penal me gjithë ndryshimet e herëpashershme që ka pësuar, ende sot nuk ka një terminologji që të përputhet me terminologjinë e ligjeve të posaçme siç është rasti konkret i ligjit për procedurat tatimore.

Ndryshe nga pjesa më e madhe e veprave të tjera të këtij seksioni, subjekt i kundërvajtjes penale në këtë rast është subjekt i përgjithshëm, por njëkohësisht mund të jetë edhe i posaçëm. Në disa raste, bashkë me personin që bën ndërhyrjen (që mund të jetë jashtë shoqërisë), përgjigjet njëkohësisht edhe subjekti i posaçëm (përfaqësuesi i shoqërisë, ortaku, punonjësi etj.).

Kusht për përgjegjësinë penale është ekzistenca e fajit. Në çdo rast vepra kryhet me dashje, me qëllim shmangien nga pagimi i detyrimit tatimor.

---

<sup>101</sup>Ndryshuar me Udhëzim Nr. 6, datë 19.2.2010. Botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 19, Dt. 19.02.2010.

Përdorimi i termave “*shmangien nga pagimi i plotë i tatimit*”, nënkupton se, pikërisht veprimet e ndërmarra për uljen ose për fshehjen e pjesshme të tatimit përbëjnë qëllimin e kësaj vepre.

**5. Vepra penale “*Prishja e shenjave të bllokimit ose pezullimit të veprimtarisë tregtare (neni 182/a)*”<sup>102</sup>.**

Në Kodin e Ri Penal, në nenin 182 është shtuar edhe neni 182/a. Praktika e viteve të fundit tregoi nevojën e plotësimit të Kodit Penal me një normë të re në fushën e tatimeve, e cila parashikon përgjegjësinë penale në prishjen e shenjave të bllokimit ose të pezullimit të veprimtarisë tregtare.

*“Prishja me dashje e shenjave dalluese, të vendosura nga administrata tatimore për bllokimin apo pezullimin e veprimtarisë tregtare, apo ushtrimi i veprimtarisë tregtare pas njoftimit të vendimit të administratës tatimore për bllokimin apo pezullimin e saj, përbën kundërvajtje penale dhe dënohet me gjobë ose me burgim deri në një vit”.*

*Ashtu si edhe në veprat e tjera të trajtuara më sipër edhe këtu, kundërligjshmëria qëndron në cenimin e marrëdhënieve të krijuara gjatë ushtrimit të një aktiviteti, të mbrojtura posaçërisht nga ligji penal.*

Mënyrat me të cilat kryhet kjo vepër formojnë në vetvete dy figura të veprës penale të cilat shprehen me veprime të kundërligjshme në këto forma:

- a) Me prishjen me dashje të shenjave dalluese të vendosura nga administrata tatimore, me qëllim pezullimin e veprimtarisë tregtare.
- b) Me ushtrimin e veprimtarisë tregtare edhe pse administrata tatimore ka vendosur pezullimin apo bllokimin e saj. Nëse kryet në një nga format e mësipërme kemi vepër

---

<sup>102</sup> Shtuar me Ligjin e ri Penal Nr. 144/2013.

penale. Parashikimet e ligjit shqiptar lidhur me këtë kundërvajtje penale janë si më poshtë:

Udhëzimi i Ministrit të Financave Nr.24, datë 02.09.2008, i ndryshuar<sup>103</sup> “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”, neni 122 pika 4, “Kundërvajtjet administrative në përdorimin e pajisjeve fiskale, për lëshimin e kuponëve fiskalë dhe të biletave”.

*“Në rast se një tatimpaguesi i është bllokuar veprimtaria nga administrata tatimore dhe ai prish shenjat dalluese të vendosura për bllokim të veprimtarisë, atij i konfiskohet e gjithë sasia e mallit<sup>104</sup>”.*

Kusht i domosdoshëm për ekzistencën e veprës penale, ashtu si për të gjitha veprat e këtij seksioni është që të jenë ezauruar më parë masat administrative të parashikuara në Ligjin 9920, datë 19.05.2008 i ndryshuar, dhe aktet nënligjore në zbatim të tij, të përmendura më sipër.

Subjekti në rastin e parë mund të jetë i përgjithshëm. Në rastin e dytë është subjekt i posaçëm, pra është personi që ushtron veprimtari tregtare ose personi që ka një rol të caktuar në shoqëri (p.sh: ortak, ekonomisti, përfaqësuesi ligjor etj.).

Në çdo rast, duhet të provohet se shenjat janë prishur me qëllim vazhdimin e ushtrimit të aktivitetit tregtar. Ekzistenca e fajit është një kusht i rëndësishëm për përgjegjësinë penale të subjektit. Kjo vepër penale kryet me dashje të drejtpërdrejtë dhe me faj, me veprime aktive “heqje”, “prishje” etj.

---

<sup>103</sup> Ndryshuar me Udhëzimin Nr. 6, datë 19.2.2010. Botuar ne Fletoren Zyrtare Nr. 19, datë 19.02.2010.

<sup>104</sup> Ndryshuar me Udhëzimin Nr. 17, datë 3.06.2013, botuar ne Fletoren Zyrtare Nr.99, datë 14 qershor 2013.

### 3.5. Vështrim krahasimor

Shumë shtete, kryesisht vendet e zhvilluara, parashikojnë sanksione të rënda për evazionin fiskal. Një vend i tillë është Gjermania e cila parashikon një dënim që shkon nga 5 vjet deri në 10 vjet burg. Mirëpo vitet e fundit vihet re një mobilizim në këtë drejtim edhe i vendeve më pak të zhvilluara si: Sllovenia, Kroacia, Serbia, deri në 12 vite burg për tatimet. Kështu për shembull, Gjykata Federale gjermane e Drejtësisë konsideron se një rast është veçanërisht serioz në qoftë se shuma e taksave të shmangura është 100.000 euro ose më shumë. Evazoni fiskal mund të rezultojë në gjoba deri në 50,000 euro.

Më poshtë prezantohen disa kode për të krijuar një panoramë të përgjithshme lidhur me sanksionimin e evazionit në disa vende të Ballkanit:

Kodi Penal i Kroacisë në kapitullin 24 “ **Veprat Penale kundër ekonomisë** ”

#### *Neni 256 “Evazoni fiskal për tatimet ose taksat doganore”*

(1) Kushdo i cili, ka si qëllim që ai/ajo vetë apo një person tjetër, të shmangë plotësisht ose pjesërisht një detyrim tatimor ose doganor, jep informacion të rremë ose jo të plotë mbi të ardhurat, objekte apo fakte të tjera me rëndësi për përcaktimin e shumës së tatimit apo taksave doganore, gjithashtu, në rastin e deklarimit të detyrueshëm, personi i cili, me të njëjtin qëllim, nuk deklaron të ardhura e tij/saj, objekte apo fakte të tjera me rëndësi për përcaktimin e tatimit apo të detyrimit doganor për t’u paguar, që rezulton në një reduktim të detyrimit tatimor ose doganor për t’u paguar nga një shumë që tejkalon njëzet mijë kuna dënohet me burgim nga gjashtë muaj deri në pesë vjet.

(2) I njëjti dënim, siç referohet në paragrafin 1 të këtij neni, do të vendoset për këdo që përdor një privilegj të përfutur nga një lehtësim tatimor ose doganor në shumën që

tejkalon njëzet mijë kuna në shkelje të kushteve nën të cilat ai/ajo e përfiton këtë të fundit.

(3) Nëse vepra penale, e përmendur në paragrafin 1 ose 2 të këtij neni, çon në një reduktim ose në një mospërcaktim të një detyrimi tatimor të konsiderueshëm, personi që kryen shkeljen, dënohet me burgim nga një deri në dhjetë vjet.

(4) Dispozitat e paragrafëve 1 deri 3 të këtij neni do të zbatohen edhe për persona, të cilët reduktojnë fondet e Bashkimit European duke kryer veprimet e përshkruara si më sipër.

Kodi Penal i Serbisë<sup>105</sup> **Kapitulli 22 “Vepra Penale kundër interesave ekonomike”**

***Neni 229 “Evazioni fiskal”***

(1) Kushdo, që ka si qëllim të shmangë plotësisht ose pjesërisht pagesën e tatimeve, kontributeve ose detyrimeve të tjera ligjore, jep informacione të rreme mbi të ardhurat ligjore, objekteve dhe fakteve të tjera të rëndësishme për përcaktimin e këtyre detyrimeve, ose që me të njëjtin qëllim, në rast të raportimit të detyrueshëm (raportimi i fitimit) nuk raporton të ardhurat e ligjshme, objekte dhe fakte të tjera relevante për përcaktimin e këtyre detyrimeve ose që me të njëjtin qëllim fsheh informacionin përkatës për përcaktimin e detyrimeve të lartpërmendura, si dhe nëse shuma e detyrimit për këto pagesa që shmangen kalon njëqind e pesëdhjetë mijë dinarë, personi dënohet me burgim nga gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe me gjobë.

(2) Në qoftë se shuma e detyrimit, e përcaktuar në paragrafin 1 të këtij neni, pagesa e të cilit është shmangur, kalon një milion e pesëqind mijë dinarë, personi dënohet me burgim nga një deri në tetë vjet dhe me gjobë.

---

<sup>105</sup> Fletorja Zyrtare e Republikës së Serbisë, Nr. 85/2005, 88/2005, 107/2005. Me ndryshimet nga 31 gushti, 29 dhjetori 2009 dhe 24 dhjetori 2012.

(3) Nëse shuma e detyrimit, e përcaktuar në paragrafin 1 të këtij neni, pagesa e të cilit është shmangur, i kalon shtatë milion e pesëqind mijë dinarë, personi dënohet me burgim nga dy deri në dhjetë vjet dhe me gjobë.

Mospagimi i tatimit të mbajtur në burim

Neni 229a

1) Zyrtari përgjegjës i një entiteti ligjor (personi juridik) – tatimpagues, si dhe një sipërmarrës – tatimpagues që, me qëllim shmang pagesat e taksave pas zbritjeve, kontributet për sigurimin e detyrueshëm social pas zbritjeve apo detyrimeve të tjera të përcaktuara, nuk paguan shumën e llogaritur si tatimi pas zbritjes, dhe / ose kontributet për sigurimet shoqërore të detyrueshme pas zbritjeve, sipas llogaritjes së përcaktuar për të ardhurat publike ose që nuk paguan detyrimet e tjera të vendosura, dënohet me burgim deri në tre vjet dhe me gjobë.

2) Nëse shuma e llogaritur e tatimit të papaguar, dhe / ose e kontributeve të referuara në paragrafin 1 të këtij neni e kalon shumën e një milion e pesëqind mijë dinarë, personi dënohet me burgim nga gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe me gjobë.

3) Nëse shuma e llogaritur e tatimit të papaguar, dhe / ose e kontributeve të referuara në paragrafin 1 të këtij neni e tejkalon shtatë milionë e pesëqind mijë dinarë, personi dënohet me burg nga një vit deri në dhjetë vjet dhe me gjobë.

*Kodi Penal i Sllovenisë, Kapitulli 24 – Veprat Penale kundër ekonomisë*

*Neni 249 “Evazioni Fiskal”*

1) Kushdo, i cili ka si qëllim të shmangë, tërësisht ose pjesërisht, pagesën e tatimeve/taksave, kontributeve ose ndonjë detyrim tjetër të përcaktuar për personat fizikë ose juridikë, për vete ose për një person tjetër, ose marrjen në mënyrë të padrejtë të taksave e të përfitimeve në Republikën e Sllovenisë ose në shtetet e tjera anëtare të

Bashkimit Europian, jep tërësisht ose pjesërisht informacione të rreme në lidhje me të ardhurat, shpenzimet, pronat, mallrat ose në rrethana të ndryshme, që lidhen me tatimet dhe me detyrimet e tjera të përcaktuara, që mund të quhet ndryshe mashtrim i autoriteteve tatimore, kompetente për vlerësimin ose mbikëqyrjen për këto detyrime, në rastet kur pagesat e detyrimeve, ku shuma e detyrimeve shmanget dhe këto përfitime kanë një vlerë të madhe, personi dënohet me burgim jo më pak se gjashtë muaj dhe jo më shumë se tre vjet.

2) Kushdo, i cili ka si qëllim, sipas paragrafit të mësipërm, mos raportimin e të ardhurave të fituara ose në rastet kur ky raportim është i detyrueshëm dhe ka një ndikim për vlerësimin e detyrimeve tatimore, kontributeve apo detyrimeve të tjera të përcaktuara për personat fizikë dhe juridikë, gjithashtu kur këto detyrime të destinuara për t'u shmangur përfaqësojnë përfitime të mëdha, personi dënohet me të njëjtën masë.

3) Kushdo, i cili ka si qëllim, të parandalojë vendosjen e një tatimi, edhe pse me kërkesë të organit kompetent tatimor, nuk jep informacion, nuk paraqet librat kontabël dhe shënimet, të cilat ai është i detyruar t'i mbajë, ose në qoftë se librat dhe të dhënat janë të pasakta në thelbin e tyre, ose nuk japin shpjegime në lidhje me çështje për inspektimin tatimor, apo pengon inspektimin tatimor, dënohet me burgim jo më pak se një vit dhe jo më shumë se dy vjet.

4) Në qoftë se një përfitim i madh është realizuar nëpërmjet veprave sipas paragrafëve 1 ose 2 të këtij neni dhe personi që ka kryer këto vepra ka pasur si qëllim pikërisht marrjen e këtij përfitimi, ai dënohet me burgim jo më pak se një vit dhe jo më shumë se tetë vjet.

5) Nëse veprimi, i përcaktuar në paragrafët 1 ose 2 të këtij neni, është kryer brenda një shoqate (organizmi) kriminale, personi që ka kryer veprimin dënohet me burgim jo më pak se tre vjet dhe jo më shumë se dymbëdhjetë vjet.

### **3.6. Sistemi ligjor i taksave e tatimeve lidhur me respektimin e të drejtave themelore të njeriut. Raste praktike nga GJEDNJ**

Tatimpaguesit me ligj kanë detyrime, por po ashtu edhe të drejta ligjore. E drejta më e rëndësishme në këtë drejtim, është e drejta për t'u ankuar ose e drejta e apelimit tatimor, ankimi në gjykatën administrative në shkallë të parë dhe të dytë. Ankimi bëhet ndaj një vendimi, ose ndaj një njoftim -vlerësimi për detyrimet, i nxjerrë në kundërshtim me ligjin nga ana e organit tatimor. Sipas nenit 106, paragrafi 1, i Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008. "Për Procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë", i ndryshuar "Tatimpaguesi mund të ankimojë kundër çdo njoftim vlerësimi, çdo vendimi që ndikon në detyrimin e tij tatimor. Ai mund të bëjë kërkesë për rimbursim ose për lehtësim tatimor.

Për mendimin tim një dilemë ende e pazgjidhur është çështja e kufizimit të së drejtës për apelim, ankim, por edhe për rekurs gjyqësor, edhe pse një e drejtë e tillë mund të kufizohet në këmbim të një interesi më të gjerë në dobi të shoqërisë. Sipas nenit 107, paragrafi I, thuhet se: "Tatimpaguesi, i cili kërkon të ankimojë, sipas pikës 1 të nenit 106 të këtij ligji, duhet që bashkë me ankesën të paguajë shumën e plotë të detyrimit tatimor ose të vendosë garanci bankare për shumën e plotë të detyrimit tatimor, të përcaktuar në njoftimin e vlerësimit të administratës tatimore". Pra, sipas këtij neni, që një subjekt të ushtrojë të drejtën e rekursit administrativ dhe Gjyqësor për ankimimin e një vendimi, vlerësimi, ose njoftimi të organit tatimor, duhet që ky individ a subjekt të

ketë shlyer më parë në masën 100% të gjithë shumën e detyrimit tatimor në fjalë<sup>106</sup> me përjashtim vetëm të gjobave<sup>107</sup>. Edhe pse në pamje të parë duket një nen diskriminues ndaj subjekteve tatimpaguese, në fakt është krejt ndryshe. Nëse do të ndodhte kjo, do të ishte si të konsiderohesh fajtor pa marrjen e një vendimi të formës së prerë gjatë një procesi penal. Kusht i rëndësishëm i ushtrimit të së drejtës ankimore është shlyerja paraprakisht e shumës së detyrimit tatimor që ai po ankimon. Sa i drejtë është ky kusht? A pengon ai të drejtat dhe liritë themelore të njeriut dhe në ç'raport qëndron ai me të drejtat e tjera me të cilat konkurren si, për shembull, mund të jetë e drejta apo interesi i përgjithshëm i shoqërisë për të garantuar zbatimin korrekt të ligjit tatimor. Për këtë nen është shprehur edhe Gjykata Kushtetuese. Në vendimin e saj, Gjykata Kushtetuese e Republikës së Shqipërisë, është shprehur se ky nen nuk bie ndesh me Kushtetutën e vendit ose me ligjet e tjera tatimore në fuqi në vendin tonë apo me Deklaratën dhe Konventën Europiane të të Drejtave të Njeriut. Kjo për faktin se detyrimi për të paguar tatimet dhe taksat buron nga kushtetuta dhe interesi i përgjithshëm i shoqërisë prevalon ndaj interesit të subjekteve private.

Por si qëndron çështja në rastin kur për mbrojtjen e interesave të veta shoqëria drejtohet më lart në hierarkinë e gjyqësorit, që do të thotë në Gjykatën Europiane për të drejtat e Njeriut.

Një mjet juridik tepër i rëndësishëm, që shërben si garanci maksimale për individin është Konventa Europiane për të Drejtat dhe Liritë Themelore të Njeriut<sup>108</sup>. Ajo vihet në lëvizje dhe shërben si mekanizëm për shqyrtimin e çështjeve nga më të larmishmet, por e rëndësishme në rastin konkret është se shqyrton çështje të shoqërive tregtare dhe

---

<sup>106</sup> Shih Ligjin Nr.9920, datë:19.05.2000. Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, i ndryshuar. Nenin 107 me titull “Pagesa e detyrimit tatimor, objekt ankimi”.

<sup>107</sup> Po aty, parag. 2,

<sup>108</sup> Konventa Europiane për të Drejtat dhe Liritë Themelore të Njeriut.

tatimtaksave, që janë objekt i këtij punimi si bashkëpunimi ndërkombëtar i shteteve në kuadër të OKB-së, por po ashtu edhe në kuadër të organizatave rajonale për të harmonizuar politikat dhe ligjet e tyre në fushën e tatimeve dhe taksave. Konventa Europiane për të Drejtat dhe Liritë Themelore të Njeriut (më tej referuar si Konventa) është një mjet që nuk siguron mbrojtje të drejtpërdrejtë të subjekteve tatimpaguese, sepse shtetet gëzojnë një autonomi të gjerë lidhur me përcaktimin e politikave të tyre në këtë drejtim (duke filluar që nga llojet e tatimtaksave që do të aplikojnë dhe deri te penalitetet që do të vendosen në rastin e mospagimit të detyrimeve nga ana e këtyre të fundit). Megjithatë, Konventa mund të kthehet në një mjet juridik efektiv në duart e subjekteve, ndaj të cilave legjislacioni i tatimtaksave, procesi i taksimit, sjellja e organeve tatimore, vendimet e gjykatave të brendshme nuk kanë mundur të sigurojnë mbrojtje në përputhje me garancitë e Konventës. Nisur nga ky fakt, Gjykatës i është dashur të bëjë një interpretim më të gjerë të Konventës, duke saktësuar çështjet e tatimtaksave që përfshihen brenda fushës së veprimit të saj. Konkretisht, praktika ka treguar se Gjykata ka shqyrtuar ankime në lidhje me çështjet e tatimtaksave, në kuadër të garancive të së drejtës për proces të rregullt ligjor (Neni 6). Madje mund të themi se ky është më i shpeshti për nga lloji i çështjeve të shqyrtuara.

#### *Neni 6 i Konventës dhe Tatimet -Taksat*

6.1 “Çdo person ka të drejtë që çështja e tij të dëgjohet drejtësisht, publikisht dhe brenda një afati të arsyeshëm nga një gjykatë e pavarur dhe e paanshme, e krijuar me ligj, e cila do të vendosë si për mosmarrëveshjet në lidhje me të drejtat dhe detyrimet e tij të natyrës civile, ashtu edhe për bazueshmërinë e çdo akuze penale në ngarkim të tij. Vendimi duhet të jepet publikisht, por prania në sallën e gjykatës mund t’i ndalohej shtypit dhe publikut gjatë tërë procesit ose gjatë një pjese të tij, në interes të moralit, të rendit publik ose sigurisë kombëtare në një shoqëri demokratike, kur kjo kërkohet nga interesat e të miturve ose nga mbrojtja e jetës private të

*palëve në proces ose në shkallën që çmohet tepër e nevojshme nga gjykata, kur në rrethana të veçanta publiciteti do të dëmtonte interesat e drejtësisë”.*

Neni 6.1 i Konventës (e drejta për një proces të rregullt) është parë si dispozita më e përdorur nga ankuesit (tatimpagues). Por shpesh Gjykata ka dalë me arsyetimin, se “Neni 6.1, nuk mbulon mosmarrëveshjet lidhur me tatimet, të cilat në thelb janë çështje të së drejtës publike”. Në veçanti duhet theksuar se në shumë vende të Europës kontinentale, përfshirë edhe vendin tonë ku nuk ka epërsi “common law”, taksimi është fushë e së drejtës administrative, ose publike. Ky qëndrim i Gjykatës u referohet situatave të pastra tatimore financiare, lidhur me vendimet e marra nga organet tatimore për mbylljen e përkohshme të aktivitetit (pezullimi i veprimtarisë), masat e konfiskimit, sekuestrimit, apo të ndalimit të ushtrimit të aktivitetit (vendosja e shiritave). Por, nga ana tjetër, është ezauruar rruga administrative, pra vendosja dhe dënimet administrative (gjoba). Në një situatë të tillë kur tatimpaguesi sërish nuk e shlyen detyrimin, atëherë fillon ndjekja penale. Në harmoni me këtë arsyetim, Gjykata ka konkluduar qartë se “e drejta për proces të rregullt nuk zbatohet për procedurat e zakonshme mbi përcaktimin e detyrimit tatimor, por gjen zbatim në rastet e procedimeve administrative, të dënimit, ose të aplikimit të gjobave”.

Këtë konstatim Gjykata e ka rikonfirmuar në çështjen Ferrazini kundër Italisë<sup>109</sup> më 2001. Në këtë rast ankuesi dhe disa persona të tjerë kishin bërë transferimin e pronës së tyre, (truall) në favor të një kompanie me përgjegjësi të kufizuar(ShPK). Ata aplikuan pranë organeve tatimore me një kërkesë për uljen e detyrimit tatimor që duhej të paguanin për transferimin e pronësisë, në përputhje me një ligj që konsiderohej i zbatueshëm në atë kohë. Gjykata, në qëndrimin e saj, parashtoi se :

---

<sup>109</sup>Case of Ferrazini v Italy, application no. 44759/98, 12 July 2001. parag. 7.

“Neni 6.1 i Konventës nuk zbatohet për mosmarrëveshjet që lidhen me detyrimet tatimore për shkak se ato nuk përbëjnë një të drejtë civile. Ekzistenca e një detyrimi tatimor të subjektit ndaj shtetit, ekskluzivisht bie në fushën e së drejtës publike”. Në çështjen *Mieg de Boofzheim kundër Francës*<sup>110</sup>, Gjykata konkludoi

se: “mosmarrëveshjet e taksave nuk janë objekt i një shqyrtimi civil, pavarësisht nga efekti në paratë që ato prodhojnë për tatimpaguesin”. Në rastin në fjalë ankuesi u gjobit me 40% të interesit mbi vlerën e tatimit të shtuar, për shkak të vonesës së pagimit të gjobës së vendosur, ngaqë ky i fundit kishte vepruar në keqbesim për deklarimin e të ardhurave. Pra kemi vepër penale. Më tej Gjykata është shprehur se, për sa ajo interpreton konceptin e “të drejtave dhe detyrimeve civile” sipas Konventës, ajo nuk u referohet vetëm legjislacioneve të brendshme të shteteve palë, pasi koncepti i “të drejtave dhe detyrimeve civile” është një koncept autonom që interpretohet duke mbajtur parasysh parashikimet në Konventë. Çështja e zbatimit të nenit 6 të saj, mbetet e hapur në lidhje me shumicën e sanksioneve tatimore, të cilat nuk kanë një përmbajtje të pastër financiare. Konkretisht, çdo procedimin penal i shoqërive tregtare gëzon mbrojtje nga neni 6 (2) dhe (3) i Konventës. Lidhur me sa u analizua, ka një numër vendimesh ku Gjykata ka konkluduar, se: “dënimet e rënda tatimore janë objekt i zbatimit të nenit 6 dhe janë dënime me natyrë penale, pavarësisht karakterit të tyre administrativ në sistemin e brendshëm ligjor të Shteteve Palë”.

Ky qëndrim i Gjykatës ka nisur me çështjen *Bendenoun kundër Francës*<sup>111</sup> dhe ka kulmuar në çështjen *Jussila kundër Finlandës*<sup>112</sup>. Për rastin e parë, në rrjedhën e procedimit administrativ ankuesit iu kërkua të dorëzonte faturën e furnizimit, të cilën ai

---

<sup>110</sup>Case of *Mieg v. France*, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx>

<sup>111</sup>*Affaire Bendenoun c. France*, requête no. 12547/86, 24 Février 1994.

<sup>112</sup>Case of *Jussila v. Finland*, application no. 73053/01, date 23 November 2006, ECHR.

refuzoi t'ua vendoste në dispozicion organeve tatimore. Si pasojë, ai u bë subjekt i dy gjobave. Ankuesi apeloj në Gjykatën Administrative dhe ndërsa shqyrtimi i ankesës së tij u pezullua, nisi një hetim i ri nga organet tatimore mbi mundësinë e shmangies së taksave për një shumë të konsiderueshme dhe për evazion fiskal. Ankuesi, duke u bazuar në të drejtën e tij për një proces të rregullt (neni 6 § 1 i Konventës) u ankua kundër gjykatave penale dhe administrative vendase, se nuk i kishin siguruar atij akses në të gjithë dokumentacionin doganor që autoritetet tatimore u kishin dërguar gjykatave përkatëse në cilësinë e provave kundër tij. Sipas ankuesit atij i ishte mohuar akses në dokumentacionin e dosjes duke i mohuar kështu të drejtën për një gjykim të drejtë (konkretisht, të drejtën për barazi të armëve në proces). Ankuesi pretendoi, gjithashtu, se autoritetet franceze kishin shkelur edhe të drejtën e tij për gëzimin paqësor të pronës së vet (Neni 1 i Protokollit nr 1), pasi për shkak të vendimeve kontradiktore të gjykatave vendase atij i ishte dashur të paguante shuma të konsiderueshme që shkonin në favor të shtetit francez. Gjatë shqyrtimit të kësaj çështjeje, Gjykata përcaktoi katër faktorë që e bëjnë çdo mosmarrëveshje të konsideruar si administrative sipas legjislacioneve kombëtare të Shteteve Palë që të jetë objekt i garancive të nenit 6 të Konventës.

- Së pari, ligji i brendshëm duhet të jetë i zbatueshëm në mënyrë efektive dhe të njëjtë për të gjithë tatimpaguesit (ndalimi i zbatimit të legjislacionit tatimor me standarde të dyfishta).
- Së dyti, sanksionet duhet të jenë të parapara si dënime me heqje lirie dhe jo thjesht si kompensime të dëmeve të shkaktuara.

- Së treti, dënimi me heqje lirie duhet të jetë vendosur në zbatim të një norme ligjore të përgjithshme, qëllimi i së cilës është ndëshkimi i shkelësve dhe parandalimi i përsëritjes së shkeljeve të mëtejshme.
- Së katërti, dënimi me heqje lirie duhet të ketë një karakter plotësues që nënkupton se mospagimi i gjobës e detyron tatimpaguesin të vuajë dënimin me heqje lirie.

Ndërsa, në çështjen Jussila kundër Finlandës<sup>113</sup>, zyra tatimore kishte vlerësuar që të ardhurat e tatimpaguesit (ankuesit) ishin më të larta sesa vlera e deklaruar, ndaj krahas detyrimit tatimor të rivlerësuar i vendosën atij edhe një gjobë në vlerën 10% mbi tatimin e shtuar. Lidhur me këtë ankuesi pretendoi se gjykatat vendase i kishin shkelur atij të drejtën për proces të rregullt, duke ia shtuar detyrimin tatimor, pa i dhënë atij më parë të drejtën për t'u dëgjuar. Në këtë rast Gjykata argumentoi, se: “referuar faktorit të tretë mbi ashpërsinë e dënimit të imponuar, lloji (jo domethënës i dëmit që kishte pësuar ankuesi) e bën çështjen të ndryshme nga rasti i parë, por ky fakt megjithatë nuk mjafton për ta lënë çështjen jashtë objektit të nenit 6 të Konventës, i cili zbatohet për të gjitha çështjet me natyrë penale, pavarësisht llojit të tatimit shtesë që i është imponuar tatimpaguesit në shkelje të së drejtës për proces të rregullt”, por megjithatë sjellim në vëmendje gjykatën. Kjo e drejtë ishte një nga çështjet e ngritura në ankimin e J.J. kundër Holandës<sup>114</sup>, ku ankuesi, një konsulent i pavarur tatimor, vendosi të ushtronte të drejtën e tij të ankimit pranë Dhomës Tatimore në Gjykatën e Apelit, e cila e shpalli ankimin e tij të papranueshëm, pasi ankuesi nuk kishte bërë pagesën e regjistrimit të ankimit në gjykatë. Ankuesi iu drejtua Gjykatës së Lartë, ku pretendoi se pamundësimi i tij për të paguar tarifën e regjistrimit të aplikimit në gjykatë ishte pasojë e një gabimi

<sup>113</sup>Case of Jussila v. Finland, application no. 73053/01, date 23 November 2006, ECHR.

<sup>114</sup>Case of J.J v. The Netherlands, application. 21351/93, date 27 March 1998, ECHR.

nga ana e bankës. Gjykata e Lartë e refuzoi kërkesën tij, ndaj ankuesi pretendoi në Gjykatën e Strasburgut shkelje të nenit 6 të Konventës, pasi atij nuk iu dha ndonjë mundësi të komentonte rreth mendimit (këshillues) të dorëzuar në Gjykatën e Lartë nga Avokati i Përgjithshëm. Gjykata konkludoi se, në rastin konkret Gjykata e Lartë kishte shkelur të drejtën e ankuesit për një proces kontradiktor. Sipas këtij parimi, palët kanë të drejtë të informohen dhe të komentojnë për të gjithë informacionin që qarkullohet gjatë shqyrtimit Gjyqësor të një çështjeje që lidhet me të drejtat e palëve në proces. Duke marrë shkas prej sa u tha më sipër, lidhur me të drejtën e aksesit efektiv në gjykatë, sugjerohet të analizohet, nëse kushtet e vendosura sipas nenit 107/3 të Ligjit për Procedurat Tatimore në vendin tonë (ku çdo tatimpagues, përpara se të depozitojë një ankim administrativ duhet të ketë shlyer detyrimin tatimor, dhe para se t'u drejtohet gjykatave duhet të ketë shteruar ankimin administrativ) janë apo nuk janë në përputhje me të drejtën për akses efektiv në gjykatë. Një prej garancive shtesë që gëzojnë personat e akuzuar për shkelje me dashje të legjislacionit tatimor është edhe e drejta për ndihmë ligjore (në bazë të nenit 6 (2) dhe (3) të Konventës). Personat që gjenden përballë një akuze penale kanë të drejtë të mbrohen vetë, po e kanë edhe të drejtën që të ndihmohen nga një mbrojtës i zgjedhur prej tyre, dhe në rastet kur nuk kanë mjete të mjaftueshme për të paguar ndihmën ligjore ajo do t'u jepet falas, por gjithnjë kur e kërkojnë interesat e drejtësisë. Duke mbajtur parasysh thelbin e së drejtës për ndihmë ligjore, ligjvënësi shqiptar ka krijuar institucionin e Avokatit të Tatimpaguesve. Avokati i Tatimpaguesve mbron interesat e kësaj kategorie të shoqërisë në marrëdhënie me organet tatimore. Ndjekja me korrektësi e çdo rasti individual, derisa ankesa të jetë zgjidhur në përputhje me ligjin tatimor, është një prej tipareve kryesore që karakterizojnë këtë mekanizëm. Ai mund të investigojë dhe të ndërhyjë vetëm nëse procesi i vlerësimit të

detyrimit tatimor, ose procesi i apelimit nuk janë kryer në përputhje me procedurat e vendosura në ligj. Avokati i Tatimpaguesve në asnjë rast nuk mund të ndërhyjë gjatë fazës së investigimit nga Drejtoria e Hetimit Tatimor në marrjen e masës së detyrimit tatimor apo gjatë zhvillimit të procesit të apelimit. Roli dhe impakti i këtij mekanizmi në vështirim të garancive të nenit 6 të Konventës megjithatë mbeten për t'u vlerësuar. E drejta për akses në dokumentacion dhe në informacionet e qarkulluara prej gjykatës, lidhur me çështjet e filluara për kundërshtimin e sanksioneve tatimore, konvergjon me të drejtën për një proces me kontradiktorialitet dhe barazi të armëve, dhe ka rëndësi domethënëse për sa i takon procedimeve tatimore. Jo rrallëherë Gjykata ka analizuar ankime për epërsinë që u sigurohet autoriteteve tatimore nga gjykatat ose nga institucionet shtetërore kompetente për marrjen e informacionit, apo për të pasur akses te dokumentacioni tatimor. Për shkak të diskrecionit të gjerë, që organet tatimore gëzojnë mbi tatimpaguesit, shpeshherë bëhet e diskutueshme, që kur një veprim i caktuar, i ndërmarrë nga organet tatimore, është në përputhje me ligjin dhe kur autoritetet kanë tejkaluar kompetencat e tyre, duke shkelur veç të drejtës për një proces të rregullt edhe të drejtën e mbrojtjes së kofidencialitetit e privatësisë, apo (sikurse do shohim në vijim) të drejtën për të heshtur. Ndodh edhe që vetë autoritetet tatimore të shkelin barazinë e armëve, duke u mohuar tatimpaguesve të drejtën për t'u njohur me dokumentacionin që ato kanë siguruar nga persona të tretë në lidhje me çështjen. Kështu ka ndodhur në rastin *Chambaz kundër Zvicrës*<sup>115</sup>, ku autoritet vendase u justifikuan se mund t'i bënin të ditur tatimpaguesit këtë informacion, vetëm pasi të merrnin pëlqimin e

---

<sup>115</sup>Case of *Chambaz v. Switzerland*, application no. 11663/04, date 05 April 2012, ECHR. I disponueshëm në adresën Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights [www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2012-December.pdf](http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2012-December.pdf)

palës së tretë. Në shumicën e rasteve në fjalë Gjykata ka ndjekur një praktikë të rreptë, duke parashtruar, se: “të vetmet arsye që përligjin një sjellje të tillë të autoriteteve tatimore – në mbrojtje të parimeve të nenit 6 të Konventës– janë për shkak të mbrojtjes së interesave kombëtare dhe/ose për të mbrojtur të drejtat themelore të palëve të treta”. Për më tej Gjykata ka konkluduar se: “autoritetet tatimore mund të kryejnë hetime dhe kontrolle në selitë, godinat, zyrat apo shtëpinë e personave që dyshohen se kanë kryer një vepër penale në fushën e tatimeve, vetëm pasi të kenë siguruar nëpërmjet vendimesh gjyqësore leje për kryerjen e këtyre veprimeve”. Sipas legjislacionit tonë tatimor, çdo tatimpagues ka detyrim që t’u vendosë në dispozicion organeve tatimore çdo informacion të kërkuar, në të kundër subjekti dënohet administrativisht sipas Ligjit Nr. 9920, datë 19.5.2008 “Për procedurat Tatimore”, neni 126 “*Mosdhënia e informacionit*”, çdo dokument, apo faturë elektronike mbi furnizimet. Po kështu, edhe në rastin e kontrolleve dhe inspektimit, ligji u njeh të drejta të gjera veprimi organeve tatimore, mjafton që ato të jenë autorizuar nga Ministri i Financave, ose nga Drejtoria Tatimore. Për sa i përket kësaj pike mbetet për t’u analizuar pajtueshmëria e praktikës tatimore të krijuar në zbatim të kësaj pjese të legjislacionit tonë me garancitë e nenit 6 dhe neneve të tjera të Konventës. Lidhur me të drejtën e tatimpaguesve për të pasur shqyrtim të çështjeve të tyre brenda një kohe të arsyeshme mund të thuhet që Gjykata ka pranuar se nuk ka një periudhë të caktuar kohore, përtej së cilës procedurat tatimore konsiderohen të zvarritura. Gjykata ka theksuar, se “çdo rast duhet trajtuar në përputhje me rrethanat, duke analizuar në veçanti tre faktorët përcaktues në këtë drejtim, si: kompleksiteti i çështjes; sjellja e tatimpaguesit dhe sjellja e autoriteteve tatimore”. Ka pasur raste, ku procedimet tatimore janë zgjatur 5 vjet dhe Gjykata ka gjetur shkelje të parimit të gjykimit brenda një kohe të arsyeshme dhe, nga ana tjetër,

për procese që kanë zgjatur mbi 8-9 vjet Gjykata ka konstatuar, se nuk ka pasur shkelje të nenit 6 të Konventës, pasi çështja ka rezultuar se ka qenë komplekse. Kjo e drejtë nuk është përcaktuar shprehimisht në Konventë, por rrjedh nga parimi i prezumimit të pafajësisë sipas nenit 6 (2) të Konventës. Krahës këtij fakti, si Gjykata e Strasburgut, ashtu edhe Gjykata Luksenburgut, të drejtën e heshtjes e kanë njohur si parim të së drejtës ndërkombëtare publike. Pra, rastet ku organet tatimore kërkojnë informacion nga një tatimpagues kuptohen si raste ku autoritetet kanë ngritur dyshimin se, subjekti në fjalë mund të ketë konsumuar një vepër penale në fushën e tatimeve. Në këtë kuptim, administrata tatimore nuk është më autoritet auditues, por palë në një proces (hetim) penal. Në këtë kuptim veprimet e autoriteteve duhet të jenë në përputhje me garancitë e nenit 6 të Konventës. Konkretisht, në çështjen J.B. kundër Zvicrës<sup>116</sup> ankuesit - të akuzuar për evazion fiskal - i është kërkuar nga ana e autoriteteve tatimore të paraqesë të gjithë dokumentacionin që kishte në lidhje me kompaninë. Për mosdhënie të këtij informacioni ai u gjobit katër herë nga autoritetet, me arsyetimin se kishte refuzuar t'u përgjigjej kërkesave të këtyre të fundit për informacion. Gjykata vërejti, se: “e drejta për të heshtur ose për të mos dhënë informacione që e inkriminojnë individin, në momentin që atij i bëhet një akuzë për vepër penale, tashmë është një standard ndërkombëtar që duhet respektuar”. E drejta e heshtjes është trajtuar edhe në ankimin Funke kundër Francës<sup>117</sup>. Në këtë çështje Gjykata shpalli përgjegjëse autoritetet tatimore, të cilat u provua që nuk dispononin leje nga gjykata kompetente vendase për të ushtruar kontroll në lokalitetin dhe në vendbanimin e ankuesit. Në këtë kuptim, mund të themi se e drejta e heshtjes ngre çështje potencialisht të vështira për administrimin e tatimeve, proces i cili në vetvete lidhet me dhënien e informacioneve nga tatimpaguesit. Një aspekt i

---

<sup>116</sup>Case of J.B. v. Switzerland, application no. 31827/96, 03 May 2001, ECHR.

<sup>117</sup>Case of Funke v. France, application no. 10828/84, date 25 February 1993, ECHR.

rëndësishëm, që lidhet ngushtësisht me çështjet e taksimit, por jo vetëm, kur ai bie në kontekstin e një veprë penale, është parimi i mosrehabilitimit të veprës penale. Ky parim ndërkombëtar, i konfirmuar prej kohësh nga e drejta ndërkombëtare, po edhe nga ajo kombëtare, gjen zbatim në rrethana që e justifikojnë objektivisht atë. I tillë është vlerësuar rasti A.P. M.P. dhe T.P. kundër Zvicrës, ku autoritetet kërkonin prej trashëgimtarëve shlyerjen e një gjobe prej 400% të tatimit të shmangur, pasi i ndjeri (trashëgimlënësi) ishte akuzuar për evazion fiskal. Gjykata rikonfirmoi në rastin konkret, se: “parimi i përgjithshëm, sipas të cilit përgjegjësia penale është individuale është parim i përgjithshëm i së drejtës ndërkombëtare publike, ndaj ky lloj dënimi nuk mund të vendoset mbi trashëgimtarët”. Shpesh ndodh që, në kuadër të mosmarrëveshjeve për tatimet, të gjejmë zbatim disa parime të përgjithshme të Konventës. Të tilla janë situatat kur autoritetet tatimore vendosin një masë tatimore, efekti i së cilës prodhon një barrë të tepërt për tatimpaguesin.

*Tatimet dhe Neni 1 i Protokollit të Parë Shtesë të Konventës.*

*“Mbrojtja e pronës. Çdo person fizik ose juridik ka të drejtën e gëzimit paqësor të pasurisë së tij. Askush nuk mund të privohet nga prona e tij, përveçse për arsye të interesit publik dhe në kushtet e parashikuara nga ligji dhe nga parimet e përgjithshme të së drejtës ndërkombëtare. Megjithatë, dispozitat e mëparshme nuk cenojnë të drejtën e shteteve për të zbatuar ligje, që ato i çmojnë të nevojshme për të rregulluar përdorimin e pasurive në përputhje me interesin e përgjithshëm ose për të siguruar pagimin e taksave ose të kontributeve ose të gjobave të tjera.”*

Neni 1 i Protokollit të Parë Shtesë të Konventës është dispozita që garanton të drejtën e pronës. Sipas kësaj dispozite, Shtetet lejohen të ndërhyjnë në të drejtën e qytetarëve të tyre për gëzimin paqësor të pronës, sa kohë ndërhyrja justifikohet me qëllimin e

zbatimit të legjislacionit vendas që garanton përdorim të pasurive në përputhje me interesin e përgjithshëm, ose pagim të taksave, të kontributeve të tjera, apo gjobave. Çdo ndërhyrje e autoriteteve shtetërore duhet megjithatë t'i shërbejë një qëllimi të ligjshëm (joabuziv, joarbitrar); të jetë në interesin e përgjithshëm dhe të jetë e arsyeshme dhe proporcionale. Gjykata është treguar shumë e kujdesshme në shqyrtimin e ankimeve të tatimpaguesve për shkelje të së drejtës së pronës nga ana e autoriteteve kompetente për mbledhjen e tatimeve. Konkretisht, në çështjen *Gasus Dosier-und Fordertechnik GmbH kundër Holandës*<sup>118</sup> kompania (gjermane) në fjalë i kishte shitur një makineri kompanisë holandeze me kushtin që objekti të mbetej në pronësi të saj, derisa të paguhej shuma e plotë e blerjes së makinerisë. Ndërkohë, që kontrata në fjalë ishte ende në fuqi midis palëve, përmbaruesi tatimor në zbatim të një vendimi Gjyqësor përfundimtar dhënë nga gjykatat vendase (holandeze) kundër kompanisë holandeze kishte konfiskuar të gjitha pasuritë e luajtshme e të paluajtshme të kësaj kompanie, midis të tjerash dhe makinerinë mbi të cilat ankuesi ruante ende të drejtën e pronësisë. Për këtë arsye, kompania gjermane u ankua ndaj përmbaruesit tatimor, pasi makineria nuk ishte pronë e kompanisë holandeze mbi të cilën po procedonin. Gjykata vlerësoi në rastin konkret, se: “nuk ka pasur shkelje të së drejtës së pronësisë, pasi ligjvënësit e shteteve palë gëzojnë një hapësirë të gjerë vlerësimi në lidhje me masat dhe në çfarë mënyre organet tatimore duhet të veprojnë për të zbatuar dhe mbledhur borxhet tatimore.”

Me të njëjtin arsyetim Gjykata ka vlerësuar se edhe në rastin *Ferrazini kundër Italisë* nuk ka shkelje të së drejtës së pronës. Në rastin në fjalë ankuesit, të cilët detyroheshin që për transferimin e pronës së tyre të paguanin një taksë të caktuar në ligj, kërkuan

---

<sup>118</sup>Case of *Gasus Dosier-und Fordertechnik GmbH v. The Netherlands*, application no. 15375/89, 23 February 1995.

pranë autoriteteve shtetërore uljen e normës së taksës. Autoritetet refuzuan kërkesën e tyre. Në këto kushte, ankuesit pretenduan në Gjykatën e Strasburgut shkelje nga ana e autoriteteve tatimore të së drejtës së tyre të pronës. Gjykata vërejti, se “neni 1 i Protokollit Nr.1 u rezervon shteteve palë të drejtën të miratojnë ligje të tilla të nevojshme për sigurimin e pagimit të taksave”.

Në rastin e tre shoqërive të ndërtimit kundër Mbretërisë së Bashkuar, ankuesit pretenduan se ishin prekur nga taksimi i dyfishtë për shkak të boshllëkut që krijoi shteti (Parlamenti), duke shpallur të pavlefshëm Ligjin e vitit 1986. Autoritetet shtetërore u mbrojtën me argumentin se, Ligji në fjalë qe shpallur teknikisht i pavlefshëm. Kjo pavlefshmëri kishte sjellë si pasojë thjesht dhe vetëm modifikimin e kohës së pagesës të interesit mbi tatimin shtesë (duke saktësuar detyrimin tatimor për vitet e njëpasnjëshme fiskale). Ky ndryshim, sipas autoriteteve kishte qenë i nevojshëm nisur nga fakti se më herët subjektet tatoheshin mbi të ardhurat, duke iu llogaritur fitimi i të ardhurave të një viti më parë. Ndërsa Gjykata konkludoi, se: “sa kohë ankuesit nuk provonin dot që ata i qenë nënshtruar taksimit të dyfishtë, autoritetet nuk mund të bëheshin përgjegjëse për prishje të balancës së drejtë midis interesave pronësore të shoqërive ankuese nga njëra anë dhe interesit publik në sigurimin e pagesës së taksave nga ana tjetër.

Në çështjen Svenska Managementgruppen AB kundër Swedisë<sup>119</sup> ankuesi pretendoi që skema suedeze e tatimit mbi shpërndarjen e fitimit konsiderohej shpronësim. Gjykata vlerësoi se: “tatimi i veçantë (i parashikuar nga kjo skemë) në këtë çështje nuk ka cenuar të drejtën e ankuesit për gëzimin paqësor të pronës, as nuk bie ndesh me pozitën

---

<sup>119</sup>Case of Svenska Managementgruppen AB v Sweden, application No. 11036/84.

financiare të tatimpaguesit, ndaj ky lloj tatimi nuk konsiderohet i tepruar e as shpërdorim i së drejtës së shtetit për të aplikuar taksa”.

Në çështjen Hentrich, autoritetet pretenduan se ishin përpjekur t’i tregonin komunitetit, që në rast mospagimi të taksave, masat ndaj tyre do të ishin të pakontestueshme. Detyrimi i palës ankuese prej autoriteteve për të respektuar masat e rënda tatimore u vlerësua nga Gjykata si një ndërhyrje arbitrare në të drejtën e saj të pronës. Gjykata arriti në këtë konkluzion, sepse autoritetet nuk i kishin vënë në dispozicion ankueses mjete juridike të përshtatshme për të kundërshtuar efektivisht masën e marrë prej tyre, për ta detyruar atë të paguante taksa të larta, me qëllim ushtrimin e së drejtës së parablerjes. Kjo ndërhyrje, theksoi Gjykata, do të kishte qenë proporcionale, vetëm nëse ankuesja do të kishte pasur në dispozicion mjete ankimi. Në gjykimet e viteve të fundit, Gjykata ka analizuar ankesa që lidhen me rimbursimin e shumave të paguara gabim nga ana e tatimpaguesve. Të tilla pretendime përfshihen brenda garancive të mbrojtjes së të drejtës së pronës.

Në çështjen Dangeville kundër Francës<sup>120</sup>, pala ankuese - një kompani sigurimesh kishte bërë pagesën e TVSH-së, ndërkohë që dispozitat e Direktivës së BE-së kishin përjashtuar nga TVSH transaksionet e sigurimeve dhe risigurimeve. Nisur nga ky fakt kompania ankuese kërkoi rimbursimin e TVSH-së, kërkesë e cila u hodh poshtë nga Gjykata Administrative dhe më pas nga Këshilli i Shtetit. Ndërkohë, për të njëjtat fakte Gjykata Administrative kishte pranuar kërkesën dhe kishte urdhëruar rimbursimin e një kompanie tjetër. Gjykata ndëshkoi autoritetet shtetërore franceze për aplikimin e një standardi të dyfishtë ndaj dy subjekteve të ndryshme për rimbursimin e pagesave të paguara gabim, duke gjetur ndër të tjera shkelje të Nenit 1, të Protokollit Nr.1.

---

<sup>120</sup>Case of S.A. Dangeville v. France, application no. 36677/97, date 16 April 2002, ECHR.

Ndërsa në një rast të mëvonshëm, Eko-Eada Avee kundër Greqisë<sup>121</sup>, kompania e specializuar për produktet e naftës, në nëntor të vitit 1988 kërkoi nga autoritetet tatimore rimbursimin e shumës së vënë padrejtësisht në tatimin mbi të ardhurat. Kur autoritetet e kundërshtuan këtë kërkesë, kompania filloi procedurat në Gjykatën Administrative. Në nëntor të vitit 1993, kur çështja ishte në shqyrtim, shteti i rimbursoi kompanisë shumën e plotë të tatimit të paguar padrejtësisht. Ankuesi pretendoi edhe shlyerjen e interesit ligjor për vonesën e rimbursimit. Kjo kërkesë u hodh poshtë nga autoritetet tatimore. Gjykata në këtë rast shpalli përgjegjës shtetin Grek, pasi vërejti që rimbursimi ishte kryer pas 5 vjetësh e 5 muajve nga kërkesa e taksapaguesit. Refuzimi i autoriteteve për të paguar interesin e rimbursimit të vonuar, për një periudhë kaq të gjatë, kishte sjellë prishjen e ekuilibrit të drejtë ndërmjet interesit të përgjithshëm dhe interesit të ankuesit në pronën në fjalë. Me mjaft rëndësi janë edhe pasojat që vijnë nga miratimi i ligjeve për tatimet me efekte prapavepruese. Konkretisht, në çështjen N.K.M kundër Hungarisë ankuesi ishte një nëpunës civil, i cili u ankua veçanërisht sepse iu imponua 98% tatimi mbi pagën e tij, bazuar në legjislacionin e hyrë në fuqi 10 ditë pasi ai ishte pushuar nga puna. Gjykata konstatoi, se ligji i ri tatimor ishte disproporcional, pasi mungesa e një dispozite kalimtare për përshtatjen e kësaj skemës së re tatimore e kishte ekspozuar ankuesin kundrejt një barre të tepërt individuale. Edhe legjislacioni shqiptar, si në Ligjin për TVSH-në (në nenin 52), ashtu edhe në Ligjin për Procedurat Tatimore (në nenin 110) njeh të drejtën e rimbursimit. Sipas nenit 76 të Ligjit për Procedurat Tatimore, në rastet kur tatimpaguesi nuk rimbursohet brenda afatit të përcaktuar në ligj, autoriteti tatimor detyrohet t'i paguajë atij kamatëvonesën. Në këtë kuptim pretendimet e mundshme të tatimpaguesve shqiptarë lidhur me rimbursimet e tatimeve të caktuara

---

<sup>121</sup>Case of Eko-Elda AVEE v. Greece, application no. 10162/02, date 03 September 2006, ECHR.

padrejtësisht, përfshirë dhe kamatëvonesat, gëzojnë mbrojtje të nenit 1, të Protokollit 1 të Konventës.

#### *Tatimet dhe dispozita të tjera të Konventës*

Pretendimet për diskriminimin gjatë procedurave tatimore kanë qenë, gjithashtu, objekte ankimi në Gjykatën e Strasburgut. E drejta për ndalimin e diskriminimit parashikohet në nenin 14 të Konventës. Bazuar në garancitë e këtij neni ndalohet zbatimi i trajtimeve të diferencuara për personat që ndodhen në situata objektivisht të ngjashme. Shtetet megjithatë lejohen, në rrethana përjashtuese, të aplikojnë trajtim diferencues, sa kohë provojnë që sjelljet e tyre ndjekin një qëllim legjitim dhe nuk u ngarkojnë individëve ndonjë barrë të tepërt. Në *Mac Gregor kundër Mbretërisë së Bashkuar*<sup>122</sup> pretendimet për diskriminimin lidheshin me një masë kompensimi tatimor, e cila i njihej si e drejtë burrit që kishte një grua me aftësi të kufizuara. Ligji nuk parashikonte të drejtën për kompensim tatimor të njëjtë për gruan që kishte një burrë me aftësi të kufizuara. Për këtë shkak, Gjykata konkludoi se kishte pasur trajtim jo të barabartë të subjekteve të së drejtës në vështrim të rrethanave objektive të ngjashme që ata kanë. Ndryshe u vlerësua situata në rastin e Federatës Kombëtare të të Vetëpunësuarve kundër Mbretërisë së Bashkuar<sup>123</sup> kur kërkuesit janë ankuar që detyrimet e të punësuarve, vetëpunësuarve dhe punëdhënësve për të derdhur kontribute tatimore ishin caktuar në mënyrë diskriminuese. Në këtë rast Gjykata ka sqaruar, se “shtetet nuk kanë detyrim të trajtojnë njëloj persona, të cilët gëzojnë një status të ndryshëm nga njëri-tjetri, dhe nuk gjenden në pozita të krahasueshme”. Për këto arsye, një i punësuar nuk është në pozitë të krahasueshme me punëdhënësin. Prandaj nuk ka diskriminim. Rastet e fundit, mbi bazën e të cilave janë ngritur ankimet pranë GJEDNJ-

<sup>122</sup>Case of C v United Kingdom, application no.10358/83.

<sup>123</sup>Case of National Federation of the Self-Employed v United Kingdom, application no. 7995/77.

së, mbi çështjet e tatimit kanë prekur dhe dispozita të tjera, të cilat i referohen së drejtës për mbrojtjen e privatësisë, lirisë së besimit, së drejtës për të mos u gjykuar dhe dënuar dy herë për të njëjtën vepër penale etj. Rasti André dhe një tjetër kundër Francës i referohet pretendimit të ankuesit (krahas shkeljes së të drejtës për një proces të rregullt ligjor, neni 6 i Konventës) për shkelje të së drejtës për privatësi nga ana e autoriteteve tatimore. Ankuesi ishte një avokat, zyra ligjore e të cilit iu nënshtruan një hetimi nga institucioni tatimor kompetent, për të bërë verifikimet e duhura lidhur me dokumentacionin e një klienti, për të cilin kishte dyshime se kishte pati kryer evazion fiskal. As avokati, as zyra e tij ligjore nuk ishin të dyshuar ose të akuzuar për kryerjen e ndonjë veprë penale, ose për marrjen pjesë në mashtrimin e kryer nga klienti i tyre. Gjykata konkludoi që, në prani të rrethanave konkrete, si hetimi, ashtu edhe konfiskimi i dokumentacionit të avokatit kishin qenë në disproporcion me qëllimin e ndjekur nga institucioni tatimor, në shkelje të nenit 6 (1) dhe nenit 8 i ( e drejta për privatësi) të Konventës. Problematika tjetër që u shqyrtua në këtë rast (mbi bazën e nenit 6 të Konventës) lidhej me pyetjen, nëse e drejta e heshtjes mund të përfshijë edhe ata persona fizikë dhe juridikë që janë subjekt i sekretit profesional, të tillë si: avokatët, kontabilistët, konsulentët ligjorë etj.

Ligji Shqiptar për procedurat tatimore ka përcaktuar në nenin 63 subjektet që përjashtohen nga detyrimi për dhënien e informacioneve, dokumenteve ose për çdo të dhënë tjetër për subjektet që janë nën hetim, midis të cilave janë avokatët, këshilltarët tatimorë etj. Në një përfundim të ndryshëm ka arritur GJEDNJ në rastin Bernh Larsen Holding dhe të tjerë kundër Norvegjisë. Në këtë rast Gjykata konkludoi se “fakti që dy kompani të ndryshme përdornin të njëjtin server me kompaninë, e cila do t’i nënshtrohej kontrollit të të dhënave elektronike nga ana e autoriteteve tatimore, edhe pse në server

ndodheshin edhe të dhëna që u përkisnin dy kompanive të tjera nuk përbënte shkelje të së drejtës për privatësi të kompanive në fjalë”. Për më tej, Gjykata konstatoi që autoritetet kompetente vendase kishin marrë masa të përshtatshme për të mbrojtur të drejtat e taksapaguesve që nuk përfshiheshin në hetim.

Ndërsa në rastin Ruotsalainen kundër Finlandës, një shofer kamioni (ankuesi) kishte përdorur karburant (në mënyrë të përsëritur) pa paguar taksën shtesë, që përcaktohej me ligj për karburantet që i nënshtroheshin një tatimi të butë, si edhe nuk kishte respektuar detyrimin e njoftimit paraprak të llojit të lëndës djegëse që përdorte për kamionin (detyrim ligjor i njoftimit paraprak ishte vendosur për ato subjekte që përdorin, për kamionin në rastin tonë, lënde djegëse përveç naftës). Subjektet, pavarësisht se nuk e bënë njoftimin paraprak me dashje ose nga pakujdesia, do të gjykoreshin penalisht për mosnjoftimin dhe për mashtrimin tatimor, duke mos paguar tatimin e butë, dhe në rast mospagimi të gjobës për shkeljen në fjalë ato do të vuanin dënimin me burgim). Ankuesi për këtë shkelje ishte proceduar penalisht dhe qe gjobitur me rreth 120 Euro për mashtrim tatimor. Brenda të njëjtit vit ishte hapur dhe një gjykim në Gjykatën Administrative për një tjetër vepër, por që mbështetej mbi të njëjtat fakte nga ana e autoriteteve: tatimpaguesi/ankues ishte urdhëruar mbi bazën e vendimit të gjykatës administrative të paguante rreth 15.000 Euro gjobë. Gjykata konstatoi, ndër të tjera, se për sa kohë edhe vendimi i gjykatës administrative e kishte vlerësuar veprën mbi fakte që në thelb ishin të njëjta me ato të marra në shqyrtim gjatë procesit penal, i cili kishte dalë me një vendim të formës së prerë, atëherë ankuesi gjendej para rastit të gjykimit dy herë për të njëjtën vepër. Prandaj Gjykata gjeti haptazi shkelje të nenit 4 të Protokollit Nr. 7 të Konventës.

Pavarësisht se jemi koshientë për konceptin në fushën e taksimit, për të ka vetëm një konkluzion që mbetet i pandryshueshëm në thelb, dhe përfshirja e zbatimi i tij nga radhët e dispozitave të KEDNJ-së mbeten ende në fillimet e tij, pra mund të thuhet se zbatimi i KEDNJ-së do të ketë një efekt të dyfishtë në të ardhmen.

Dalëngadalë do të shkohet në një trajtim uniform të çështjeve, për të cilat KEDNJ gjen zbatim në të gjitha shtetet anëtare të Këshillit të Europës. Nga ana tjetër, përmes unifikimit të jurisprudencës dhe evidentimit të standardeve që duhen respektuar prej autoriteteve shtetërore për çështjet e tatim/taksave, do të ndikohet efektivisht në përmirësimin e sistemit të brendshëm legjislativ dhe Gjyqësor të Palëve. Në këtë kontekst, shtetet anëtare duhet të udhëhiqen nga vullneti i mirë për të rishikuar sistemin e tyre ligjor të taksave e tatimeve si edhe procedurat që ndjekin për zbatimin e kërkesave ligjore në politikat fiskale, porë kjo lidhur ngushtësisht me respektimin e të drejtave themelore të njeriut.

## **KAPITULLI IV: ORGANET QË KANË PËRGJEGJËSI PËR PARANDALIMIN E VEPRIMEVE TË KUNDËRLIGJSHME NË FUSHËN E TATIMEVE DHE TAKSAVE**

### **4.1. Historiku i krijimit të Strukturave të Hetimit Tatimor. Misioni dhe strategjitë**

Në Prokurorinë e rrethit Gjyqësor Tiranë u krijua Njësia e Përbashkët Hetimore për Hetimin e Krimit Ekonomik dhe Korrupsionit (në vijim: "Njësia e Përbashkët Hetimore"). Në Njësinë e Përbashkët Hetimore organizohen shtatë ekipe, drejtuar nga Drejtuesi i Njesisë së Përbashkët Hetimore (NjPH), i cili është në nivel zëvendësdrejtuesi në Prokurorinë e rrethit Gjyqësor Tiranë;

Në referim të dispozitave ligjore dhe akteve nënligjore në fuqi, Njësia e Përbashkët Hetimore ka kompetencë lëndore të hetojë çdo vepër penale me natyrë ekonomiko-financiare që do të parashikohet nga legjislacioni i miratuar pas datës së hyrjes në fuqi të këtij urdhri. Duke filluar nga 10 shtatori i 2007-ës, të gjitha veprat penale të parashikuara nga Kodi Penal e të listuara më sipër, janë hetuar nga Njësia e Përbashkët Hetimore.

#### *Funksionimi*

Janë gjithsej gjashtë ekipe në përbërje të Njesisë së Përbashkët Hetimore që ndjekin hetimin e krimit ekonomik dhe atë të korrupsionit. Këto ekipe ngrenë dhe përfaqësojnë në gjykatë akuzën për këto vepra penale sipas natyrës së tyre dhe kompleksitetit të hetimeve.

Ekipi i shtatë funksionon si "Ekipi për Kërkimin dhe Vlerësimin e Informacionit për Regjistrimin e Procedimeve me Iniciativë"<sup>124</sup>. Ky ekip është përgjegjës për të kërkuar dhe për të siguruar informacion, të dhëna, ose fakte që mundësojnë regjistrimin me iniciativë të procedimeve në kompetencë të Njesisë së Përbashkët Hetimore. Për këtë qëllim, ai shfrytëzon çdo të dhënë që disponojnë shërbimet përkatëse të policisë dhe ndërlidhësit e posaçëm, mban kontakte të vazhdueshme me përfaqësues të Inspektoratit të Lartë të Deklarimit të Pasurive dhe Konfliktit të Interesave, të Kontrollit të Lartë të Shtetit, të Inspektorateve dhe strukturave të kontrollit të brendshëm në ministri të ndryshme, si dhe me të gjitha entet e tjera publike dhe private që mund të japin informacion, të dhëna ose fakte të dobishme në këtë fushë. Ky ekip ka detyrimin të verifikojë informacionin e siguruar në çdo formë ligjore dhe t'i sugjerojë drejtuesit të njesisë regjistrimin e procedimit penal. Veprimtaria e Njesisë së Përbashkët Hetimore organizohet, drejtohet dhe kontrollohet nga drejtuesi i saj – zëvendësdrejtuesi i Prokurorisë së rrethit Gjyqësor Tiranë. Për çdo kallëzim penal, referim apo regjistrim, kryesisht të procedimeve që lidhen me veprat penale në kompetencë të Njesisë së Përbashkët Hetimore, njoftohet menjëherë, por jo më vonë se 48 orë, me shkrim, Sektori Kundër Krimit Ekonomik dhe Korrupsionit në Drejtorinë Kundër Krimit të Organizuar të kësaj Zyre. Drejtuesi i Njesisë së Përbashkët Hetimore, përgjigjet për informimin çdo muaj të Sektorit Kundër Krimit Ekonomik dhe Korrupsionit në Zyrën e Prokurorit të Përgjithshëm, Ministrisë të Brendshme, Ministrisë të Financave dhe Drejtorit të Shërbimit Informativ të Shtetit, për të dhënat e çështjeve të dërguara për gjykim. Siç u përmend ekziston një akt në bazë të së cilit themelohen dhe funksionojnë strukturat e hetimit të krimit në sektorë të ndryshëm të aparatit shtetëror. Pra është "Memorandumi i

---

<sup>124</sup> Fillimi i çështjes (*ex-offi cio* ose *me iniciativë*) kryesisht me iniciativën e prokurorit.

Bashkëpunimit me Ministrin e Brendshëm, Ministrin e Financave dhe Drejtorin e Shërbimit Informativ të Shtetit, datë 22. 05. 2007 "Për krijimin e Njesisë së Përbashkët Hetimore për Hetimin e Krimit Ekonomik dhe Korrupsionin". Bazuar në këtë memorandum funksionon edhe Drejtoria e Hetimi Tatimor (në vijim hetimi tatimor), me strukturat e saj të vartësisë.

Misioni i Hetimit Tatimor është ndjekja dhe zbatimi i legjislacionit penal në fushën e tatimeve dhe taksave, me qëllim që të nxisë dhe të realizojë, drejtpërdrejt ose tërthorazi, përmbushjen vullnetare të detyrimeve nga tatimpaguesit, sipas kërkesave të legjislacionit tatimor.

Strategjitë e Hetimit janë tri: *Strategjia e Boshllëkut Tatimor*, *Strategjia e Krimeve të tjera Financiare dhe bashkëpunimi me Institucionet e tjera*<sup>125</sup>.

*Strategjia e Boshllëkut Tatimor* hartohet për të identifikuar ato fusha të mbledhjes së informacionit dhe të hetimit, të cilat kanë efekt më të madh në nxitjen e përmbushjes vullnetare të tatimeve. Kjo strategji përfshin ndërtimin e një sistemi që mbështet, promovon dhe lehtëson hetimet tatimore. Boshllëku tatimor përcaktohet si diferencë e detyrimit tatimor që duhej të paguhej sipas ligjeve tatimore, minus tatimet e paguara në mënyrë vullnetare. Hetimi i boshllëkut tatimor përfshin vetëm veprimtaritë ligjore, pra tatimpaguesit e regjistruar në QKR. Ky përcaktim përfshin edhe hetimin e pastrimit të parave, vetëm atëherë kur detyrimet tatimore janë detyrime parësore dhe përjashtojnë hetimin e të ardhurave ilegale, të tilla si ato nga narkotikët, nga trafiku i qenieve njerëzore etj.

*Strategjia e Krimeve të tjera Financiare*. Kjo strategji ndërtohet në funksion të bashkëpunimit me institucionet e tjera të luftës kundër krimit ekonomik dhe atij

---

<sup>125</sup> Informacion i siguruar nga Projekti "SIDA", i cili ka ofruar asistencë për Administratën Tatimore shqiptare (2009-2013), në trajnimet e të cilit kam asistuar personalisht.

financiar. Ato përfshijnë gjithashtu detyrat dhe përgjegjësitë e Administratës Tatimore në përgjithësi dhe Drejtorisë së Hetimit Tatimor në veçanti, lidhur me bashkëpunimin, ndjekjen dhe raportimin e pastrimit të parave.

*Strategjia ndërkombëtare.* Kjo strategji ka të bëjë me shkëmbimin e informacionit me shtetet dhe me vendet e tjera, të cilat kanë marrëveshje bilaterale me Republikën e Shqipërisë për shkëmbimin e informacionit, lidhur me evazionin tatimor dhe mospagimin e detyrimeve tatimore. Kjo strategji përfshin gjithashtu edhe shkëmbimin e informacionit ose kërkesat për institucionet multilaterale në kuadrin e BE-së etj.

#### **4.2. Drejtoria e Hetimit Tatimor**

Neni 105, i Ligjit “Për Procedurat Tatimore në RSh”, përcakton Drejtorinë e Hetimit Tatimor si organin kryesor në luftën kundër evazionit fiskal. Drejtoria e Hetimit Tatimor, në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, është përgjegjëse për drejtimin në mënyrë të unifikuar të strukturave të hetimit tatimor<sup>126</sup>. Ajo varet nga zëvendësdrejtori i Përgjithshëm Operacional dhe përgjigjet para drejtorit të Përgjithshëm të Tatimeve për të gjithë veprimtarinë e strukturave të hetimit tatimor. Ndër detyrat më të rëndësishme të Drejtorisë së Hetimit Tatimor, si një drejtori e specializuar në fushën e zbulimeve me qëllim mbrojtjen e ligjit tatimor janë: parandalimi, zbulimi, dokumentimi dhe ndërprerja e veprimtarisë kriminale në fushën e tatimeve dhe të taksave, si dhe të bëjë hetimin paraprak të veprave penale<sup>127</sup>; të bëjë rekomandim për Drejtorin e Përgjithshëm të Tatimeve, për marrjen e masave në mbrojtje të sistemit tatimor nga mashtrimet, evazoni fiskal dhe veprimtaria kriminale; të mbledhë, të përpunojë, të ruajë, të

---

<sup>126</sup> Shih Ligjin Nr.9920, datë: 19.05.2008. Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë, i ndryshuar. Shih nenin 105.

<sup>127</sup> Shih Ligjin Nr.9920, datë 19.5.2008. Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë në neni 131; dhe në nenet 180-182 të Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë.

analizojë, të shfrytëzojë dhe të shpërndajë informacionin për shkeljet e dyshuara, të mundshme ose faktike, në fushën e Hetimit paraprak që kryhet në përputhje me rregullat e përcaktuara në Kodin e Procedurës Penale; të tatimeve dhe të taksave nga subjektet tatimpaguese; të marrë të dhëna nga burime legale ose nga bashkëpunimi i fshehtë me individë; të bashkëpunojë me Drejtorinë e Përgjithshme të Doganave, njësinë e pastrimit të parave, Policinë e Shtetit dhe me shërbimet e tjera inteligjente, duke shkëmbyer informacione, duke dhënë ose duke marrë ekspertiza të kualifikuara, në funksion të zbulimit të krimeve në fushën e tatimeve, pastrimit të parave etj. Në lidhje me këtë ajo cakton punonjës të specializuar, për të bashkërenduar punën me këto institucione. Punonjës të autorizuar të Drejtorisë së Hetimit Tatimor kanë të drejtë të thërrasin dhe të pyesin përfaqësues të subjektit tatimpagues, dëshmitarë ose shtetas të tjerë, që kanë dijeni për vepra penale në fushën e tatimeve dhe të taksave.

#### *4.2.1. Organizimi i Drejtorisë së Hetimit Tatimor, Objektivat*

Plani operacional i funksionit të Hetimit Tatimor, është pjesë e procesit gjithëpërfshirës të Planifikimit dhe Menaxhimit Strategjik të Administratës Tatimore Qendrore. Funksioni i Hetimit Tatimor në Drejtorinë Rajonale, si pjesë e Operacioneve në terren, punon së bashku me Funksionet e tjera operationale, për të zhvilluar këtë plan i cili jep indikatorë në rang rajonal dhe kombëtar për vitin fiskal dhe ku kontributi i kësaj strukture është tepër i rëndësishëm dhe konsiston në luftën kundër veprave penale në lidhje me taksat dhe me tatimet dhe dënimin penal të tyre<sup>128</sup>.

Përparësitë Kombëtare janë fusha dhe veprimtari të seleksionuara të mospërmbyesjes vullnetare të detyrimeve nga tatimpaguesit,

#### *Struktura Organizative e Funksionit të Hetimit Tatimor.*

---

<sup>128</sup> Veprat penale që parashikohen në nenin 131, të Ligjit Nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” dhe në nenet 180-182, të Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë.

Kjo drejtori është pjesë përbërëse e strukturës organizative të Administratës Tatimore Qendrore<sup>129</sup>.

Drejtoria e Hetimit Tatimor në DPT ka në përbërje të saj tre sektorë<sup>130</sup>:

- Sektorin e mbledhjes së informacionit për shkeljet e ligjit tatimor (sektori i inteligjencës).
- Sektorin e hetimit tatimor.
- Sektorin e zbatimit.

Drejtoria e Hetimit Tatimor në DPT, zbaton funksione operacionale të fillimit, analizimit, transferimit, ndjekjes dhe përfundimit të hetimeve tatimore si dhe të mbledhjes së informacionit dhe analizimit të tij.

Drejtoria e Hetimit Tatimor, përfshirë stafin e alokuar në Drejtoritë Rajonale, si dhe atë në Selinë Qendrore, funksionon në mënyrë të centralizuar. Menaxhimi dhe raportimi i kësaj drejtorie ndjek linjën vertikale, nga zyrat/sektorët/drejtoritë e hetimit tatimor në Drejtoritë Rajonale, deri te Drejtoria dhe Drejtori i Hetimit Tatimor në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve.

*Akte të tjera ligjore dhe nënligjore për Drejtorinë e Hetimit Tatimor.*

Ligjet tatimore specifike të tatimeve dhe të taksave, kuadri ligjor që rregullon funksionimin e Organit të Prokurorisë dhe të Sistemit Gjyqësor, Kodin e Procedurave Administrative, rregullat e etikës për nëpunësit e shërbimit civil dhe të punonjësve të organeve tatimore, përshkrimin aktual të vendit të punës, udhëzime të tjera ligjore dhe administrative, Rregulloren e Drejtorisë së Përgjithshme të Tatimeve dhe të organeve të

---

<sup>129</sup> Neni 16 i Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” përcakton organizimin e funksionit të hetimit tatimor brenda administratës tatimore qendrore.

<sup>130</sup> Neni 105 i Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” përcakton strukturën dhe funksionet e hetimit tatimor.

tjera të hetimit, pra Legjislacionin në përgjithësi, për atë që lidhet me vendin e punës së tyre.

Aktet administrative dhe Udhëzimet e tjera për hetimin tatimor. Krahas akteve ligjore dhe nënligjore (të legjislacionit tatimor dhe atij penal) mbi të cilat ndërtohet veprimtaria e funksionit të hetimit tatimor brenda administratës tatimore, hartohen dhe zbatohen Manuali i Veprimtarisë së Hetimit Tatimor, i cili detajon fushën e veprimtarisë, të kompetencave, detyrat, funksionet, procedurat dhe rrjedhjen e punës nga mbledhja dhe përpunimi i informacionit, deri te plotësimi i dosjes hetimore dhe dërgimi i saj nëpërmjet prokurorit për gjykim. Direktiva, qarkore, dhe rregulla të tjera që kanë të bëjnë me funksionimin dhe veprimtarinë e strukturave të hetimit tatimor në Drejtorinë e përgjithshme të tatimeve dhe në Drejtoritë Rajonale. Qëllimi i direktivave është që të ndihmojnë në zbatimin uniform të procedurave të hetimit tatimor në të gjithë vendin.

Sipas këtij kuadri ligjor<sup>131</sup> kjo strukturë ka kompetencat ligjore lidhur me veprimet hetimore si më poshtë:

*a) “Kompetenca ligjore” për zbatimin e Legjislacionit Tatimor.*

Hetimi Tatimor ka detyra specifike për të parandaluar, zbuluar, dokumentuar dhe ndërprerë veprimtarinë kriminale në fushën e tatimeve dhe të taksave, si dhe të bëjë hetimin paraprak të veprave penale që parashikohen në nenin 131, të Ligjit Nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” dhe në nenet 180-182, të Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë. Për këtë qëllim, mbledh, përpunon, ruan, analizon, shfrytëzon dhe shpërndan informacionin për shkeljet e dyshuara, të mundshme ose faktike, në fushën e tatimeve dhe taksave. Për më konkretisht:

---

<sup>131</sup> Ligji Nr. 8677, datë 02.11.2000 “Për organizimin dhe funksionimin e Policisë Gjyqësore”.

Neni 16, i Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” përcakton organizimin e funksionit të hetimit tatimor brenda administratës tatimore qendrore. Neni 105 i ligjit përcakton strukturën dhe funksionet e hetimit tatimor. Neni 131 i ligjit përcakton veprat penale në fushën e tatimeve, të cilat përbëjnë edhe objektin e punës së hetimit tatimor. Neni 132 sqaron të drejtën e administratës tatimore në përgjithësi dhe të funksionit të hetimit tatimor në veçanti, për të proceduar penalisht lidhur me një shkeljeje të identifikuar, pavarësisht rrugës administrative të trajtimit të së njëjtës çështje dhe dënimeve që lidhen me të. Pra parimi i ndjekjes së dyfishtë gjen zbatim në lidhje me këto vepra penale.

Vendimi i Këshillit të Ministrave<sup>132</sup>, liston detyrat kryesore që ndjek dhe zbaton Drejtoria e Hetimit Tatimor. Veprimtaria e Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka si objekt të punës së saj, hetimet e para të veprave penale në fushën e tatimeve, të parashikuara nga "Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë", të ndryshuar.<sup>133</sup> Veprimtaria e Drejtorisë së Hetimit Tatimor, mbështetet në procedurat e përcaktuara në Ligjin Nr. 7905, datë 21.03.1995 “Kodi i Procedurës Penale në Republikën e Shqipërisë”.

b) *Kompetenca për të marrë në pyetje*<sup>134</sup> (intervistuar).

Në procesin e hetimit të një vepre penale në fushën e tatimeve, punonjësit e autorizuar të Drejtorisë së Hetimit Tatimor zbatojnë dispozitat e caktuara në këtë Kod.

Punonjës të autorizuar të Drejtorisë së Hetimit Tatimor kanë të drejtë të thërrasin për të pyetur përfaqësues të subjektit tatimpagues, dëshmitarë ose shtetas të tjerë që kanë

---

<sup>132</sup>Vendimi i Këshillit të Ministrave Nr. 400, datë 22.04.2009 “Për përcaktimin e detyrave dhe të funksioneve të Drejtorisë së Hetimit Tatimor”.

<sup>133</sup>Ligji Nr. 7895, datë 27.01.1995, i ndryshuar “Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë”. Ligj Nr. 23/2012 për disa shtesa dhe ndryshime në Ligjin Nr. 7895, datë 27.1.1995 “Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë”.

<sup>134</sup>Nenet 297 dhe nenet 155-160 të Kodit të Procedurës Penale.

dijeni për vepra penale në fushën e tatimeve dhe të taksave. Marrja në pyetje bëhet në përputhje me nenin 297 dhe nenet 155-160 të Kodit të Procedurës Penale.

*c) Kompetenca për të lëshuar kërkesë për dëshmi, këqyrje regjistrimesh dhe marrje dëshmie.*

Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtë të thërrasë çdo person në rastet kur e gjykon se prania e personit është e nevojshme. Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtë të thërrasë çdo person për të dëshmuar, për të dhënë ekspertizë dhe për të paraqitur librat dhe regjistrimet. Kërkesa për t'u paraqitur bëhet me shkrim dhe përmban identifikimin e zyrës tatimore qendrore ose vendore që nxjerr kërkesën për paraqitje, emrin dhe identifikimin tatimor të personit të thirrur, vendin, datën dhe orën e paraqitjes, subjektin e kërkesës dhe cilësinë e personit të thirrur (tatimpagues, pale e tretë, ose ekspert), një listë të librave dhe regjistrimeve specifike, dhe të dokumenteve të tjera që personi duhet të dorëzojë.

*d) Kompetenca për të marrë ekzemplarë dokumentesh dhe për të hyrë në mjediset e biznesit*

Në zbatim të Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008 “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë”, nenet 60-62, punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtë që t'i vihen në dispozicion librat, regjistrimet, informacionin, dokumentet e nevojshme që vërtetojnë llogaritjen e saktë të detyrimeve tatimore. Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtën e hyrjes në mjediset e veprimtarisë ekonomike të tatimpaguesit, gjatë orarit zyrtar të punës.

Me kërkesën e punonjësit të autorizuar të Drejtorisë së Hetimit Tatimor, tatimpaguesi jep sqarime shtesë, me gojë ose me shkrim. Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtë që edhe palët e treta të japin informacion me shkrim ose me

gojë, të vënë në dispozicion librat dhe regjistrimet si edhe informacion tjetër lidhur me detyrimin tatimor të një tatimpaguesi me të cilin ata kanë hyrë në transaksione tregtare ose financiare.

e) *Kompetencë për kontroll me mandat*<sup>135</sup>

Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka autoritetin, që bazuar në dispozitat e Kodit të Procedurës Penale, neni 298, të kryejë kontrolle dhe verifikime në mjediset e biznesit.

Autoriteti për marrjen e informacionit nga burimet legale ose informacioni i fshehtë.

Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor ka të drejtë të marrë të dhëna nga burime legale ose nga bashkëpunimi i fshehtë me individë.

f) *Kompetenca për përdorimin e mjeteve teknike të posaçme*

Punonjësit e autorizuar të Drejtorisë së Hetimit Tatimor, bazuar në Vendimin e Këshillit të Ministrave Nr. 400, datë 22.04.2009, përdorin mjete teknike dhe elektronike, të posaçme për gjurmimin dhe hetimin e veprave penale, fiksimin dhe dokumentimin e provave.

g) *Kompetenca për të kryer sekuestre*<sup>136</sup>

Punonjësi i autorizuar i Drejtorisë së Hetimit Tatimor, bazuar në nenin 299 të Kodit të Procedurës Penale, ka të drejtë të kryejnë veprime hetimore të domosdoshme dhe, kur është rasti, të sekuestrojë provat materiale dhe sendet që lidhen me veprën penale.

---

<sup>135</sup>Neni 298 i Kodit të Procedurës Penale.

<sup>136</sup> Nenin 131, i Ligjit Nr. 9920, datë 19.5.2008, “Për procedurat tatimore në Republikën e Shqipërisë” dhe neni 299 i Kodit të Procedurës Penale.

#### *4.2.2. Programet e Investigimit Kriminal*

Drejtoria e Hetimit Tatimor ka në programin e saj dy fusha: Evazionin tatimor dhe mashtrimin me tatimet.

##### *Programi i Evazionit (Fshehjeve)*

Programi i Evazionit Tatimor për Drejtorinë e Hetimit Tatimor, përfshin ndjekjen dhe hetimin e një numri të caktuar aktiviteteve dhe veprimesh joligjore, zakonisht brenda veprimtarive ligjore. Legjislacioni tatimor dhe ai jotatimor, nën juridiksionin e Drejtorisë së Hetimit Tatimor, mund të përdoret për programimin e objektivave të kësaj fushe. Brenda programit të evazionit dhe mashtrimit, ka nënprograme, të cilat po i përmendim më poshtë:

*AKCIZAT* - Hetimet përfshijnë shkelje të ligjit të akcizave, Fshehja e të ardhurave nga kompanitë, bizneset dhe individët. Hetimet përfshijnë shkeljen e Ligjit “Për tatimin mbi të ardhurat”.

*Lojërat e Fatit* - Hetime të lidhura me të ardhurat e gjeneruara nga industria e lojërave të fatit.

*Kujdesi shoqëror dhe shëndetësor* - Hetime të lidhura me të ardhura nga mashtrimi me kujdesin shoqëror dhe shëndetësor. Të gjitha hetimet e mashtrimeve me sigurimet, që përfshijnë kujdesin shoqëror dhe shëndetësor, përfshihen në këtë program.

*Sigurimet*- Hetimet përfshijnë të ardhurat e gjeneruara nga/ose për industrinë e sigurimeve, e cila nuk është e lidhur me sigurimin e kujdesit shëndetësor.

*Rimbursimet e dyshimta* - Hetimet përfshijnë skemat mashtruese të rimbursimit të tatimeve.

*Përgatitja dhe dorëzimi i deklaratave* - Hetimet përfshijnë përgatitjet e deklaratave tatimore false, ose mashtruese.

*Telemarketingu* - Hetime të të ardhurave ku porositë telefonike ose me mjete të tjera komunikimi wireless, që janë një element kryesor i përdorur për të promovuar, bëjnë thirrje ose tregtojnë produkte apo shërbime.

*Institucione financiare* - Hetime në të cilat të ardhurat janë gjeneruar si rezultat i mashtrimeve përkundrejt (ose të lidhura me bankat, unionet e kreditit, kursimet dhe me kreditë) bizneseve që punojnë me para në dorë, kursimeve, agjentëve të bursës, ose agjencive rregullatore të lidhura ose edhe aftësisë paguese të institucioneve në risk.

*Falimentimi* – Hetimet ku mashtrimet me falimentimin janë pjesë e brendshme e skemave të evazionit tatimor.

*Mashtrimi i Përgjithshëm* - Hetime të lidhura me të ardhura të cilat nuk futen në programet e fushave të tjera.

*Programi i mospagimit me dashje të detyrimeve tatimore.*

Programi i mospagimit me dashje të detyrimeve tatimore, përfshin rastet e mospagimit të detyrimeve tatimore të deklaruar nga vetë tatimpaguesi, ose të vlerësuara nga Administrata Tatimore. Fshehja, ose tregimi i rremë i të ardhurave, ose i objekteve që i nënshtrohen tatimeve dhe taksave, përbëjnë vepër penale. Mospagimi i tatimeve dhe i taksave brenda afatit të caktuar, me gjithë mundësinë e pagimit të tyre, kur më parë janë marrë masa administrative shtrënguese, përbën vepër penale<sup>137</sup>.

#### *4.2.3. Teknikat Hetimore*

Teknikat hetimore klasifikohen në Hetimet e Para, Hetimet e Përgjithshme dhe në Hetimin Penal të subjektit.

Hetimet e Posaçme. Më poshtë do të trajtohen karakteristikat dhe veçoritë e gjithsecilit.

*Hetimet e Përgjithshme.*

---

<sup>137</sup> Neni 181 i Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë.

Hetimi i Përgjithshëm është një studim, një vërtetim ose një veprimtari shqyrtimi e lidhur me një grup, veprimtari ose Program të Drejtorisë së Hetimit Tatimor, me qëllim identifikimin e shkeljeve të mundshme të legjislacionit që zbatohet nga Administrata Tatimore. Fillimi i një Hetimi të Përgjithshëm: Zakonisht punonjësit e inteligjencës fillojnë një Hetim të Përgjithshëm, bazuar në pretendimet për moszbatim të ligjit tatimor brenda kategorive specifike të individëve ose personave juridikë. Për autorizimin e Hetimeve të Përgjithshme, përdoret formulari përkatës. Qëllimi përfshin deklarimet ekzistuese dhe indikacionet e moszbatimit të ligjit të tilla si: komunikimi me informatorin, hetimet e mëparshme të subjektit, referimet nga drejtori dhe funksione të tjera brenda DPT-së etj. Fusha e veprimit të Hetimit të Përgjithshëm përfshin llojet e kontakteve të realizuara më parë, jashtë strukturave të DPT-së, të ndryshme nga ato të autorizuar për një Investigim të Përgjithshëm, llojin e informacionit të mbledhur, vlefshmërinë e informacionit/regjistrimeve të mbledhura. Hetimi i Përgjithshëm aprovohet nga Drejtori i Drejtorisë së Hetimit Tatimor në DPT. Autoriteti aprovues nuk mund të delegohet. Teknikat e lejuara për një hetim të përgjithshëm janë kërkimet brenda data-base dhe brenda regjistrimeve ekzistuese të DPT-së, informacionet e institucioneve të tjera shtetërore qendrore dhe lokale, kontakti me informatorët, të cilët mendohet se kanë informacion lidhur me çështjen, si kontakte me jashtë (bazuar në marrëveshje me vendet e tjera), me agjenci të tjera shtetërore të ngjashme me ato të shkronjës së mësipërme “b”, ose me mbikëqyrjen, vëzhgimin konsensual, si edhe me operacionet e fshehta.

Burimet jashtë institucioneve shtetërore, duhet të jenë në atë masë që nuk ka zbulim të një individi ose të një personi juridik të veçantë, dhe që informacioni të jetë i lidhur me hetimin. Konsiderohen hetime të para, ato hetime në të cilat një individ ose një person

juridik supozohet se nuk zbaton ligjin tatimor, ose mund të ketë elemente të një veprë penale. Hetimet e Para, kanë të bëjnë gjithashtu me një grup individësh, të cilët janë të përfshirë në një skemë e cila i lidh së bashku dhe që supozohet se janë në shkelje të legjislacionit tatimor. Hetimet e Para mund të jenë zanafilla e më shumë se një hetimi penal të subjektit. Ato gjithashtu mund të mbyllen pa u shoqëruar me një hetim penal të subjektit. Hetimet e Para mund të vijnë nga shumë burime. Disa nga ato janë: Informacioni që vjen nga punonjësit e hetimit tatimor në Rajone. Nëse Drejtori i Hetimit Tatimor në DPT vendos të vazhdojë hetimin në atë rajon, do të fillojë një hetim parësor. Mashtrimet kriminale që referohen ose dërgohen nga kontrolli tatimor, në adresë të mbledhjes së tatimeve ose drejtorive të tjera në administratën tatimore duhet të konsiderohen si investigime parësore. Hetimet e Para nisin dhe kryhen për individë dhe persona juridikë nga puna e bërë dhe prej konkluzioneve të nxjerra gjatë procesit të një Hetimi të Përgjithshëm. Hetimet e Para zhvillohen vetëm kur duket qartë se një individ apo person juridik i identifikuar, mund të ketë elemente për procedim penal. P.sh: Informacioni i vënë në dispozicion nga DPPPP duke respektuar të gjitha rregullat për informacionin e klasifikuar<sup>138</sup>, mund të shërbejë si një indicje për fillimin e hetimit penal.

Teknikat e Autorizuara të Hetimeve Parësore (Fillestare). Kontaktet me punëdhënësit dhe persona të tjerë që dorëzojnë informacion nëpërmjet deklaratave tatimore, për verifikimin e të dhënave.

Vëzhgimet (monitorimet) konsensuale, kontrollin e postës, diskutime me punonjësit e Administratës Tatimore, kontakte me autoritete të huaja shtetërore, të koordinuara me DPT, kontakte me tatimpaguesit me email, për verifikimin e regjistrimit të deklaratave

---

<sup>138</sup>LI i g j Nr. 8457, datë 11.02.1999 Për informacionin e klasifikuar "sekret shtetëror".

të tyre, kontaktet me punëdhënës për persona potencialë fiktivë janë të lejuara, por edhe të limituara sipas rastit, informacione të palëve të treta janë gjithashtu të lejuara, me qëllim përcaktimin e identitetit të saktë të një deklaruesi lidhur me një kërkesë apo deklarate false apo mashtrim, të ardhur nga funksionet e tjera të administratës tatimore si Shërbimi i Tatimpaguesve etj.

#### *Hetimi Penal i Subjektit.*

Hetimi Penal i Subjektit kryet ndaj një individi apo një personi juridik, i supozuar se ka shkelur legjislacionin që ndjek dhe zbaton administrata tatimore, dhe që ka potencialisht element penal. Objektivi i Hetimit Penal të Subjektit, është që të mbledhë informacion dhe prova që provojnë ose jo ekzistencën e një shkelje. Hetimet Penale të Subjektit, iniciohen gjithmonë pas një Hetimi Parësor. Një Hetim Parësor dhe një Hetim Penal i Subjektit, mund të fillohet në ato raste kur investigimi ka potencial për vepër penale.

### **4.3. Statusi i Oficerëve të Policisë Gjyqësore. Raporti me institucionet e tjera**

Ligji penal dhe Kodi i Procedurës Penale në luftën kundër kriminalitetit, në praktikë lidhet me detyrat e policisë.

Realizimi në praktikë i parimeve dhe dispozitave ligjore penale e procedurale penale është treguesi kryesor i efektivitetit të tyre në luftimin e kriminalitetit.

Shërbimet e policisë gjyqësore organizohen dhe funksionojnë pranë të gjitha shkallëve të prokurorive dhe gjykatave, me qëllim që të sigurohet kryerja e veprimeve procedurale penale në fazën e hetimit paraprak.

Një rol i veçantë i takon policisë gjyqësore për marrjen dhe administrimin e provave të veprës penale. Praktika ka shumë shembuj pozitivë, kur janë mbledhur provat, janë verifikuar dhe akuza e dërguar nga prokurori është pranuar nga gjykata, e cila ka dhënë fajësinë e të pandehurit.

Sipas Kodit të Procedurës Penale, Policia Gjyqësore është në varësi profesionale të prokurorit.

Bazuar në normat e Kodit të Procedurës Penale të gjitha veprimet procedurale penale të policisë gjyqësore që janë parashikuar në ligj, kontrollohen nga prokurori. Këto dispozita sigurojnë rregullshmërinë e veprimeve procedurale sipas ligjit dhe janë në mbrojtje të lirive e të drejtave themelore të njeriut, posaçërisht të personave të akuzuar.

Policia gjyqësore gjatë veprimtarisë së saj bashkëpunon e bashkëvepron edhe me seksionet e tjera të policisë, si me policinë e shtetit, policinë tatimore, policinë ndërtimore dhe organet e tjera sipas ligjeve në fuqi. Sa më i organizuar dhe efektiv do të jetë ky bashkëpunim e bashkëveprim, aq më tepër do të rritet efektiviteti i ligjit penal dhe procedural penal për luftimin e kriminalitetit dhe parandalimin e tij.

Të tilla mund të përmendim: strategjia kundër krimit të organizuar, kundër trafikimit dhe terrorizmit, strategjia sektoriale e menaxhimit publik, strategjia kundër pastrimit të produkteve të veprës penale, etj. Zbatimi në praktikë i këtyre strategjive është dëshmia më e mirë e efektivitetit të policisë gjyqësore dhe të policive të tjera në luftimin e kriminalitetit. Ndërkohë, problemet që u shtruan më lart për raportet e prokurorisë me policinë gjyqësore mbeten objekt diskutimi për të gjendur zgjidhjet më të përshtatshme.

Gjithashtu janë miratuar një sere aktesh të tjera që kanë rëndësi, pasi forcojnë veprimtarinë hetimore të oficerëve të policisë gjyqësore, duke nisur nga rekrutimi,

Nisur nga fakti se ka pasur një korrespondence të vazhdueshme midis Hetimit Tatimor dhe organit të Prokurorisë, u arrit që nëpërmjet Vendimit të Prokurorit të Përgjithshëm, inspektorëve të hetimit t’ju njihen atributet e policisë gjyqësore<sup>139</sup>, për të gjithë punonjësit e Drejtorisë së Hetimit Tatimor pa përjashtim.

Nëpërmjet pajisjes me një status të tillë, këta punonjës patën lehtësira të mëdha në ushtrimin e detyrave funksionale të tyre. Inpakti në shoqërinë civili i këtij vendimi ishte realisht i madh. Me bindje mund të them se ky vendim u konsiderua “pistë e lirë” hetimi për inspektorët të cilëve deri në këtë moment jo pak herë iu ishte “mbyllur dera”, nga tatimpaguesi pa as më të voglin problem. Padyshim paralelisht me lehtësirat ata mbartën përgjegjësi edhe më të mëdha në lidhje me ushtrimin e detyrave funksionale.

#### **4.4. Drejtoria e Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion)**

Objektivi kryesor i punës së Drejtorisë së Investigimit (Antikorrupsionit) në Drejtorinë e Përgjithshme të Tatimeve, së bashku me njësitë e hetimit tatimor në Drejtoritë Rajonale Tatimore, është marrja e masave për të parandaluar, luftuar dhe zbuluar shkeljet penale që lidhen me tatimet si dhe për të dërguar shkelësit e tyre përpara drejtësisë. Këto drejtori ushtrojnë funksionet e tyre mbikëqyrëse dhe zbatojnë masat shtrënguese në përputhje me dispozitat e Ligjit “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”, Vendimit të Këshillit të Ministrave për detyrat dhe funksionet e Drejtorisë së Hetimit Tatimor dhe akteve të tjera ligjore në fuqi. Drejtoria e Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion) dhe njësitë e hetimit tatimor kanë si mision parësor: parandalimin, zbulimin dhe hetimin e veprimeve të administratës tatimore, të cilat mund

---

<sup>139</sup>Udhëzim i Përbashkët i Ministrit të Brendshëm dhe Prokurorit të Përgjithshëm Nr. 2, date 07.11.2011 “Për kryerjen dhe përfundimin e hetimeve të kallëzuara drejtpërdrejt në Prokurori apo të filluara kryesisht nga prokurori”.

të përbëjnë vepra penale; mbledhjen e informacionit nga burime të ndryshme për veprimtaritë e punonjësve të administratës tatimore qendrore, të cilat mund të përbëjnë vepër penale; bashkërendimin e punës me prokurorinë, si hallkë ndërmjetëse, për vazhdimin e plotë të hetimit; shërbimin, si pikë kontakti, ndërmjet administratës tatimore dhe institucioneve të tjera. Punonjësit e Drejtorisë së Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion) gëzojnë atributet e Policisë Gjyqësore, në përputhje me Kodin e Procedurës Penale dhe ligjin për organizimin dhe funksionimin e Policisë Gjyqësore. Punonjësit e Drejtorisë së Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion) dhe ata të njësive të hetimit tatimor, që ushtrojnë funksionet e parandalimit, të zbulimit, ndjekjes dhe hetimit të plotë të veprave korruptive pajisen me armë, në përputhje me legjislacionin e fushës. Miratimi i lejes jepet nga Ministria e Brendshme, vetëm pas autorizimit të lëshuar nga Ministri i Financave. Detyrat dhe funksionet e Drejtorisë së Investigimit të Brendshëm (Antikorrupsion) dhe të njësive të hetimit tatimor miratohen me vendim të Këshillit të Ministrave.

#### **4.5. Partnerët ndërkombëtare në luftën kundër evazionit**

Evoluimi i krimit kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike si edhe natyra gjithnjë e më shumë transnacionale e tij e bën të nevojshme thellimin e mëtejshëm të bashkëpunimit me partnerët dhe me organizmat ndërkombëtarë.

Këshilli i Europës ka krijuar një numër instrumentesh për luftën kundër korrupsionit në fushën publike dhe në atë private si dhe për kompensimin e dëmeve që shkaktohen nga korrupsioni, sjellja e nëpunësve publikë dhe financimi i partive politike. Këto instrumente synojnë të përmirësojnë kapacitetet e shteteve me qëllimin për të luftuar

korupsionin në nivel kombëtar dhe ndërkombëtar. Vlerësimi dhe monitorimi i masave të marra në këtë drejtim nga vendet e Këshillit të Europës për të luftuar korupsionin po realizohet nga Iniciativa e Bashkëpunimit të Europës Juglindore (SECI), ndërsa me luftën kundër krimit ndërkufitar po merret një grupim i administratave Policore dhe Doganore të trembëdhjetë vendeve të Europës Juglindore, ndër të cilat bën pjesë dhe Shqipëria si vend themelues. Rezultatet e punës së Qendrës SECI në luftën kundër krimit të organizuar ndërkufitar, kanë sjellë në mënyrë të natyrshme nevojën që kjo iniciativë të zhvillohet më tej në një nivel më të lartë organizativ. Për këtë arsye, nëpërmjet një grupi të posaçëm pune, është realizuar projektkonventa e SELEC-it (Qendra e Zbatimit të Ligjit e Europës Juglindore), një dokument, i cili është miratuar edhe nga Komiteti i Përbashkët i Bashkëpunimit, organi më i lartë vendimmarrës i SECI-t. Me ratifikimin dhe me hyrjen në fuqi të këtij dokumenti të së drejtës ndërkombëtare, iniciativa SECI do të shndërrohet në organizatë ndërkombëtare, një status i cili do të rrisë kapacitetet dhe performancën në luftën kundër krimit ndërkufitar. Bashkëpunimi rajonal është i rëndësishëm për zhvillimin dhe konsolidimin e hetimit të krimit ekonomiko- financiar.

Më poshtë do të trajtohen shkurtimisht mjetet juridike ndërkombëtare në funksion të luftës kundër evazionit, të cilat i kam konsideruar me interes të veçantë në drejtim të këtij punimi. Përshkrimi nuk bëhet në kontekstin e ndërtimit funksional të tyre, por me një fokus veçantë me qëllim që tashmë të shmangim konceptet e njohura.

Bashkëpunimi ndërkombëtar është i domosdoshëm sepse bën të mundur kufizimin e të ashtuquajturave “*parajsa fiskale*”, në ato vende që lejojnë paratë me prejardhje të paligjshme (të pista) që të tranzitojnë nëpërmjet llogarive sekrete në bankat e tyre lokale. Parajsat fiskale përdoren nga organizimet kriminale, për të bërë të mundur

humbjen e gjurmëve të parave të tyre, duke kufizuar kështu mundësitë e hetimeve. Kohët e fundit janë bërë propozime që ndaj vendeve që krijojnë dhe lejojnë brenda tyre parajsa fiskale, të aplikohen sanksione tregtare, por problemi është se sanksione të tilla, që të jenë efikase, do të duhet të mbështeten nga shumë vende.

Pikërisht strukturat më poshtë tregojnë për avancimin e Shqipërisë në këtë drejtim:

### ***Konventa e Varshavës***<sup>140</sup>

Kjo konventë është nënshkruar që prej 16 majit të 2005-ës dhe është ratifikuar nga Shqipëria me anë të Ligjit Nr. 9641, datë 20 nëntor 2006. Sipas kësaj Konvente, palët nënshkruese kanë rënë dakord të bëjnë të mundur kërkimin, grumbullimin, identifikimin, bllokimin, sekuestrimin dhe konfiskimin e pasuritë qoftë, me origjinë ligjore ose joligjore, e cila është përdorur apo alokuar për t'u përdorur me çdo mjet, tërësisht apo pjesërisht, për financimin e terrorizmit, ose produktet e kësaj vepre penale, dhe për të mundësuar bashkëpunim për këtë qëllim në shkallën më të gjerë të mundshme.

### ***Komiteti MONEYVAL***<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> Konventa e Këshillit të Europës, Varshavë 16 maj 2005 "Për pastrimin, kërkimin, kapjen dhe konfiskimin e produkteve të krimit dhe për financimin e terrorizmit", Varshavë 16 maj 2005. Ratifikuar me Ligjin Nr.9646, datë 27.11.2006.

<sup>141</sup> Ligji Nr. 8610, datë 17.05.2000 "Për parandalimin e pastrimit të parave". Në gusht të vitit 2001, krijohet Drejtoria e Bashkërendimit të Luftës Kundër Pastrimit të Parave, në Ministrinë e Financave. Ligji Nr. 9084, datë 19.06.2003 "Për disa shtesa dhe ndryshime në Ligjin 8610, të 17.05.2000 "Për parandalimin e pastrimit të parave". Në korrik të vitit 2004, Parlamenti Shqiptar miratoi Ligjin Nr. 9258, "Për masat kundër financimit të terrorizmit"; Në nëntor të vitit 2006, miratohet Ligji Nr. 9641, datë 20.11.2006, "Për ratifikimin e Konventës së Këshillit të Europës "Për Parandalimin e Terrorizmit" dhe Ligji Nr. 9646, datë 27.11.2006 "Për ratifikimin e Konventës së Këshillit të Europës "Për Pastrimin, Kërkimin, Kapjen dhe Konfiskimin e Produkteve të Krimit dhe të Financimit të Terrorizmit"; Këto ndryshime, u pasqyruan në Ligjin Nr. 10 391, datë 3.3.2011 "Për disa shtesa dhe ndryshime në Ligjin Nr. 9917, datë 19.05.2008 "Për parandalimin e pastrimit të parave dhe financimin e terrorizmit".

Shqipëria është anëtare e Komitetit të Ekspertëve për Masat për Parandalimin e Pastrimit të Parave dhe të Financimit të Terrorizmit i Këshillit të Europës. Komiteti luan një rol të rëndësishëm në zbatimin e standardeve të pranuara në nivel ndërkombëtar për luftën kundër pastrimit të parave dhe financimit të terrorizmit. Periodikisht ndërmerren vlerësime të ndërsjella të shteteve anëtare, bazuar në standardin e FATF dhe BE-së, dhe bëhen rekomandime të rëndësishme në lidhje me aspektin ligjor, financiar dhe të zbatimit të ligjit që duhet të zbatohen nga institucionet përkatëse shtetërore.

### ***Grupi EGMONT***<sup>142</sup>

EGMONT është një rrjet i rëndësishëm i Njësive të Inteligjencës Financiare në të gjithë botën. I përbërë nga 26 shtete anëtare si dhe nga shtete me statusin e vëzhguesit si SHBA dhe Kanada, Grupi Egmont është një forum i rëndësishëm për shkëmbimin e informacionit dhe praktikave më të mira ndërmjet shteteve anëtare sikurse edhe për rritjen e nivelit të zbatimit të standardeve ndërkombëtare për parandalimin e pastrimit të parave dhe të financimit të terrorizmit. Sistemi Ndërkombëtar i Egmont (Secure web System) lejon anëtarët e grupit Egmont të komunikojnë me njëri-tjetrin nëpërmjet postës së sigurt elektronike, duke dhënë informacion dhe duke pasur akses në informacion në lidhje me prirjet, instrumentet<sup>143</sup> analitike dhe zhvillimet teknologjike. Me fjalë të tjera, ky sistem jep mundësinë që të lehtësohen shkëmbimet e shpejta të informacionit që mund të përforcojnë përpjekjet e agjencive të zbatimit të ligjit në nivel vendor, shtetëror ose federal për luftën ndaj pastrimit të parave.

---

<sup>142</sup>[www.egmontgroup.org/statement of purpose.pdf](http://www.egmontgroup.org/statement%20of%20purpose.pdf)

<sup>143</sup>[www.egmontgroup.org/procedure for being recognised.pdf](http://www.egmontgroup.org/procedure%20for%20being%20recognised.pdf)

## **FATF<sup>144</sup>**

FATF është një grup ndërqeveritar vendimmarrës që ka si synim të vendosë standarde ndërkombëtare dhe të zhvillojë e të promovojë politika në nivel kombëtar e ndërkombëtar për të luftuar pastrimin e parave (PP) dhe financimin e terrorizmit (FT). Kjo strukturë është krijuar në korrik të vitit 1989 gjatë samitit të G-7-ës, mbajtur në Paris për të marrë në shqyrtim dhe për të zhvilluar masat për luftën ndaj pastrimit të parave. FATF ka 35 anëtarë juridiksioni duke përfshirë MONEYVAL-in. Përparësia e FATF-it është që të sigurojë luftë ndërkombëtare ndaj pastrimit të parave dhe financimit të terrorizmit si dhe zbatim konkret të 40 + 9 rekomandimeve<sup>145</sup> të saj në të gjithë botën. Duke filluar që nga anëtarët<sup>146</sup> e tij, FATF monitoron progresin e vendeve në zbatimin e masave AML/CTF; shqyrton teknikat e pastrimit të parave dhe të financimit të terrorizmit si dhe masat përkatëse kundër tyre dhe promovon miratimin dhe zbatimin në nivel global të 40+9 rekomandimeve.

## **Qendra SECI<sup>147</sup>**

Iniciativa Bashkëpunuese e Evropës Juglindore për luftën kundër krimit ndërkufitar është një grup që përfshin përfaqësues të autoriteteve policore dhe doganore të 13

---

<sup>144</sup> Grupi i Veprimit Financiar (Kundër Pastrimit të Parave).

<sup>145</sup> Anti-Money Laundering: International Law and Practice. Edited by W.H. Muller, C.H. Kaolin and J.G. Goldsworth-2007, John Wiley & Sons, Ltd, faqe 71.

<sup>146</sup> Vende anëtare të FATF-it janë : Argjentina (2000); Australia (1990); Austria (1990); Belgjika (1990); Brazili (2000); Kanadaja (1990); Danimarka (1991); Finlanda (1991); Franca (1990); Gjermania (1990); Greqia (1991); Hong Kong –Kina (1991); Island (1992); Irlanda (1991); Italia (1990); Japonia (1990); Luksemburg (1990); Meksikao (2000); Holanda (1990); Zelanda e Re (1991); Norvegji (1991); Portugalia (1991); Federata Ruse (2003); Singapori (1992); Afrika e Jugut (2003); Spanja (1990); Suedia (1990); Zvicra (1990); Turqia (1991); Mbretëria e Bashkuar (1990) dhe Shtetet e Bashkuara të Amerikës (1990). Komisioni Europian (1990) dhe Këshilli i Bahkëpunimit të Gjirit (1991). Përveç kësaj, Republika Popullore e Kinës u bë një vëzhgues më 21 janar 2005, me një të parë për t'u bërë një anëtare e plotë e organizimit: në këtë fazë, për procesin e anëtarësimit Kina po vazhdon me një ritëm të qëndrueshëm. Gjithashtu, kohët e fundit, Republika e Koresë u bë vëzhguese (korrik 2006) dhe India gjithashtu (dhjetor 2006) me synimin që India dhe Korea të bëhen anëtarë të plotë në të ardhmen. Këto juridiksione përfaqësojnë pothuajse të gjitha qendrat e mëdha financiare në botë.

vendeve anëtare të Evropës Juglindore me synim shkatërrimin e rrjeteve të krimit të organizuar. Veprimtaria operationale e qendrës SECI zhvillohet në kuadrin e shtatë Taks Forcave, të cilat krahas çështjeve të trafikimit të drogës dhe trafikimit të qenieve njerëzore, makinave të vjedhura, kontrabandës dhe mashtrimit doganor, trajtojnë edhe krimet financiare dhe kompjuterike.

### ***INTERPOL***

Interpoli është Organizatë ndërkombëtare e agjencive policore ku marrin pjesë 187 shtete anëtarë. Themeluar në vitin 1923 dhe me seli qendrore në Lion, Francë, misioni i Interpolit është që të lehtësojë bashkëpunimin policor në nivel ndërkombëtar po ashtu edhe të mbështesë organizatat, autoritetet dhe agjencitë që përpiqen të parandalojnë dhe të luftojnë krimin në nivel ndërkombëtar. Shqipëria është anëtare e Interpolit që prej vitit 1991.

### ***EUROPOL***

EUROPOL është agjencia e inteligjencës kriminale e BE-së. Funkcionon plotësisht që prej korrikut të vitit 1999. Agjencia është aktive në të gjitha vendet europiane dhe koordinon veprimtaritë nga selia qendrore në Hagë. Misioni i EUROPOL-it është të kontribuojë në mënyrë domethënëse në drejtim të luftës ndaj krimit të organizuar në BE. Policia e Shtetit bashkëpunon ngushtë me EUROPOL-in.

Detyra e Policisë Europiane konsiston në:

- Lehtësimin e shkëmbimit të informacionit midis shteteve anëtare;
- Të përfitojë, të ndërlidhë dhe të analizojë informacionin;

- Të njoftojë autoritetet kompetente pa vonesë, për informacione që kanë lidhje me to dhe me identifikimin e lidhjeve mes tyre;
- Të ndihmojnë hetimet në shtete anëtare, duke siguruar të gjithë informacionin e nevojshëm;
- Të mbajë një sistem të kompjuterizuar për të grumbulluar të dhëna.

### ***FinCEN***

Rrjeti i zbatimit të ligjit në fushën e krimeve financiare është themeluar nga Departamenti i Thesarit i SHBA-së në prill të 1990-ës për të ofruar një rrjet qeveritar të inteligjencës dhe analitik me burime të shumta, për të mbështetur identifikimin, hetimin dhe ndjekjen penale të pastrimit të parave në nivel kombëtar e ndërkombëtar nga agjencitë lokale, shtetërore, federale dhe të huaja bazuar në zbatimin e ligjit. Kjo çështje merr dimension ndërkombëtar në të gjitha shtetet e botës edhe për faktin se: “Sipas specialistëve italianë të luftës kundër pastrimit të parave ‘...shoqëritë offshore’<sup>148</sup> shfrytëzojnë parajsat financiare dhe nuk veprojnë në bashkëpunim me bankat vendëse, nuk kryejnë veprime bankare për qytetarët e këtij vendi, por futen në ciklin ndërkombëtar të transferimit të kapitaleve”<sup>149</sup>.

Për të përmbushur këtë mision FinCEN mban një bazë të dhënash të deklarimeve/raportimeve të transaksioneve me shuma të mëdha parash ose ndryshe të transaksioneve të dyshimta. Përveç këtyre raporteve, bankat dhe institucionet e tjera financiare kanë detyrimin të paraqesin Raporte të Veprimtarisë së Dyshimtë (RVD) për të vënë në dijeni rregullatorët dhe punonjësit e zbatimit të ligjit për veprimtari të mundshme kriminale që prek ose që kryet përmes institucionit. RVD-të ndihmojnë në

<sup>148</sup> Në det të hapur.

<sup>149</sup> N. Mëçalla, “Pastrimi i parave kërcënim për sigurinë kombëtare”, Tiranë 2007. Botim i “Dita 2000” faqe 34.

identifikimin e mashtrimeve me kartat e kreditit dhe me kreditë, përvetësimeve, mashtrimeve me çeqe. Divizioni i Programeve Ndërkombëtare u përgjigjet kërkesave të Njësive të Inteligjencës Financiare<sup>150</sup> të Grupit Egmont (FIU) sië edhe vepron për të kanalizuar kërkesat nga agjencitë kombëtare të zbatimit të ligjit për FIU-të e huaja.

---

<sup>150</sup> [www.egmontgroup.org/bestpractices.pdf](http://www.egmontgroup.org/bestpractices.pdf)

## KAPITULLI V: ANALIZA STATISTIKORE E VEPRAVE PENALE NË LIDHJE ME TATIMTAKSAT

### 5.1 Metodologjia e përzgjedhjes dhe e përcaktimit të grupit të veprave penale

Për përzgjedhjen e neneve objekt i punimit, që parashikojnë figura veprash penale të ndryshme janë përdorur kritere si objekti grupor (objekti i përgjithshëm), subjekti aktiv (autori i veprimit) dhe ana objektive (mënyrat e veprimit) veprime të kundërligjshme, abuzive, në interes të papërligjur të një shoqërie ose të një individi, veprime të cilat lidhen me shmangien nga pagimi i taksave dhe i tatimeve ndaj shtetit. Nenet e përfshira në këtë grup veprash penale janë përzgjedhur nga **Kreu III i Kodit Penal**. Krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike. Duke qenë se ky kre përfshin një numër të madh veprash, është përzgjedhur seksioni:

- ❖ Vepra penale në lidhje me taksat dhe tatimet.

#### 5.1.1. Burimi

Të dhënat statistikore janë marrë nga Vjetarë Statistikorë të Ministrisë së Drejtësisë të botuar në vitet 2009-2014. Gjithashtu një burim i rëndësishëm, që ka shërbyer si pikë referimi kanë qenë raportet vjetor të Prokurorisë. Statistika e paraqitur përmban:

- 1- çështje gjyqësore të përfunduara me vendim (forma e prerë), dhe
- 2- autorë të dënuar për grupin e veprave penale.

Të dhënat janë hartuar për periudhën kohore 2009-2014. Hulumtimi dhe Analiza prezanton numrin e çështjeve dhe të autorëve sipas neneve për secilin vit dhe në total pesë vitet nën analizë. Është përzgjedhur kjo periudhë duke pasur si kriter krijimin e Njësisë të Përbashkëta Hetimore (NjPH), pjesë e së cilës është edhe struktura e Hetimit

Tatimor, që është trajtuar si kapitull i veçantë në këtë punim. Kjo strukturë e posaçme ka si funksion hetimin e veprave në fushën e tatimtaksave, të cilën personalisht e kam konsideruar pjesë kryesore<sup>151</sup> të veprave penale objekt i punimit. Në përfundim prezantohet edhe totali i veprave penale sipas viteve dhe për gjithë periudhën kohore për grupin e veprave penale të përzgjedhura për hulumtim.

#### *5.1.2. Problematika*

Në këtë grup veprash penale u konsiderua e rëndësishme, të përfshiheshin edhe disa figura veprash penale të parashikuara në nene me disa paragrafë e ku njëri prej paragrafëve parashikon figurën e veprës penale si kundërvajtje, ndërsa paragrafi tjetër si krim. Një nen i tillë është: *Neni 181 Mospagimi i taksave dhe tatimeve etj.*

Përfshirja e tyre në analizën e vëllimit të veprave penale sipas këtij grupi, ishte disi e vështirë. Kjo për arsye se metodologjia e përpunimit të të dhënave statistikore nga Gjykatat dhe Ministria e Drejtësisë nuk bën specifikim konkret sipas paragrafit duke dhënë statistika për çështje dhe autorë të këtij neni pa bërë ndarjen e tij në paragrafë ku përcaktohen figura konkrete të veprës penale. Kjo sjell mangësi në analizë dhe përbën një defekt të statistikës zyrtare. Nenet e sipërcituara në total kanë një vëllim të gjerë çështjes dhe autorësh dhe në mungesë të specifikimit sipas cilësimit të subjektit (autorit) nuk mund të bëhet përfshirje statistikore e saktë në Grupin e Veprave Penale që po studiohet.

#### **5.2. Parashkrimi i figurave të veprës penale dhe dinamika e kriminalitetit**

---

<sup>151</sup> Kryesore në aspektin e shpeshtësisë së këtyre veprave në praktikën gjyqësore.

Më poshtë po renditen nenet e veprave penale objekt i hulumtimit dhe i analizës sasiore në vitet 2009-2014.

Neni 180 Fshehja e të ardhurave;

Neni 181 Mospagimi i taksave dhe tatimeve;

Neni 181/a Moskryerja e detyrave nga organet tatimore;

Neni 182 Ndryshimi në aparatet matëse

Neni 182/a Prishja e shenjave të bllokimit apo pezullimit të veprimtarisë tregtare;

#### *5.2.1. Vëllimi*

Në total për grupin e veprave penale të studiuara (veprat penale në fushën e tatimtaksave) gjatë viteve **2009 – 2014** janë shënuar 189 **çështje të përfunduara** dhe 205 **autorë të dënuar**.

Viti me më shumë çështje të proceduara është viti **2011** me 60 **çështje**.

Viti me më shumë autorë të dënuar është viti **2011** me 76 **autorë**.

Viti me më pak çështje të proceduara është viti **2010** dhe **2014** me 16 **çështje**.

Viti me më pak autorë të proceduar është viti **2010** me 16 **autorë**.

#### *5.2.2. Dinamika*

Numri i çështjeve dhe i autorëve për këtë grup veprash penale shënon rritje të vazhdueshme nga viti në vit. **Trendi 2009-2014 nuk mund të përcaktohet qartë.** Grupveprat penale për krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike për çështje ndër vite janë regjistruar:

**Tabela1.** Numri i çështjeve dhe të dënuarve në vite

| Vitet         | Çështje    | Të dënuar  |
|---------------|------------|------------|
| 2009          | 35         | 30         |
| 2010          | 16         | 16         |
| 2011          | 60         | 76         |
| 2012          | 34         | 37         |
| 2013          | 28         | 28         |
| 2014          | 16         | 18         |
| <b>Totali</b> | <b>189</b> | <b>205</b> |

Figura e veprës penale më e përhapur dhe më me vëllim çështjesh dhe autorësh është ajo e parashikuar në nenin 181 Mospagimi i taksave dhe tatimeve. Kjo figurë veprë penale në total ka shënuar për vitet 2009 – 2014, 119 çështje dhe 113 autor. Në vend të dytë për nga vëllimi vjen figura e veprës penale e parashikuar në nenin 180, Fshehja e të ardhurave. Përkatësisht me këtë nen gjatë viteve 2009-2014 janë proceduar 60 çështje dhe 82 autorë.

#### **4.3 Figura të veprave penale të paproceduara gjatë viteve 2009-2014**

Me interes në hulumtim paraqitet fakti që disa nene të këtij grupi veprash penale nuk janë proceduar asnjëherë. Konkretisht bëhet fjalë për:

Neni 182 Ndryshimi në aparatet matëse Neni 182/a Prishja e shenjave të bllokimit apo pezullimit të veprimtarisë tregtare. Në harkun kohor të pesë viteve, nuk ka asnjë rast procedimi për veprat e sipërcituara.

### **5.3. Klasifikimi i të dënuarve për krime sipas grupveprave penale të dënuara për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike në vite**

#### ***Viti 2009***

Grupveprat penale krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike me 421 çështje penale më pak (nga 2637 çështje penale në vitin 2008 në 2216 çështje penale në vitin 2009)<sup>152</sup>;

Duke analizuar të dënuarit sipas grupveprave penale për krime arrihet në përfundimin se kanë konsumuar veprat penale kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike 50 % të të gjithë të dënuarve për krime në këtë vit. Po të analizohet numri i veprave penale, që përmban grupimi i mësipërm, d.m.th. mesataren e të dënuarve për çdo krim, atëherë, të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike janë në vendin e parë me 41 të dënuar për çdo krim.

Sipas volumit të të dënuarve kemi në modë të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, kjo edhe për numrin e madh të veprave penale të parashikuara në legjislacionin penal. Moda për masën e dënimit edhe për vitin 2008 është dënimi deri 2 vite burg me 3340 dënime. Nga 7259 të dënuar në përgjithësi, kemi 362 të dënuar të mitur për krime dhe 49 të dënuar për kundërvajtje, që në total përbëjnë 411 të dënuar dhe që zënë 6 % të të dënuarve në shkallë vendi. Krahasuar me të dhënat e një viti më parë numri i të dënuarve të mitur është rritur me 4 të dënuar më shumë. Gjatë dy viteve të fundit rezulton se numri i të dënuarve të mitur ka ardhur duke u rritur gradualisht. Duke evidentuar të dënuarit sipas seksit arrihet në përfundimin se nga 7259 të dënuar,

---

<sup>152</sup> Marrë në adresën: [http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI\\_2009.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI_2009.pdf)

515 prej tyre janë femra ku 337 janë dënuar për krime dhe 178 për kundërvajtje dhe që zënë përafërsisht 7% të të gjithë të dënuarve, krahasuar me vitin 2008 kemi një ulje të numrit të femrave të dënuara prej 42 të dënuara. Duke e krahasuar me vitin 2008, në vitin 2009 për sa i përket klasifikimit të të dënuarve për krimet e kryera kundër jetës ky numër ka pësuar një ulje me 338 të dënuar më pak në krahasim me vitin 2008.

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

**Tabela 2. Krimet Viti 2009**

| Vepra Penale                                              | Çështje | Dënime |
|-----------------------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve<br>Neni 181              | 25      | 18     |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore<br>Neni 181/a2 | 4       | 0      |

**Tabela 3. Kundërvajtjet Viti 2009**

| Vepra Penale                                              | Çështje | Dënime |
|-----------------------------------------------------------|---------|--------|
| Fshehja e të ardhurave<br>Neni 180                        | 5       | 10     |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore<br>Neni 181/a1 | 1       | 1      |

### **Viti 2010**

Krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të parashikuar në Kodin Penal në (nenet 134-200) janë 2445 çështje<sup>153</sup>.

Nga analiza e këtyre të dhënave konkludohet se, për sa i përket sasisë së çështjeve penale të përfunduara, moda është klasa e çështjeve penale që përfshijnë krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të cilat tërësisht përbëjnë 2445 çështje penale ose 53% të të gjitha krimeve të gjykuara në vend që janë 4577 çështje. Për sa i përket intensitetit të çështjeve, për çdo krim përsëri moda e çështjeve të përfunduara është ajo e krimeve kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, sepse mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kemi 38 krime, duke lënë në vend të dytë krimet kundër autoritetit të shtetit me 19 krime, në vend të tretë krime kundër jetës me 11 krime mesatarisht për çdo figurë vepre penale. Është për t'u përmendur që edhe në vitin 2009, 2008 dhe 2007 këto tri kategori veprash penale kishin intensitetin më të lartë. Kështu në vitin 2009, për krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kishim 36 krime duke lënë në vend të dytë krimet kundër autoritetit të shtetit me 19 krime, në vend të tretë krime kundër jetës me 13 krime mesatarisht për çdo figurë vepre penale. Për vitin 2010 intensiteti i çështjeve të përfunduara për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike është rritur në 2445 çështje, pra 229 çështje më shumë se në vitin 2009. Krimet më të pakta në numër, të ndeshura sipas kësaj ndarje për vitin 2010, janë ato në fushën e krimeve seksuale, kundër lirisë së personit dhe kundër moralit, dinjitetit dhe familjes me respektivisht 3, 2 dhe 3 krime për çdo vepër penale të këtyre fushave.

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

#### **Tabela 4. Krimet Viti 2010**

---

<sup>153</sup> Marrë në adresën: [http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/Vjetari\\_Statistikor\\_2010.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/Vjetari_Statistikor_2010.pdf)

| Vepra Penale                              | Çështje | Dënime |
|-------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve Neni 181 | 12      | 12     |

**Tabela 5. Kundërvajtjet Viti 2010**

| Vepra Penale                                              | Çështje | Dënime |
|-----------------------------------------------------------|---------|--------|
| Fshehja e të ardhurave<br>Neni 180                        | 3       | 3      |
| Moskryerja e detyrave nga organet<br>tatimore Neni 181/a1 | 1       | 1      |

Duke analizuar të dënuarit sipas grupveprash penale për krime, arrihet në përfundimin se numrin më të madh të të dënuarve e përbëjnë ata që kanë konsumuar veprat penale kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, që përbëjnë 53% të të gjithë të dënuarve për krime. Po të analizohet intensiteti i të dënuarve, lidhur me numrin e veprave penale që përmban grupimi i mësipërm d.m.th. mesataren e të dënuarve për çdo krim, situata e mësipërme krijon një panoramë të tillë ku të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike janë në vendin e parë me 45 të dënuar për çdo krim. Ky grupim përbën modën për të dënuarit.

### **Viti 2011**

Krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të parashikuara në Kodin Penal në (nenet 134-200) janë përfunduar 2,710 çështje penale<sup>154</sup>.

Nga analiza e të dhënave konkludohet se për sa i përket sasisë së çështjeve penale të përfunduara, moda është klasa e çështjeve penale që përfshijnë krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të cilat tërësisht përbëjnë 2,710 çështje penale ose 53% të të gjitha krimeve të gjykuara në vend që janë 5,117 çështje. Për sa i përket intensitetit të çështjeve, për çdo krim përsëri moda e çështjeve të përfunduara është ajo e krimeve kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, sepse mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kemi 43 krime. Kështu në vitin 2010, për krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kishim 38 krime, duke lënë në vend të dytë krimet kundër autoritetit të shtetit me 19 krime, në vend të tretë krime kundër jetës me 11 krime mesatarisht për çdo figurë vepre penale. Për vitin 2011 intensiteti i çështjeve të përfunduara për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike është rritur në 2,710 çështje, pra 265 çështje më shumë se në vitin 2010.

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

**Tabela 6. Krimet Viti 2011**

| Vepra Penale                              | Çështje | Dënime |
|-------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve Neni 181 | 30      | 30     |

**Tabela 7. Kundërvajtjet Viti 2011**

<sup>154</sup> Marrë në adresën: [http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/Vjetari\\_Statistikor\\_2011.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/Vjetari_Statistikor_2011.pdf)

| Vepra Penale                                           | Çështje | Dënime |
|--------------------------------------------------------|---------|--------|
| Fshehja e të ardhurave Neni 180                        | 30      | 45     |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore Neni 181/a1 | 0       | 0      |

### **Viti 2012**

Krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të parashikuara në Kodin Penal në (nenet 134-200) janë përfunduar 3,057 çështje<sup>155</sup>. Nga analiza e këtyre të dhënave konkludohet se, për sa i përket sasisë së çështjeve penale të përfunduara, moda është klasa e çështjeve penale, që përfshijnë krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, të cilat tërësisht përbëjnë 3,057 çështje penale ose 55% të të gjitha krimeve të gjykuara në vend që janë 5,514 çështje. Për sa i përket intensitetit të çështjeve, për çdo krim përsëri moda e çështjeve të përfunduara është ajo e krimeve kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, sepse mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kemi 54 krime. Vlen për t'u përmendur që edhe në vitin 2011, 2010, 2009 dhe 2008 këto tri kategori veprash penale kishin intensitetin më të lartë. Kështu në vitin 2011, për krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike mesatarisht për çdo vepër penale në këtë grupim kishim 43 krime duke lënë në vend të dytë krimet kundër autoritetit të shtetit me 23 krime, në vend të tretë krime kundër jetës me 11 krime mesatarisht për çdo figurë veprash penale. Për vitin 2012 intensiteti i çështjeve të përfunduara për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike është rritur në 3.057 çështje, pra 347 çështje më shumë se në vitin 2011.

<sup>155</sup> Marrë në adresën:

[http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI\\_STATISTIKOR\\_2012.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI_STATISTIKOR_2012.pdf)

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

**Tabela 8 . Krimet Viti 2012**

| Vepra Penale                                 | Çështje | Dënime |
|----------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve<br>Neni 181 | 25      | 26     |

**Tabela 9. Kundërvajtjet Viti 2012**

| Vepra Penale                                              | Çështje | Dënime |
|-----------------------------------------------------------|---------|--------|
| Fshehja e të ardhurave Neni 180                           | 8       | 8      |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore<br>Neni 181/a1 | 1       | 1      |

Duke u mbështetur në të dhënat e mësipërme konkludohet që moda e të dënuarve sipas intensitetit është për klasat krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike. Sipas volumit të të dënuarve kemi në modë të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, kjo edhe për numrin e madh të veprave penale të parashikuar në legjislacionin penal.

### **Viti 2013**

Grupveprat penale, krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike me 325 çështje penale më pak (nga 3,057 çështje penale në vitin 2012, në 2732 çështje penale në vitin 2013)<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> Marrë në adresën:

[http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI\\_STATISTIKOR\\_2013.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI_STATISTIKOR_2013.pdf)

Duke u mbështetur në të dhënat statistikore, konkludohet që moda e të dënuarve edhe për këtë vit është për klasat krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike.

Sipas intensitetit është për klasat krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike. Sipas volumit të të dënuarve kemi në modë të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, kjo edhe për numrin e madh të veprave penale të parashikuar në legjislacionin penal. Moda për masën e dënimit edhe për vitin 2013 është dënimi deri 2 vite burg me 4,889 dënime. Nga 8,578 të dënuar në përgjithësi, kemi 589 të dënuar të mitur për krime dhe 91 të dënuar për kundërvajtje që në total përbëjnë 680 të dënuar dhe që zënë 8% të dënuarve në shkallë vendi. Krahasuar me të dhënat e një viti më parë numri i të dënuarve të mitur është ulur me 203 të dënuar më pak. Gjatë dy viteve të fundit rezulton se numri i të dënuarve të mitur ka ardhur duke u rritur. Duke evidentuar të dënuarit sipas seksit arrihet në përfundimin se nga 8,578 të dënuar, 335 prej tyre janë femra ku 206 janë dënuar për krime dhe 129 për kundërvajtje dhe që zënë përafërsisht 4% të të gjithë të dënuarve, krahasuar me vitin 2012 kemi një zbritje të numrit të femrave të dënuara prej 28 të dënuara.

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

**Tabela 10 . Veprat penale Viti 2013**

| Vepra Penale                                           | Çështje | Dënime |
|--------------------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve Neni 181              | 27      | 27     |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore Neni 181/a2 | 1       | 1      |

## Viti 2014

Grupveprat penale, krimet kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike me 340 çështje penale më pak (nga 2,732 çështje penale në vitin 2013 në 3,072 çështje penale në vitin 2014)<sup>157</sup>.

Duke u mbështetur në të dhënat e mësipërme, konkludohet që moda e të dënuarve sipas intensitetit është për klasat krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike. Sipas volumit të të dënuarve kemi në modë të dënuarit për krime kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike, kjo edhe për numrin e madh të veprave penale të parashikuara në legjislacionin penal. Moda për masën e dënimit edhe për vitin 2014 është dënimi deri 2 vite burg me 9,442 dënime. Nga 13,618 të dënuar në përgjithësi, kemi 545 të dënuar të mitur për krime dhe 5228 të dënuar për kundërvajtje që në total përbëjnë 773 të dënuar dhe që zënë 6% të dënuarve në shkallë vendi. Krahasuar me të dhënat e një viti më parë, numri i të dënuarve të mitur është rritur me 93 të dënuar më shumë. Gjatë dy viteve të fundit rezulton se numri i të dënuarve të mitur ka ardhur duke u rritur. Duke evidentuar të dënuarit sipas seksit arrihet në përfundimin se nga 13,618 të dënuar, 401 prej tyre janë femra ku 232 janë dënuar për krime dhe 169 për kundërvajtje dhe që zënë përafërsisht 3% të të gjithë të dënuarve dhe krahasuar me vitin 2013 kemi një rritje të numrit të femrave të dënuara prej 66 të dënuara (335 të dënuara femra për vitin 2013). Duke e krahasuar vitin 2013 me vitin 2014 për sa i përket klasifikimit të të dënuarve për krimet e kryera kundër pasurisë dhe në sferën ekonomike rezultojnë 339 të dënuar më shumë në krahasim me vitin 2013.

---

<sup>157</sup> Marrë në adresën: [http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI\\_2014\\_FINAL.pdf](http://www.drejtesia.gov.al/files/userfiles/statistika/VJETARI_2014_FINAL.pdf)

Ndërsa situata lidhur me veprat objekt punimi paraqitet si në tabelën më poshtë:

**Tabela 11 . Veprat penale Viti 2014**

| Vepra Penale                                           | Çështje | Dënime |
|--------------------------------------------------------|---------|--------|
| Mospagimi i taksave dhe tatimeve Neni 181              | 14      | 16     |
| Moskryerja e detyrave nga organet tatimore Neni 181/a2 | 2       | 2      |

#### **5.4. Defekte të Metodologjisë**

Statistika zyrtare e Gjyqësorit dhe Ministrisë së Drejtësisë në Republikën e Shqipërisë, paraqet disa probleme që vështirësojnë dhe që cenojnë cilësinë e hulumtimit statistikor për këtë grup veprash penale.

1. Nuk jepen të dhëna të ndara për paragrafë të ndryshëm të të njëjtit nen ku parashikohen figura të ndryshme veprash penale të cilat ndryshojnë te subjekti që kryen veprimin dhe që përkon me një subjekt në detyrë shtetërore apo funksion publik. I tillë është Neni 181/a Moskryerja e detyrave nga organet tatimore;

2. Vjetarët Statistikorë të Gjyqësorit dhe të Ministrisë së Drejtësisë nuk japin në çdo rast të dhëna mbi vepra sipas nenit të caktuar. Vepra është një e dhënë statistikore që jep informacion mbi çdo procedim sipas këtij neni edhe për rastin kur dosja shënohet sipas nenit që përmban akuzën më të rëndë, por ka në të edhe procedime për vepra të tjera.

## KAPITULLI VI: KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME

### 6.1. Konkluzione

Me gjithë ndryshimet dhe plotësimet në Kodin Penal, ndryshime të cilat kanë ndikuar deri diku në përmirësimin e punës në luftën kundër krimit të organizuar dhe atij financiar, konkludoj se ka ende probleme të mëdha. Në këtë drejtim mendoj se nga strukturat hetimore, duhet një punë më e kujdesshme, shumë më cilësore dhe një drejtim e kontroll më efektiv për rritjen e forcës zbuluese dhe ndëshkuese.

**1.** Me synim forcimin e luftës kundër krimit ekonomik dhe pakësimin e evazionit fiskal, çmoj se është e domosdoshme të zëvendësohet paketa legislative ekzistuese në fushën e tatimtaksave me një Kod Tatimor, ashtu sikurse e kanë edhe vende të zhvilluara si Gjermania, Franca etj.

- Hartimi i këtij kodi të bëhet me qëllim parashikimin e parimeve bazë në këtë fushë.

- Konkretisht kam konstatuar se “*Parimit të aftësisë paguese*” nuk i është dhënë rëndësia e duhur juridike nga ana e legjislatorit, duke mos u parashikuar në ndonjë dispozitë të veçantë. Mendoj se ky parim duhet të ketë të njëjtën rëndësi ashtu si edhe parimet e tjera që rregullojnë veprimtari të të njëjtës fushë, të cilat janë përfshirë në Kushtetutën e Republikës së Shqipërisë. Mendoj se duhet të parashikohet edhe në ligjin penal si një rrethanë më vete. Pjesa më e madhe e vendeve të Europës e kanë konsideruar të rëndësishëm këtë parim dhe e kanë bërë pjesë të kushtetutave të tyre, duke filluar nga Kosova e deri te Gjermania, e cila cilësohet si një ndër shtetet më të forta për nga ekonomia. Kushtetuta si akt themelor i shtetit do ta ngrinte rëndësinë juridike të këtij parimi në një tjetër nivel. Kjo pa dyshim do të përbënte një garanci themelore për subjektin që ushtron veprimtari tregtare, por njëkohësisht do t’i shërbente gjyqësorit si një shtyllë referimi lidhur me vendimmarrjen për çështjet e tatimtaksave.

Edhe pse në dispozitat e Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë<sup>158</sup>, nuk gjendet i parashikuar shprehimisht parimi i “aftësisë paguese”, shpesh herë është prekur rëndësia e këtij parimi kushtetues, kjo edhe për faktin se, po të shohim me vëmendje frymën e përgjithshme të shprehur në kushtetutë, si dhe frymën e përgjithshme të legjislacionit tatimor në vend, do të shohim se një rregullim i tillë është i sanksionuar edhe pse jo në mënyrë literale, jo i shprehur por i nënkuptuar. Në paragrafin e 2, të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë neni 157<sup>159</sup>, përmendet se: “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”. Nga ky përkufizim, në kuptojmë se pjesa më e madhe e të ardhurave në buxhetin e shtetit realizohet nga tatimet dhe taksat e mbledhura nga individët e shoqërisë. Legjislatori ynë nuk ka përmendur faktin se si individët e kësaj shoqërie do të kontribuojnë me të ardhurat e tyre. Pra, nuk ka parashikuar formën e mbledhjes së tatimeve dhe taksave duke e lënë atë të papërcaktuar. Kjo formë mund të jetë progresive (ashtu siç parashikohet në nenin 53 të Kushtetutës së Italisë), apo mund të jetë edhe proporcionale në raport me të ardhurat e individëve. Një rregullim i tillë nuk parashikohet në Kushtetutën e vendit tonë, kjo edhe pse legjislatori ka pasur si qëllim t’i lërë një hapësirë të konsiderueshme ligjeve të tjera që veprojnë në fushën fiskale për të përcaktuar formën e grumbullimit të tatimeve. Parimi i “aftësisë paguese” mbështetet nga një sërë ligjesh të rëndësishme që rregullojnë sistemin tatimor të Republikës së Shqipërisë. Ndër rregullimet e para ligjore tek të cilat ky parim gjen zbatim është Ligji “Për Tatimin mbi të Ardhurat në RSH”. Në nenin 8 (tetë) të këtij ligji parashikohen disa

---

<sup>158</sup> Në kapitullin e 13 të Kushtetutës së Republikës së Shqipërisë, me titull “Financat Publike” nenet 155-161.

<sup>159</sup> Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, Miratuar me Ligjin Nr. 8417, datë 21.10.1998 të Kuvendit Popullor, neni 157 në kreun e 13 me titull “Financat Publike”.

kategori, individësh të cilët për shkak të të ardhurave të pakta gjenden në pozicionin e pamundësisë ekonomike për të kontribuar në rritjen e të ardhurave kombëtare. Vlen të theksojmë se ky parim nuk gjendet i sanksionuar po i nënkuptuar edhe në legjislacionin tatimor por edhe në disa norma të tjera të së drejtës të cilat rregullojnë marrëdhëniet juridike në një shoqëri. Sa më sipër, në Kodin Penal për shembull gjendet një dispozitë e cila; për shkak të aftësisë paguese, justifikon mospagesën e taksave dhe tatimeve në vendin tonë. Sipas këtij kodi, mospagimi i taksave dhe tatimeve brenda afatit të caktuar, me gjithë mundësinë e pagimit të tyre, nga personi ndaj të cilit janë marrë më parë masa administrative për këtë qëllim, dënohet me gjobë ose me burgim gjer në tre vjet. Një vepër në fushën e tatimeve do të konsiderohet kundërvajtje penale, në qoftë se plotësohen 2 kushtet e mëposhtme:

- Të vërtetohet në radhë të parë se një subjekt i caktuar ka pasur realisht mundësi efektive për të paguar tatimet dhe taksat por ai me vullnetin e tij nuk ka dashur ti paguajë ato, pra ka kryer evazion. Megjithatë në praktikë është e vështirë të identifikosh se një subjekt ka pasur aftësi paguese por qëllimisht nuk i ka shlyer detyrimet tatimore.
- Ky veprim i subjektit të jetë përsëritës. Kjo do të thotë se kur ndaj një subjekti janë ezauruar të gjitha masat administrative dhe përsëri ky subjekt vazhdon të mos paguajë tatimet edhe pse administrata tatimore ka vërtetuar se ky subjekt ka aftësi paguese vetëm atëherë administratës tatimore i lind e drejta që të çoj për ndjekje penale këtë subjekt.

2. Ndryshimet në Kodin Penal, ku i fundit është Ligji Nr.176/2014, kanë qenë vërtet të shumta në numër. Mendoj se është momenti për hartimin e një Kodi Penal të ri.

- Praktika ka treguar se ka shumë veprime të kundërligjshme që nuk gjejnë zbatim në kodin penal me gjithë ndryshimet e vazhdueshme të tij. Për këtë arsye, mendoj se duhet të zgjerohet gama e parashikimit, si vepra penale në shoqëritë tregtare ose në fushën e tatimtaksave, edhe të rasteve të tilla si: vepra penale e prodhimit industrial të jashtëligjshëm, shmangia e tatimevetaksave nga firmat prodhuese, shmangia e tatimeve nga firmat e ndërtimit, falsifikimi i bilanceve, rimbursime të paligjshme nga organet tatimore, a eksporteve të rreme etj.

**3.** Mendoj se duhet të tregohet një kujdes i veçantë për studimin e pasojave që vijnë nga miratimi i ligjeve në fushën e tatimeve me efekte prapavepruese. Ligji i ri tatimor disproporcional, e ekspozon tatimpaguesin kundrejt një barre fiskale të tepërt. Raste konkrete janë: Ligji për TVSH-në (në nenin 52); Ligji për Procedurat Tatimore (në nenin 110). Sipas nenit 76 të Ligjit për Procedurat Tatimore, në rastet kur tatimpaguesi nuk rimbursohet brenda afatit të përcaktuar në ligj, autoriteti tatimor detyrohet t'i paguajë atij kamatëvonesën. Këtu ka një shqetësim që lidhet me rastet e caktimit të padrejtë të detyrimeve tatimore, të paparashikuara më parë, dhe si rrjedhojë e ndryshimeve në ligj, kur tatimpaguesi vihet në dijeni për detyrimet në një kohë të papërshtatshme (si paaftësi paguese, vështirësi financiare, borxhe të akumuluar etj.), që përkon me një situatë kur ky tatimpagues nuk gëzon asnjë mbrojtje prej legjislacionit shqiptar patjetër kjo e çon atë drejt falimentit të bizneseve, të cilat edhe nëse do të mbijetonin, do të ishte vetë administrata tatimore që do t'i bllokonte ose do t'i referonte në prokurori për mospagim detyrimesh.

**4.** Në vijim të konkluzioneve lidhur me problemet e Kodit penal, kam konstatuar mospërputhje të terminologjisë së tij me ligje të veçanta. Në lidhje me sanksionet e

parashikuara në legjislacionin tatimor të vendit tonë, në Ligjin 9920, datë 19.05.2008, i ndryshuar “Për Procedurat Tatimore”, vepra penale e mosdeklarimit të të ardhurave, deklarimet e rreme, mospërbushja e detyrimeve tatimore dhe deri tek evazoni tatimor konsiderohen kundërvajtje administrative. Ndërkohë që me ndryshimet e reja në Kodin Penal, p.sh fshehja e të ardhurave përbën krim.

- Ligji përmban edhe një dispozitë të veçantë, nenin 131<sup>160</sup> që u referohet veprave penale në lidhje me taksat e tatimet. Ajo që kam konstatuar është fakti se, sipas këtij neni konsiderohen vepra penale në fushën e taksave dhe tatimeve rastet, ku deklarimi i rremë i të ardhurave, mosdeklarimi i të ardhurave, mospërbushja e detyrimeve tatimore, ose evazoni tatimor kryhen me dashje. Ndërkohë, në Kodin Penal të Republikës së Shqipërisë janë parashikuar në mënyrë taksative (nenet 180-182) veprat penale në lidhje me taksat dhe tatimet, ku jo në çdo rast “dashja”, është element i parashikuar si i domosdoshëm për ekzistencën e përgjegjësisë penale.

- Gjithashtu lidhur me këtë ligj, mendoj se duhet të rishikohet kushti i vendosur në nenin 107/3, të Ligjit për Procedurat Tatimore në vendin tonë (ku çdo tatimpagues, përpara se të depozitojë një ankim administrativ duhet të ketë shlyer detyrimin tatimor, dhe para se t’u drejtohet gjykatave duhet të ketë shteruar ankimin administrativ) është apo jo në përputhje me të drejtën për akses efektiv në gjykatë. Ndodh që dënimet administrative të jenë të papërballueshme për tatimpaguesin. Nga ana tjetër ai nuk mund të ankohet pa e paguar detyrimin. Ky është një rast ku tatimpaguesi shqiptar gjendet i pambrojtur nga legjislacioni i vendit të tij. Ndërkohë nëse do të ishte në një shtet tjetër garancitë që shtetet ofrojnë në mbrojtje të biznesit janë shumë më të mëdha. Kjo situatë u ndërlikua edhe më shumë me propozimet për ndryshimin e ligjit për procedurat

---

<sup>160</sup> Neni 131 i Ligjit Nr. 9920, datë 19.05.2008 *Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë*.

tatimore. Iniciativa për ndryshimin e ligjit lidhur sanksionet u shoqërua me një reagim të madh si nga grupet e interesit, shoqëria civile dhe deri te Gjykata Kushtetuese, ku kjo e fundit reagoi duke pezulluar hyrjen në fuqi të ligjit. Ndryshimet kryesore të Ligjit 99/2015 “Për disa ndryshime në Ligjin për Procedurat Tatimore”, i botuar në Fletoren Zyrtare Nr. 187, datë 28 tetor, 2015, që ka hyrë në fuqi më 12 nëntor, 2015, në lidhje me dënimet parashikojnë sa më poshtë:

- a. Mosdeklarimi i një adrese biznesi apo mospërditësimi i të dhënave lidhur me adresat e biznesit dënohet me 500.000 lekë gjobë.*
- b. Mospagimi në afat i kësteve paraprake të tatimit mbi fitimin ose kësteve paraprake të tatimit të thjeshtuar mbi fitimin, sipas nenit 30, të Ligjit Nr. 8438, datë 28.12.1998, “Për tatimin mbi të ardhurat”, të ndryshuar, dënohet me gjobë në masën 15 për qind të shumës së këstit për t’u paguar.*
- c. Mosdeklarimi i pagës reale, përveç pagesës së detyrimeve tatimore të papaguara për pjesën e padeklaruar të pagës, përfshirë gjobat dhe kamatëvonesat për pagesë të vonuar, dënohet me një gjobë fikse prej 500.000 lekë.*
- d. Mosafishimi i çmimeve të shitjes së mallrave apo shërbimeve dënohet me gjobë 500.000 lekë.*

Personalisht mendoj se sanksione të tilla, janë të papërballueshme për sistemin ekonomik shqiptar. Ashpërsimi i dënimeve ishte vërtet i nevojshëm, por duhej marrë parasysh edhe gjendja ekonomike financiare e vendit tonë përpara sesa të bëheshin propozimet për sanksione të tilla.

5. Lidhur me nenin 180 të Kodit Penal duhej parë paralelisht me Ligjin Nr. 10343, datë

28.10.2010 për disa shtesa dhe ndryshime në Ligjin Nr. 8438, datë 28.12.1998 "Për tatimin mbi të ardhurat", të ndryshuar. Mendoj se ky ligj, në disa raste, nxit subjektin drejt deklarimit të rremë. Kjo vjen si pasojë e trajtimit diskriminues që ligji i bën subjektit deklarues. Një rast konkret lidhet me njohjen e shpenzimeve të zbritshme. Konkretisht sipas këtij ligji, Neni 13/3,1b) në "*Shpenzimet e zbritshme*", për ligjvënësin parashikohen si shpenzime të zbritshme "...b) shuma e interesit bankar të kredisë së marrë për shkollim, për vete apo për fëmijët dhe personat në kujdestari...". Nëpërmjet këtij përcaktimi, kuptojmë që nuk i njihen si shpenzime të zbritshme të ardhurat e shpenzuara për shkollimin e fëmijëve një personi që shkollon fëmijën me lekët e veta. Nxitja negative shoqërohet me një kredi fiktive, që merret dhe shlyhet në një periudhë ekstremisht të shkurtër, ose merret për qëllime të tjera dhe pasqyrohet në deklaratë si kredi për shkollim për të rritur shpenzimet (që njihen si të zbritshme) dhe për të reduktuar tatimin mbi të ardhurat.

Gjithashtu lidhur me tatimin mbi të ardhurat theksoj se, ndërkohë që në vendin tonë kemi një sistem dual, ndërsa sistemi perfekt që duhet të arrihet do të ishte ai progresiv.

**6.** Një konkluzion me rëndësi përbën edhe fakti i ekzistencës së një kuadri ligjor të ndërlikuar ose ende të paplotë, në të cilin kufijtë që duhet të ndajnë një sjellje të ligjshme nga një sjellje e paligjshme janë shpesh jo të qartë. Kjo sjell vështirësi në zbulimin e shkeljeve të kryera gjatë ushtrimit të një veprimtarie tregtare apo në lidhje me taksat e tatimet. Mendoj se një pjesë e veprave nuk janë studiuar përpara futjes së tyre në KP. Produkt i kësaj është zakonisht një legjislacion fragmentar, i paqartë me një efekt të drejtpërdrejtë edhe në sistemin e kontrollit të kriminalitetit ekonomik. Ekzistenca e këtyre parashikimeve për shumë vjet në Kodin Penal dhe mungesa e

rasteve në praktikë e vërteton më së miri këtë gjë. Prandaj mendoj se një pjesë e tyre kanë nevojë për riformulime dhe plotësime, me qëllim qartësimin e koncepteve që përmbajnë. Një rast i tillë ku praktika gjyqësore mungon është neni 182 i Kodit Penal “Ndryshimi në aparatet matëse” dhe neni 182/a i Kodit Penal “Prishja e shenjave të bllokimit apo pezullimit të veprimtarisë tregtare”.

**7.** Një konkluzion i spikatur lidhur me proceset dhe me afatet konsiston në faktin që nuk ka një periudhë të caktuar kohore, përtej së cilës procedurat e shqyrtimit administrativ ose ato gjyqësore konsiderohen të zvarritura. Në rastet kur procedimet tatimore janë zgjatur 5 vjet, pra për një periudhë të gjatë, për të cilën një shkelje administrative do të parashkruhet sipas ligjit për procedurat tatimore, ndërkohë që nuk dihet ç’do të ndodhë me procesin penal i cili shpesh gjendet në shkelje të parimit të gjyqimit brenda një kohe të arsyeshme prandaj, lidhur me afatet e parashikimit të veprës penale është i domosdoshëm të bëhet sinkronizimi i ligjit penal me ligjin për procedurat tatimore. Proceset gjyqësore ndaj personave përgjegjës për veprat penale në këtë fushë mbarojnë në pjesën më të madhe të rasteve, nëse ka dënim me caktimin e një gjobe, pesha e së cilës zakonisht bie mbi shpatullat e aksionerëve, konsumatorëve ose qytetarëve që paguajnë taksat.

**8.** Duhet të parashikohet në Kushtetutë, model i sistemit tatimor të aplikuar brenda vendit. Kushtetutat e disa prej shteteve anëtare të Bashkimit European, e kanë të sanksionuar që në Ligjin Themeltar të vendit, modelin e sistemit tatimor të aplikuar prej tyre. Të tilla kushtetuta mund të përmendim: atë Italiane, Franceze, Gjermane etj. Kryesisht këto shtete kanë zgjedhur të aplikojnë sistemin progresiv të tatimeve. Ndërkohë, vendi ynë edhe pse me një kushtetutë më të fundit në kohë, përsëri nuk ka

zgjedhur të parashikojë një dispozitë të tillë.

**9.** Rritja e numrit të trajnimeve të vazhdueshme të prokurorëve, me qëllim përmirësimin e profesionalizmit të tyre, në hetimin efikas në kohë dhe me cilësi të formave të krimit. Mendoj se kjo është shumë e rëndësishme dhe do të sillte efekte pozitive në praktikën shqiptare.

**10.** Ligji tatimor duhet të shprehet në mënyrë të qartë dhe duhet të përcjellë thjeshtësi dhe lehtësi në zbatimin e dispozitave tatimore.

Duke u nisur nga parimet universale të tatimeve, ku qartësia dhe thjeshtësia e administrimit të sistemit tatimor qëndrojnë në thelb të efektivitetit të këtij sistemi, duhet që në mënyrë kategorike ligji të përcaktojë qartë detyrimin e subjektit tatimor dhe ardhurat e tatueshme. Në legjislacionin e vendit tonë, nënkuptohet fakti që e ardhura e tatueshme përfshin të ardhurat bruto, por një fakt i tillë nuk është i shprehur qartë në dispozitat ligjore.

Për këto arsye bashkohem me rekomandimin që të ndyshojë Kodi Penal, duke ruajtur e mbrojtur parimet e shtetit të së drejtës, parimet klasike të së drejtës penale, duke u mbështetur në arritjet e shkencave të së drejtës penale, kriminologjisë e të politikës penale shqiptare e asaj ndërkombëtare, por duhet të marrë si kriter kryesor kushtet konkrete në zhvillimin historik të vendit tonë dhe gjithashtu të pasqyrojë rekomandimet e Këshillit European si edhe përvojën pozitive të shteteve demokratike.

## 6.2. Rekomandime

1. Zhvillimi i mëtejshëm i procesit të reformës ligjore në fushën penale është aspekti ku fokusi duhet të jetë maksimal. Siç dihet efektiviteti i legjislacionit penal fillon nga ligjbërja. Bërja e ligjit penal nënkupton që më parë të respektohen e të zbatohen disa kriterë kryesore, si, p.sh, të bëhen studime e analiza kriminologjike për gjendjen e kriminalitetit, strukturën, dinamikën e tij, shkaqet dhe faktorët kriminogjenë.

2. Cilësia e ligjit penal është një element tjetër që tregon efektivitetin dhe nënkupton një nivel të kënaqshëm të teknikës ligjore, harmonizimin e neneve të ndryshme të ligjit penal e të sanksioneve penale, harmonizimin e ligjit penal me akte të tjera ligjore të degëve të ndryshme të së drejtës, për të siguruar baza të forta për penalizimin/depenalizimin e veprës, ndërsa funksionin kryesor të mbrojtjes shoqërore të individit, legjislacioni penal e ka kryer në mënyrë efektive, pas reformave të bëra me shtesa e ndryshime në të, duke filluar nga viti 1998 e sidomos me reformat e viteve 2001, 2003-2004, 2007-2008, 2012, 2013 e deri te viti 2014.

3. Në funksion të rritjes së efikasitetit të zbatimit të legjislacionit<sup>161</sup>, për parandalimin dhe luftën kundër evazionit, përparësi mbeten:

-Zbatimi me rigorozitet i detyrave të planveprimit për Strategjinë Ndërsektorale kundër Krimit të Organizuar, trafikeve dhe terrorizmit, si dhe dokumenti strategjik kombëtar “Për hetimin e krimit financiar;

- Të shikohet aplikimi i parimit të proporcionalitetit. Mendoj se nuk është e drejtë që të aplikohet e njëjta masë dënimi për një subjekt që kryen një shkelje në vlerë p.sh 10.000.000(dhjetë milionë) me një tjetër që kryen një shkelje duke i sjell dëm shtetit në

---

<sup>161</sup> Vendim Nr. 406, datë 27.6.2012 Për miratimin e rekomandimeve për luftën kundër kriminalitetit, për vitin 2012.

vlerë 100.000.000(njëqind milionë) lekë. Kështu në nenin 180 të Kodit penal “Fshehja e të ardhurave”, ligjvënësi nuk parashikon asnjë rrethanë cilësuese lidhur me vlerën e dëmit. Në këtë rast si dhe në të tjera raste të ngjashme, ndodh që t’i lihet në dorë gjyqtarit aplikimi i masës së dënimit sipas “dëshirës së tij”. Në kushtet e ndryshimeve të shpeshta ligjore, që hyjnë menjëherë në fuqi, bizneset dhe tatimpaguesit janë të çoroditur dhe shpeshherë nuk arrijnë të informohen për këto ndryshime ligjore. Është e vërtetë që në Shqipëri niveli i evazionit fiskal është i lartë dhe duhet luftuar, por sipas mendimit tim shkak kryesor i këtij evazioni është vetë sistemi ligjor tatimor dhe sjellja e administratës tatimore, të cilat shpeshherë i detyrojnë bizneset e vogla dhe të mëdha që të punojnë në informalitet dhe të kryejnë evazion sepse përndryshe mund të dalin jashtë tregut dhe të falimentojnë.

- Përdorimi efikas i mjeteve ligjore me qëllim rritjen e numrit të sekuestrimeve dhe konfiskimeve të aseteve, produkte të krimit të organizuar, nëpërmjet rritjes së numrit të hetimeve pasurore, përmirësimit të vënies në efikasitet të strukturave ligjzbatuese, të përfshira në proces, dhe zhvillimit të kapaciteteve profesionale të tyre;

-Përmirësimi i politikës penale ndaj veprave penale, ku qëndrimi i prokurorisë duhet të jetë i harmonizuar me vullnetin e legjislatorit dhe të Ekzekutivit për shkak të rëndësisë së lartë publike të këtyre veprave penale, në përputhje edhe me vlerat kushtetuese që mbrojnë, sepse lidhen drejtpërdrejt me të drejtat themelore të njeriut siç janë, e drejta e jetës apo dinjiteti i personit.

- Ashpërsimi i politikës penale në rastet e korrupsionit dhe fshehjes së pasurive, produkte të veprës penale nëpërmjet përmirësimit e zbatimit të kuadrit ligjor sanksionues dhe rritjes së efikasitetit të organit hetimor;

**4. Një rekomandim tjetër lidhet me nevojën për ndryshimin dhe riformulimin e nenit**

181 të Kodit Penal. Mendoj se legjislatori ka anashkaluar një rrethanë të veçantë lidhur me subjektin në këtë vepër. Nuk është marrë parasysh rasti kur kjo vepër kryhet nga shoqëritë aksionere, ku ortak i vetëm është shteti në masën 100% të aksioneve. Subjekti i veprës do të përgjigjet penalisht për veprën penale të “*Mospagimit të taksave dhe tatimeve*”, parashikuar nga neni 181. Cila do të ishte masa e dënimit në këtë rast? Mendoj se lidhur me sa u analizua më sipër, në këtë dispozitë duhet të shtohet një paragraf.

5. Konkluzioni tjetër lidhet me nenin 181/a “*Moskryerja e detyrimeve nga organet tatimore*”. Lidhur me përcaktimin “*personat e tjerë zyrtarë që janë ngarkuar me këto detyra*” në këtë nen, ligjvënësi nuk është shprehur qartë. Mendoj se bëhet fjalë për rastin kur për mbledhjen e taksave dhe tatimeve ngarkohen agjentët tatimorë. Ligji shqiptar e njeh “agjentin tatimor” si strukturë ndërmjetëse midis tatimpaguesit dhe organit tatimor me funksion mbledhjen e taksave dhe derdhjen e tyre në arkën e shtetit. Edhe pse është parashikuar me detaje funksioni i kësaj strukture, në vendin tonë i vetmi rast i funksionimit të tyre është rasti i OSHEE-së, i cili së bashku me detyrimin për energjinë elektrike, në të njëjtën faturë mbledh dhe taksën e televizorit dhe më pas e derdh në arkën e shtetit.

- Po në nenin 181/a “*Moskryerja e detyrimeve nga organet tatimore*”, përcaktimi “*kur bëhet për fajin e tyre*”, i përdorur nga ligjvënësi mendoj se është i tepërt. Të krijoj mendimin sikur ligji ynë të dënon për faj të tjetrit. Në të drejtën penale, nuk ka përgjegjësi pa faj, pavarësisht nga forma (dashja ose pakujdesia). Përgjegjësia penale, sipas ligjit penal shqiptar si kusht thelbësor ka fajësinë, element që lidhet ngushtë me personin që kryen shkeljen, pra është gjithmonë individuale (personale). Askush nuk përgjigjet penalisht për veprën e tjetrit, por gjithmonë për atë të kryer nga ai vetë.

**6.** Në luftën kundër pastrimit të parave përpjekje të mëtijshme duhet të bëhen për të adresuar nivelin e ulët të raportimit të transaksioneve të dyshimta nga sektori bankar dhe jobankar, kjo nëpërmjet rritjes së zbatimit të kuadrit ligjor ekzistues dhe përmirësimit të mjeteve dhe ekspertizës së Teknologjisë së Informacionit dhe të agjencive relevante. Cilësia e Raporteve të Transaksioneve të Dyshimta vazhdon të mbetet sfidë. Si në rastin kur kërkohet mjeti i identifikimit për transaksione me vlerë mbi 1000.000 (një milionë lekë). Kjo është një mënyrë e mirë për kontrollin e pastrimit të parave, por edhe këtu ka nevojë për plotësime pasi nëse transaksionet bëhen periodikisht me vlera më të vogla, atëherë personi nuk ka nevojë të identifikohet dhe në këtë mënyrë nuk evidentohet veprimtaria e kundërligjshme.

**7.** Parimi i aftësisë paguese, të tatimeve duhet të parashikohet në nivel kushtetues. Veçanërisht, me ndryshimet e reja në ligj, ku kemi kaluar përsëri në një sistem progresiv të tatimit mbi të ardhurat nga paga. Legjislatori duhet që të kuptojë se veçanërisht kur zgjidhet të aplikohen sistemet progresive të tatimeve, “Parimi i aftësisë paguese” merr një rëndësi të veçantë.

**8.** Duhet të parashikohet në Kushtetutë, model i sistemit tatimor të aplikuar brenda vendit. Kushtetutat e disa prej shteteve anëtare të Bashkimit European, e kanë të sanksionuar që në Ligjin Themeltar të vendit, modelin e sistemit tatimor të aplikuar prej tyre. Të tilla kushtetuta mund të përmendim: atë Italiane, Franceze, Gjermane etj. Kryesisht këto shtete kanë zgjedhur të aplikojnë sistemin progresiv të tatimeve. Ndërkohë, vendi ynë edhe pse me një kushtetutë më të fundit në kohë, përsëri nuk ka zgjedhur të parashikojë një dispozitë të tillë. Kjo për faktin, se demokracia dhe veçanërisht sistemi kapitalist, që vendi ynë ka zgjedhur të aplikojë është ende i brishtë. Por për të krijuar një sistem tatimor të qëndrueshëm dhe sa më efektiv, si edhe me t'u

anëtarësuar pranë BE-së, do të duhet të rishikohet një mundësi e tillë. Kalimi gradual drejt sistemit gjithëpërfshirës së tatimeve, pasi 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. Sistemi tatimor duhet të jetë gjithëpërfshirës, pra të gjitha tasat të jenë në të njëjtin nivel.

**9.** Me interes do të ishte diskutimi dhe miratimi i hetuesve (investigues privatë), ashtu siç u veprua për përmbartimin privat ose edhe krijimi i një zyre të veçantë që do të bënte hetimet në mënyrë të pavarur duke e sjellë akuzën të gatshme për t'u mbrojtur nga prokuroria në gjykatë. Kjo do të bënte më efikente prokurorinë dhe do të shpejtonte hetimet për krimet e rënda e të ndërlikuara. Pavarësisht nga këto çështje të pjesshme, që ndikojnë për ta bërë më efikente prokurorinë në ndjekjen penale, përfaqësimin e akuzës në gjykatë, mund të bëhet objekt diskutimi vetë sistemi i prokurorisë, i cili ka mbetur siç ishte më parë dhe mund të merren modele të përshtatshme prej shteteve perëndimore ku prokuroritë janë më efikente në luftimin e kriminalitetit. Mendoj se trajnimi i prokurorëve dhe i strukturave të tjera investigative është një domosdoshmëri absolute për gjendjen në të cilën ndodhet aktualisht Shqipëria.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Literaturë**

Muçi, Sh. “E Drejta Penale, Pjesa e përgjithshme”, Tiranë 2012.

Elezi, I. “E drejta penale (pjesa e posaçme)”, ERIK, Tiranë 2010.

Elezi, I. & Hysi,V. “Politika Penale”, Tiranë 2010.

Elezi, I. & Kacupi,S. & Haxhia, M. “Komentari i Kodit Penal” 2012.

Elezi, I. & Kaçupi,S. & Haxhia, M. “Komentari i Kodit Penal të Republikës së Shqipërisë, Pjesa e Përgjithshme”, Tiranë, Shtëpia Botuese GEER, 2001.

Elezi, I. “Komentari i shtesave dhe ndryshimeve të reja në Kodin Penal 2003-2004”, Albin, Tiranë 2004.

Elezi, I. “E drejta penale, Tiranë” 1995 dhe 1999.

Rakipi, A. “Korrupsioni dhe evazioni fiskal” , Tiranë 2003.

Berberi, B. “ Shoqëritë Tregtare”, librat 1,2,3,4, Tiranë 1996.

Bozheku, E & Elezi, I. “Përgjegjësia penale e personave juridik”, Botim Toena, 2012.

Bejko, SH. “Leksione të së drejtës Penale (pjesa e posaçme)” viti 1998.

Islami, H. & Hoxha, A & Panda, I. “Procedura penale”, Tiranë, Shtëpia Botuese Morava, Ribotim 2006.

Dobjani, E. “E drejta Administrative 3, Kundërvajtjet administrative në Shqipëri”, Tiranë, Shtëpia Botuese e Librit Universitar, 2002.

Sadushi, S. “E drejta Administrative 2”, Tiranë, 2005.

Bianku, L.“Jurisprudenca e Gjykatës së Strasburgut”, Tiranë, Shtëpia Botuese Edlora, 2007.

Hysi,V. “Kriminologjia”, Tiranë 2010.

Heba, E. “Krimi i organizuar ekonomik dhe lufta kundër tij”

Berislav Pavišić, “La comparazione dei principali sistemi penali europei”, Università degli Studi di Macerata, Facoltà di Giurisprudenza, Corso integrativo di Diritto e Procedura Penale Comparati, dhjetor 2002.

Hobs, T. Leviatani, Tiranë (2009) (53). Holland, H. “Travels in the Jonian Isles”.

Cowdery, N. AM QC, “Effectiveness of the criminal law”, Legal Studies State Conference 2008, Rosehill, 27 Mars 2008.

Dennis, J. Baker, “The Right Not to be Criminalized: Demarcating Criminal Law’s Authority” (Ashgate 2011) at chapter 3.

Dennis, J. Baker, “The Moral Limits of Criminalizing Remote Harms”, (2007) (3) New Criminal Law Review 371, Joel Feinberg, Harm to Others: The Moral.

“Limits of the Criminal Law”, OUP, 1984: New York.

Antolisei Manuale di Diritto Penale Parte Speciale I, Milano 1997.

Languier, J. “Droit Penal Des Affaires”, Paris 1992 Introduction au Droit Allemand.

Kambovski, V. “E drejta penale, Pjesa e përgjithshme”, Shkup, Shtëpia Botuese SHB Furkan ISM, 2006.

Smith & Hogan, “Criminal Law. Cases and materials”, Seventh edition.

Giles, M. “Nutshells, Criminal Law”, Fourth Edition. Sweet & Maxwell.

Perkins, R.M. “Perkins on Criminal Law”, Second Edition, University Textbook Series.

Dine & J. Gobert, “Cases and Materials on Criminal Law”, Third Edition, 2000.

Selwyn, N.M. “Selwynns Law of employment”, Butterworths, Ninth edition, 1996.

Mantovan, F. “Diritto Penale, Parte Generale”, Quinta Edizione, Cedam 2007.

Wagner, M. “Corporate criminal liability. National and international responses”,

Mbajtur nëkonferencën e 13-të “Mashttrimet financiar, një vështrim krahasues”, Maltë 8-12 Korrik 1999.

Ministry of Justice, England, “Understanding the Corporate Manslaughter and Corporate”.

Amarelli, G. “Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilita degli enti”.

Bartole, S. “Opening of the seminar”, Unidem Campus Seminar, “The Quality of Law“, Trieste, 16 June 2010.

Rivista italiana sull diritto e procedura penale Nr. 151/2006.

Mustafa, A. “Produktet e veprës penale nga këndvështrimi juridiko – penal dhe kriminologjik”, Tiranë 2007.

Prokhovnik, Raia (2009). “Men are not born fit for citizenship, but must be made so”: Spinoza and citizenship. *Citizenship Studies*, 13(4), pp. 413–429.

Rica, N. “Policia Gjyqësore, si subjekt i procedimit penal”, botim Toena, 2011

Rokin, C. “Considerazioni di politica criminale sul principio di colpevolezza”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1980.

Bozheku, E. “Analiza e veprës penale, Rëndësia e katalogimit të elementëve thelbësor të veprës penale: vlera teorike dhe aspekte praktike”, *Revista Jeta Juridike*, Nr.2, qershor 2011

Hysi, V. “Roli i sistemit të drejtësisë penale në parandalimin e kriminalitetit”, *Jeta Juridike*, Nr.4/2010.

Unioni i Gjyqtarëve të Shqipërisë: Kumtesa dhe konkluzione të Konferencës, 4 maj 2012

Sollaku, Th. “Problematika e ndjekjes penale në Shqipëri”, *Avokatia* Nr..3/2012, f.71-81.

ITAP, “Etika dhe korrupsioni”, datë 8 dhjetor 2003.

- Progresraporti i Komisionit European për Shqipërinë 2013.
- Raport i Prokurorit të Përgjithshëm për vitin 2011, 2012, 2013, 2014.
- Raporti për monitorimin e Strategjisë Ndërsektoriale të Drejtësisë i hartuar nga Fondacioni Soros 2013.
- Richard D. Hartley, “Corporate Crime. Contemporary World Issues”, 2008.
- Henry N. Ponell, Gilbert Geis, “International Handbook of White-Collar and Corporate Crime”, 2007.
- CORNU Gérard., « Fjalor Juridik », në bashkëpunim me CAPITANT Henri, edicioni i 3-të, Editori PUF (Press Universitaire de France), Paris – 2002.
- BLACK’S LAW DICTIONARY – 2000.
- Jenet Dine, Michael Blecher. Ligji Nr.9901 “Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare” Komentë – 2009.
- “West's Encyclopedia of American Law”, by Jeffrey Lehman and Shirelle Phelps, published in 2005.
- James, S. “Taxation: Critical Perspectives on the World Economy”, Volume 1, 2002. f. 100
- Lyon H., “Principles of Taxation”, BiblioBazaar 2009.
- Mateli, A. “Sistemi tatimor në Shqipëri”, Tiranë 2013.
- Hyman, D. “Public Finance, A Contemporary Application from Theory to Policy”. South-Western Cengage Learning, tenth edition 2011.
- Edwards, CH. & Mitchel, D. “Global Tax Revolution: The rise of Tax Competition and the Battle to Defend It”. Cato Institute, 2008.
- Angjeli, A. “Ditari i tranzicionit ekonomik”, Botimet Toena, Tiranë 2013.
- Kajsia, B. “A Discourse Analysis of Corruption, Institutionalizing Neoliberalism Against Corruption in Albania 1998-2005”. South East European Study, Ashgate Publishing

2014.

Basu, S. "Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law", Ashgate Publisher 2007.

Young, P. "Equity: In theory and Practice", Princeton University Press, 1994.

Wittendorff, J. "Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law", Kluwer Law International, 2010.

Basu, S. "Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law", Ashgate Publishing Limited, 2007.

Black, J. & Hashimzade, N. & Myles, G. "A Dictionary of Economics" (4 ed.). Oxford University Press, 2012.

Përmbledhjen e OECD-së "Taxation of dividend, interest and capital gain income", nën kujdesin e Michele Harding, f.50, botimi Nr. 19, 2013.

Lancellotti, E. "Lecture di Sienza delle Finanze", Giappicelli, Torino 1994.

Wildasin, E. "On the analysis of the labor and capital income taxation in Growing Economy with government saving", Public Finance, vëll. 40, 1985.

Judson, F. "A treatise on the power of taxation, state and federal in the United States". The Lawbook Exchange LTD. 2007.

Maitland, F. & Montague, F. & Colby, J. "A Sketch of English Legal History". The Lawbook Exchange LTD. 1998.

Walter, R. "A Critical History of The Economy". Routledge ripe studies in global political economy 2011.

Doing Business 2014: "Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises", The World Bank 2013.

Thomas, M. & Bojicic-Dzelilovic, V. "Public Policy Making in the Western Balkans", Springer 2015. OECD Publishing., "Enterprise Policy Performance Assessment

Croatia”. March 2005.

IMF Publications., “Staff Country Report, Republic of Croatia”, November 2004.

Bammens, N. “The principle of nondiscrimination in international and European Tax Law”, IBFD Doctoral Series 2012.

Weisbach, D. “The use of Neutralities in International Tax Policy”, Working Paper, University of Chicago, 2014.

Communication from the commission: europe 2020. “A strategy for smart, sustainable and inclusive growth”. 3.3.2010.

Communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, “Annual Growth Survey: advancing the EU's comprehensive response to the crisis”, Brussels, 12.1.2010 COM(2011) 11 final.

European Commission: “European Economic Forecast, Winter 2014”, European Union 2014.

European Commission: "Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead", (COM/2001/260 of 23 May 2001).

Brezenau, P. “Annual Income Tax. A Practical Guide”, Working Paper, București: Editura Economică, 2000.

### **Burime parësore**

Ligji Nr. 8498, datë 10.06.1999 “Për ratifikimin e Konventës për ndihmë të ndërsjellë në fushën penale”.

Konventa ATA/Konventa e Stambollit, 1990.

Konventa “Për Mbrojtjen e Interesave Financiare të Komunitetit Evropian”, botuar në Fletoren Zyrtare Nr. C 316 , dt. 27.11.1995.

Konventa e Këshillit të Europës “Mbi pastrimin, depistimin, kapjen dhe konfiskimin e produkteve të krimit”, botuar në Përmbledhje të akteve juridike penale për drejtësinë, Tiranë, 2008.

Konventa e Këshillit të Europës “Mbi përgjegjësinë penale për korrupsionin”, Akte juridike ndërkombëtare, Tiranë 2006.

Konventa e Këshillit të Europës “Për pastrimin e parave”.

Konventa e OKB “Për krimin e organizuar ndërkombëtar” (1953), botuar në Përmbledhje e akteve juridike për drejtësinë, Tiranë, 2006.

Konventa e OKB-së “Për krimin e organizuar tradicional” (Konventa e Palermos).

Konventa Europiane “Për shtypjen e terrorizmit” botuar në Përmbledhje aktesh juridike ndërkombëtare, Tiranë, 2006.

Konventa penale “Për korrupsionin”, botuar në Fletoren zyrtare, Nr. 2, 2001.

“Marrëveshja e Përgjithshme për Tarifat dhe Tregtinë”, Viti 1994, GATT (General Agreement on Tariffs and Trade, (sot Marrëveshja për OBT).

Marrëveshja e Stabilizim Asocimit ndërmjet Komunitetit Evropian e Shteteve të tij anëtare dhe Republikës së Shqipërisë. (Ligji Nr. 10, datë 12/02/2009).

Marrëveshja për Amendimin dhe Zgjerimin e Marrëveshjes së Tregtisë së Lirë të Europës Qendrore (CEFTA2006).

Financial Action Task Force, Report on Money Laundering Typologies (Paris, OECD, 2000) 4; I disponueshëm në internet në adresën: [www.fatf-gafi.org/.../fatf/.../reports/](http://www.fatf-gafi.org/.../fatf/.../reports/)..

Peter Alldridge. “Money Laundering Law. Forfeiture, Confiscation, Civil Recovery, Criminal Laundering and Taxation of the Proceeds of Crime”, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon – 2003, f. 79.

Magazin tribune Tatimore. Revista e Organizatës së Administratës Tatimore Europiane. Përmbledhje e Akteve Ndërkombëtare, botim i Qendrës së Publikimeve Zyrtare, qershor 2010.

Pakti Ndërkombëtar për të Drejtat Politike dhe Civile i OKB-së, miratuar në 1966.

Direktiva e Këshillit European Nr. 2003/48/EC e datës 3 qershor 2003.

The Single European Act, 17 February 1986. OJ L 169 of 29.6.1987.

Direktiva e Këshillit European Nr. 2003/48/EC e datës 3 qershor 2003.

Fletorja Zyrtare e Bashkimit European, Seria L, Nr. 347, datë 11.12.2006, e ndryshuar.

COM (2001) 260 i 23 majit 2001.

Council Directive 2014/48/EU e datës 24 mars 2014.

Rregullore e Komisionit European (EC) Nr. 1980/2003 e datës 21 tetor 2003.

Propozim për një Direktivë që ndryshon Direktivën e Këshillit 2011/16 / BE në lidhje me shkëmbimin e detyrueshëm automatik të informacionit në fushën e tatimeve Brussels, 18.3.2015 COM(2015) 135 final 2015/0068 (CNS).

Rezoluta e Parlamentit European më 21 maj 2013 mbi luftën kundër mashtrimit tatimor dhe evazionit fiskal (Raporti Kleva) - 2013/2025.

Marrëveshja e MSA-së. Kjo marrëveshje u çel më datën 7 qershor 2001 deri më prill të vitit 2009. Kjo marrëveshje kishte për synim inicimin e negociatave për anëtarësim e Shqipërisë pranë BE-së, dhe për këtë duhej një harmonizim ligjesh, lirish dhe të drejtash me ato të BE-së.

Rekomandimi i Komitetit të Ministrave të Këshillit të Europës R(95)12 “Për administrimin e drejtësisë penale”, Tiranë 2007.

Rec (80)8E / 27 qershor 1980 lidhur me zbatimin praktik të Konventës Europiane mbi asistencën e përbashkët në çështjet penale.

Rec(87)18E / 17 shtator 1987 lidhur me thjeshtësimin e drejtësisë penale.

Rec(95)13E / 11 shtator 1995 lidhur me problemet e ligjit të procedurës penale në lidhje me teknologjinë .

Rec(95)12E / 11 shtator 1995 mbi menaxhimin e drejtësisë penale.

Rec(2000)19E / 06 tetor 2000 mbi rolin e prokurorit publik në sistemin e drejtësisë penale.

195. Rec (2000)20E / 06 tetor 2000 mbi rolin e ndërhyrjes së hershme psikologjike në parandalimin e kriminalitetit.

Principles for the Protection and Promotion of Human Rights Through Action to Combat Impunity, Dokument i Kombeve të Bashkuara 2005, Raporte dhe materiale ndihmëse.

Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë, Tiranë 1998.

Kushtetuta e Republikës Italiane, 22 dhjetor 1947, Romë, Itali.

Kushtetuta Federale Gjermane, 8 maj 1949, Bonn, Gjermani.

Kushtetuta e Republikës Franceze, 28 shtator 1958, Paris, Francë.

Kushtetuta e Republikës së Kosovës, 17 shkurt 2008, Prishtinë.

Statuti Themeltar i Mbretërisë Shqiptare, Tiranë 1927.

Kodi Civil i Republikës së Shqipërisë, Tiranë 2010.

Ligji Nr. 9920 datë 19.05.2008 “Për Procedurat Tatimore në Republikën e Shqipërisë”.

Ligji Nr. 8438, datë 28.12.1998. “Për tatimin mbi të ardhurat në Republikën e

Shqipërisë”, i ndryshuar.

Ligji Nr.7928, datë 27.04.1995, “Për Tatimin mbi Vlerën e Shtuar”.

Ligj Nr. 8976, datë 12.12.2002, “Për akcizat në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar.

Ligji Nr. 9723, datë 3.5.2007, “Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit”, i ndryshuar.

Ligji Nr. 9975, datë 28.07.2008, “Për taksat kombëtare në Republikën e Shqipërisë”, i ndryshuar.

Ligji Nr. 9632, datë 30.10.2006, “Për sistemin e taksave vendore”, i ndryshuar.

Ligji Nr.9901, datë 14.04.2008, “Për tregtarët dhe shoqëritë tregtare”.

“Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë”, miratuar me Ligjin Nr. 7895, datë 27.01.1995, i ndryshuar.

Vendim i Këshillit të Ministrave Nr. 460, datë 27.06.2012.

Vendim i Këshillit të Ministrave Nr. 387, datë 2.05.2013.

Vendim i Këshillit të Ministrave Nr. 1140, datë 30.07.2008, “Për miratimin e strategjisë ndërsektoriale të luftës kundër krimit të organizuar, trafikëve dhe terrorizmit”.

VKM, Nr. 781, datë 14.11.2007, “Për karakteristikat teknike e funksionale të pajisjeve fiskale, sistemit të integruar të kompjuterizuar për transferimet periodike, automatike, të deklarimeve financiare, sistemit të komunikimit, për procedurën e dokumentacionin për miratimin e tyre dhe kriteret për pajisjen me autorizim të shoqërive të autorizuara për ofrimin e pajisjeve fiskale”.

Udhëzimi i Ministrisë së Financave, “Për tatimin mbi të ardhurat në Republikën e Shqipërisë”. Nr.16, datë 25.07.2012.

Gazeta Zyrtare Nr. 15, datë 1 gusht 1952, Kodi Penal, Tiranë 1952.

Gazeta Zyrtare Nr. 118, datë 28 dhjetor 1946.

Kanuni i Zhurisë (Jurisë), botuar në Përlindja e Shqipnjes, Vlorë 1913, ribotuar në Jeta Juridike, Nr.1, 2007.

## **Burime dytësore**

### **Jurisprudencë**

Vendim Nr. 173, datë 14.02.2008 i Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Tiranë.

Vendim Nr. 470, datë 03.04.2008 i Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Tiranë.

Vendim Nr. 46, datë 21.01.2009.

Vendim Nr. 589, datë 16.04.2009.

Vendim Nr. 145, datë 09.02.2009.

Vendim Nr. 723, datë 12.05.2009.

Vendim Nr. 842, datë 02.06.2009.

Vendim Nr. 325, datë 06.03.2009.

Vendim Nr. 403, datë 19.03.2009.

Vendim Nr. 804, datë 26.05.2009.

Vendim Nr. 662, datë 30.04.2009.

Vendim Nr. 1033 datë 08.07.2009.

Vendim Nr. 646, datë 28.04.2009.

Vendim Nr. 1440, datë 16.11.2009.

Vendim Nr. 1630, datë 17.12.2009.

Vendim Nr. 1717, datë 22.12.2010.

Vendim Nr. 420, datë 18.03.2010.

Vendim Nr. 1097, datë 20.07.2010.

Vendim Nr. 1670, datë 16.12.2010.

Vendim Nr. 698, datë 29.04.2011.

Vendim Nr. 1591, datë 11.11.2011.

Vendim Nr. 321, datë 09.03.2011.

Vendim Nr. 213, datë 22.02.2011.

Vendim Nr. 1363, datë 05.10.2011.

Vendim Nr. 1123, datë 11.07.2011.

Vendim Nr. 912, datë 07.06.2011.

Vendim Nr. 1796, datë 09.12.2011.

Vendim Nr. 956, datë 14.06.2011.

Vendim Nr. 1016, datë 22.06.2011.

Vendim Nr. 1136, datë 12.07.2011.

Vendim Nr. 1550, datë 04.11.2011.

Vendim Nr. 1914, datë 27.12.2011.

Vendim Nr. 555, datë 11.04.2012.

Procedimi penal Nr. 920, i datës 14.03.2008 i Prokurorisë së Rrethit Gjyqësor Tiranë.

Vendimi i Gjykatës së Rrethit Gjyqësor Tiranë Nr. 1347, datë 21.10.2010, lënë në fuqi nga Gjykata e Apelit Tiranë me vendimin Nr. 1035, datë 21.09.2011.

Gjykata e Apelit me vendimin Nr.410-2010-392 (145), datë 05.05.2010.

Birmingham & Gloucester Railway Co. (1842).

New York Central & Hudson River Railroad Company v SHBA (1909).

United States v Hilton Hotels Corporation.

United States v. Basic Construction Co. (1983).

United States vs. Sun-Diamond Growers of California (1998).

Canadian Dredge & Dock (1985).

P & O European Ferries (Dover) Ltd (1991).

- Case of André and another v. France, application no. 18603/03, date 24 July 2008, ECHR.
- Case of AP, MP AND TP v. Switzerland, application no. 19958/92.
- Affaire Bendenoun c. France, requête no. 12547/86, 24 Février 1994; Case of Ferrazini v Italy, application no. 44759/98, 12 July 2001. parag. 7.
- Case of Bernh Larsen Holding As and others v. Norway, no. 24117/08, date 1 March 2013, ECHR.
- Case of Buffalo Srl v. Italy, application no. 38746/97, date 07 March 2003, ECHR.
- Case of C v United Kingdom, application no. 10358/83.
- Case of Chambaz v. Switzerland, application no. 11663/04, date 05 April 2012, ECHR.
- Case of Danielli v. Italy, application no. 20363/92.
- Case of Eko-Elda AVEE v. Greece, application no. 10162/02, date 03 September 2006, ECHR.
- Case of Funke v. France, application no. 10828/84, date 25 February 1993, ECHR.
- Case of Gasus Dosier-und Fordertechnik GmbH v. The Netherlands, application no. 15375/89, 23 February 1995.
- Case of Hentrich v. France, application no. 13616/88, date 22 September 1994, ECHR.
- Case of J.B. v. Switzerland, application no. 31827/96, 03 May 2001, ECHR.
- Case of J.J v. The Netherlands, application. 21351/93, date 27 March 1998, ECHR.
- Case of Jussila v. Finland, application no. 73053/01, date 23 November 2006, ECHR.
- Case of Mieg v. France, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx>

- Case of the National and Provincial building society, the Leeds Permanent building society and the Yorkshire building society v. The United Kingdom, 117/1996/736/933-935, 23 October 1997.
- Case of National Federation of the Self-Employed v United Kingdom, application no. 7995/77.
- Case of N.K.M v. Hungary, application no. 66529/11, date 14 /05/2013.
- Case of Routsalainen v. Finland, application no. 13079/03, date 16 June 2009, ECHR.
- Case of Saunders v. United Kingdom, application no. 19187/91, date 17 December 1996, ECHR.
- Case of Schouten and Meldrum v. Netherlands, application no. 19005/91, date 09 December 1994.
- Case of S.A. Dangeville v. France, application no. 36677/97, date 16 April 2002, ECHR.
- Case of Sporrang and Lönnroth v. Sweden, applications no. 7151/75 and 7152/75, date 23 September 1982, ECHR.
- Case of Svenska Managementgruppen AB v Sweden, application No. 11036/84.
- Case of Wasmuth v. Germany, application no. 12884/03, date 17 February 2011.

### **Web Site (Faqe Interneti) / Librari Elektronike**

<http://www.drejtesia.gov.al/> (aksesuar për herë të fundit mars 2014).

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT00000607> Versioni i korrikut 2013.

<http://definitions.uslegal.com/c/conditional-contraband/> (Faqja zyrtare e USLegal Program, përkufizime të termave ligjore për USLegal, aksesuar vazhdimisht).

<http://www.treccani.it/vocabolario/contrabbando/>(aksesuar për herë të fundit janar 2014).

"Northern Visions of Race and Reform"<http://historymatters.gmu.edu/> (aksesuar për herë të fundit dhjetor 2013).

[http:// www.gjykataelarte.gov.al/](http://www.gjykataelarte.gov.al/)(aksesuar në dhjetor 2013).

Gjykata Kushtetuese [http:// www.gjk.gov.al/](http://www.gjk.gov.al/)(aksesuar në dhjetor 2013).

Prokuroria e Përgjithshme [http:// www.pp.gov.al/](http://www.pp.gov.al/)(aksesuar për herë të fundit mars 2014).

[http:// www.coe.int](http://www.coe.int) (aksesuar për herë të fundit tetor 2012).

[www.greco.coe.int](http://www.greco.coe.int) (aksesuar për herë të fundit dhjetor 2012).

[www.reatisocietari.it](http://www.reatisocietari.it) (aksesuar për herë të fundit 1 tetor 2014).

<http://www.justice.nsw.gov.au/media-news/media-releases/2011>.

[www.nio.gov.uk](http://www.nio.gov.uk) (aksesuar për herë të fundit janar 2013).

[www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it) (aksesuar për herë të fundit shtator 2014).

[www.corteconti.it](http://www.corteconti.it) (aksesuar për herë të fundit korrik 2012).

[www.pp.gov.al](http://www.pp.gov.al) (aksesuar vazhdimisht).

<https://www.tatime.gov>(aksesuar vazhdimisht).

[www.al-tax.org](http://www.al-tax.org). (aksesuar vazhdimisht).

<http://www.pwc.com/tax> (aksesuar vazhdimisht).

<http://www.oecd-ilibrary.org> (aksesuar vazhdimisht).

<http://www.caselawofeu.com>(aksesuar vazhdimisht).

[www.legal-dictionary.thefreedictionary](http://www.legal-dictionary.thefreedictionary)(aksesuar vazhdimisht).

<http://www.governo.it> (aksesuar për herë të fundit në tetor 2014)

[//www.doktoratura.unitir.edu.al/wp-content/uploads/2015/04/Doktoratura-Anisa-Angjeli-Fakulteti-i-Shkencave-i-Natyrore-Departamenti-i-te-Drejte-Publike.pdf](http://www.doktoratura.unitir.edu.al/wp-content/uploads/2015/04/Doktoratura-Anisa-Angjeli-Fakulteti-i-Shkencave-i-Natyrore-Departamenti-i-te-Drejte-Publike.pdf)  
<http://www.financialsecrecyindex.com>(aksesuar vazhdimisht).