

**NDIKIMI I KONTROLLIT FISKAL  
NË ULJEN E EVAZIONIT DHE SHMANGIEVE FISKALE:  
ME VËSHTRIM NË KOSOVË**

**Mentor Gashi**

Dorëzuar:

Universitetit Evropian të Tiranës

Shkollës Doktoratës

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në

“Shkenca Ekonomike”, me profil “Financë”,

për marrjen e gradës shkencore “Doktor”

**Udhëheqës Shkencor: Prof. Asoc.Dr. Hysen Muceku**

Numri i fjalëve: 55,732

**Tiranë, Dhjetor 2017**

## DEKLARATË AUTORËSIE

Unë, Mentor Gashi, kandidat për marrjen e gradës “Doktor” me përgjegjësi të plotë deklaroj se ky punim me titull “***Ndikimi i kontrollit në zvogëlimin e evazionit dhe shmangieve fiskale: me vështrim në Kosovë***” është shkruar nga unë dhe si i tillë, ky është punimi im origjinal. Deklaroj se ky punim nuk është prezantuar asnjëherë më parë në ndonjë institucion tjetër për vlerësim dhe për botim. Gjithashtu deklaroj se burimet ku jam mbështetur për të realizuar këtë punim janë identifikuar dhe paraqitur përmes referencave dhe citimeve.

*Mentor Gashi*

*Nënshkrimi:* .....

*Data:* .....

## Abstrakt

Duke pasur parasysh përpjekje të administratave taksambledhëse të një shteti që vazhdimisht synon të mbledh të gjitha taksat dhe tatimet nga të gjitha subjektet të cilat detyrohen në bazë të ligjit dhe rregulloreve fiskale, dhe në anën tjetër qëndrojnë përballë, ndoshta jo pak nga individë apo biznese, të cilat janë të gatshme të mos paguajnë apo të paguajnë pjesërisht taksat dhe tatimet që janë të detyruar me ligj. Kjo përballje në mes tyre bënë që administratat taksambledhëse gjithmonë të gjejnë mekanizma të rinj, së pari të parandalojnë dhe së dyti që të mbledhin taksat e humbura, kurse në anë tjetër individët, bizneset të caktuara bëjnë përpjekje të gjejnë mënyrat e tyre për të shkaktuar evazion fiskal dhe për të gjetur hapësirat ligjore për të shkaktuar shmangie nga detyrimet tjera tatimore në të mirë të tyre.

Nga ky studim është bërë matja e nivelit të evazionit fiskal në Kosovë dhe janë vlerësuar disa nga faktorët që kanë lidhje apo ndikojnë në evazionin fiskal. Pra, në këtë hulumtim variabël e varur ka qenë evazoni fiskal, deri sa variabellet e pavarura apo faktorët që kemi kërkuar lidhen apo ndikimin tek evazoni fiskal, i kemi klasifikuar në tri grupe: Nga grupi i faktorëve individual, janë përfshirë në hulumtim gjinia, mosha, edukimi i përfaqësuesit të biznesit, njëkohësisht kemi përfshirë edhe moshën (vjetërsinë) dhe madhësinë e biznesit. Nga grupi i faktorëve tradicional, kemi përfshirë vetëm shpeshtësinë e kontrolleve tek bizneset, mungesën e kontrollit dhe perceptimin e normës së tatimeve. Kurse nga grupi i faktorëve institucional, kemi përfshirë ngarkesat administrative, transparencën e shpenzimit të buxhetit, perceptimin e korrupsionit si pengues në zhvillimin e biznesit, perceptimin nëse konkurrentët e tyre nuk paguajnë taksat.

Nga rezultatet e hulumtimit, konfirmohet se: mosha e firmës ka ndikim statistikisht signifikant dhe pozitiv në rritjen e evazionit fiskal që do të thotë sa më i vjetër që të jetë biznesi gjasat për rritjen e nivelit të evazionit fiskal nga ato biznese janë më të mëdha. Po ashtu, madhësia e firmës ka ndikim statistikisht signifikant dhe negative në evazionin fiskal. Kjo do të thotë se sa më i madh të jetë biznesi, zvogëlohet gjasa për evazion fiskal nga ato biznese, kurse variabellet tjera si gjinia, mosha dhe edukimi i pronarit nuk janë paraqitur statistikisht signifikant. Ndërsa nga grupi i faktorëve tradicional, numri i kontrolleve, mungesa e kontrolleve, perceptimi i normave të larta. Nga të gjitha këto tri variabla vetëm variabli perceptimi i normave të larta tatimore është statistikisht signifikant, gjë që tregon se sa më i madh që është perceptimise normat tatimore janë

të larta, aq më i madh do të jetë evazoni fiskal. Në vijim nga grupi i faktorëve institucional variablat që lidhen me perceptimet e përfaqësuesve të bizneseve lidhur me mjedisin e biznesit, barazinë në treg, perceptimin ndaj korrupsionit, pengesat administrative, transparencë e shpenzimeve të buxhetit, nga të gjitha këto variabla paraqitet se variabël me singifikancë statistikore më të lartë është perceptimi ndaj korrupsionit, e cila ka ndikim statistikisht shumë të lartë në evazoni fiskal. Kjo do të thotë se sa më e lartë që të jetë perceptimi se korrupsioni është i lartë aq më i madh do të jetë evazoni fiskal. Si rrjedhojë, pronarët e bizneseve që e perceptojnë korrupsionin si të lartë mesatarisht, kanë tendencë të shkaktojnë evazion fiskal më të lartë krahasuar me pronarët që kanë të gjitha karakteristikat e njëjta por që e perceptojnë korrupsionin si jo shumë të lartë.

Hulumtimi është kryer përmes metodës sasiore dhe cilësore, ku mbledhja e të dhënave është bërë përmes pyetësorëve të strukturuar dhe intervistave. Numri i respondentëve në këtë hulumtim kanë qenë rreth 500 përfaqësues të bizneseve për analizën sasiore kurse për analizën cilësore 28 respodentë.

## **Abstract**

We should take into consideration the efforts of the tax-collection administration of a state which continuously aims to collect all taxes and duties from all subjects obliged by law and fiscal regulations, on the other hand there are many of the individuals and businesses which are ready to avoid or pay partially their taxes and duties which they are obliged to pay by law.

This clash between the tax administration and businesses, has lead the tax administration to always find new mechanisms, firstly to prevent and secondly to gather lost taxes, whereas on the other hand, certain individuals and businesses will try to find their ways to cause tax (fiscal) evasion and to find legal gaps which allow them to cause tax evasion in their favor.

This study has measured the level of tax evasion in the Republic of Kosovo and has evaluated some factors that are related or influence tax evasion.

Therefore, the dependent variable in this research has been the tax evasion, as independent variables or factors that were evaluated for relation of influence on tax evasion, where classified in three groups: Individual factors' group, where I included gender, age, education of business representatives, business years of operation, and size of the business; Traditional factors, where I included only the frequency of inspection of businesses, lack of control and checking, and perception of high tax rates; Whereas from the institutional factors, I have included administrative burden, transparency of budget expenses, corruption perception as a barrier in doing business, and perception that competition is not paying taxes.

The results of the research confirm that: period of company's operation has a statistically significant positive influence in the increase of tax evasion. Which means that the older the business is, the bigger the chance for increase oftax evasion. Size of the company has a statistically significant influence as well and a negative influence in tax evasion. That means that the bigger the enterprise is, the smaller the chance for tax evasion, whereas other variables like gender, age, education of the head of the enterprise, are not found to be statistically significant. From the three traditional factors which are frequency of inspection of businesses, lack of control

and checking, and perception of high tax rates, only the variable of perception of high tax rates is statistically significant, which shows that the higher is the perception that tax rates are high, the bigger will be tax evasion.

Following the variables from the institutional group of factors that are related to the perception of representatives of enterprises regarding: the business environment, equality in the market, corruption perception, administrative barriers, transparency of budget expenses; I found that the variables with the highest statistical significance is the perception towards corruption, which has a very high statistical influence in tax evasion.

As result, owners of businesses who perceive that corruption is high, have a tendency to cause higher tax evasion compared to owners who have the same characteristics, but who perceive that corruption is not very high. Research has been completed using quantitative and qualitative method, and collection of data has been made using structured questionnaires and interviews. Number of respondents in this research was: 500 representatives of businesses and 28 respondents in qualitative method.

## FALËNDERIM

Ky punim është produkt i punës sime individuale, i cili si i tillë, ishte ndër punët më të vështira që kam kryer deri më tani, por falë përkrahjes së palodhshme të familjes sime të shtrenjtë, të miqve dhe shokëve të mi më të mirë, kam mundur të arrijë deri në përfundimin e këtij punimi.

Njëkohësisht respekt, mirënjohje dhe falënderim të veçantë kam për udhëheqësin time shkencor, **Prof.Asoc.Dr. Hysen Muceku**, i cili më ka dhënë përkrahje të pakursyer dhe ndihmën e tij shkencore. Niveli i tij, jo vetëm shkencor por dhe profesional në këtë fushë, më ka ndihmuar që të identifikojmë edhe detajet më të vogla që janë të dobishme për t'u trajtuar në këtë punim. Gjithashtu, falënderoj edhe stafin drejtues të shkollës doktorale të Universitetit Evropian të Tiranës.

Dëshiroj të falënderoj dhe t'i shprehë mirënjohjen bashkëshortes sime **Artës** për përkrahjen e saj të palodhshme ndaj meje, si dhe të përkulem përpara vajzave të mija binjake **Klea** dhe **Jona**, si dhe birit tim **Joni**, që dashuria e tyre u shndërrua në energji dhe vullnet për mua.

## ***DEDIKIMI***

*Këtë punim në veçanti ia dedikoj babait tim që tani nuk jeton më, **Malush Gashi**, ish- Matematicent dhe Epror në Ushtrinë Çlirimtare të Kosovës.*



## **LISTA E PËRMBAJTJES**

### **KAPITULLI -I-**

|                                             |    |
|---------------------------------------------|----|
| Hyrje.....                                  | 16 |
| 1.1. Parathënie.....                        | 16 |
| 1.2. Qëllimi dhe objektivat e studimit..... | 18 |
| 1.3. Pyetjet Kërkimore .....                | 19 |
| 1.4. Hipotezat .....                        | 19 |
| 1.5. Rëndësia e punimit .....               | 21 |
| 1.6. Struktura e punimit .....              | 21 |

### **KAPITULLI -II-**

## **RISHQYRTIMI I LITERATURËS**

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Koncepti i përgjithshëm mbi taksat, evazionin dhe shmangiet fiskale ..... | 24 |
| 1.1. Kuptimi i tatimeve .....                                                | 24 |
| 1.2. Përkufizimi i evazionit fiskal .....                                    | 25 |
| 2. Historiku i studimeve të evazionit fiskal .....                           | 29 |
| 2.1. Modeli ekonomik i parandalimit të evazionit .....                       | 29 |
| 2.2. Modeli i psikologjisë sociale mbi evazionin fiskal .....                | 30 |
| 3. Modeli Allingham-Sandmo-Yitzhaki .....                                    | 31 |
| 3.1. Rishikimi retrospektiv nga Sandmo .....                                 | 38 |
| 3.2. Modeli i sjelljes në kushte pasigurie .....                             | 38 |
| 4. Faktorët që ndikojnë në evazionin fiskale .....                           | 41 |
| 4.1. Probabiliteti i auditimit dhe zbulimit .....                            | 41 |
| 4.2. Madhësia e ndërshkimit pas zbulimit .....                               | 43 |
| 4.3. Mundësia për ndjekje penale .....                                       | 43 |
| 4.4. Ndikimi i normave taksive në evazion .....                              | 44 |
| 4.4.1. Paradoksi Yitzhaki .....                                              | 46 |
| 4.4.2. Kundër-argumenti ndaj paradoksit Yitzhaki.....                        | 46 |

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| 4.5. Ndërgjegjësimi i tatimpaguesit përballë evazionit fiskal..... | 49 |
| 5. Qasja dhe studime të neuroekonomisë mbi evazionin fiskal .....  | 51 |
| 6. Qasja politike për të trajtuar nëndeklarimin tatimor .....      | 52 |
| 7. Përmbledhja e përcaktuesve në evazionin fiskal .....            | 52 |
| 8. Kuadri konceptual.....                                          | 56 |

## **KAPITULLI -III-**

### **METODOLOGJIA E HULUMTIMIT**

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| 1. Përqasja metodologjike.....                                  | 58 |
| 1.1. Metoda sasiore .....                                       | 59 |
| 1.2. Metoda cilësore .....                                      | 59 |
| 1.3. Metoda e kombinuar .....                                   | 59 |
| 3. Teknikat e mbledhjes së të dhënave.....                      | 60 |
| 3.1. Popullata e marrë në studime dhe zgjedhja e mostrave ..... | 60 |
| 3.2. Metoda e mbledhjes së mostrave .....                       | 61 |
| 3.3. Pyetësi dhe përmbajtja e tij.....                          | 62 |
| 3.3. Kontrolli i cilësisë .....                                 | 62 |
| 4. Përpunimi dhe analiza statistikore e të dhënave .....        | 62 |
| 5. Multikolineariteti .....                                     | 63 |
| 6. Korrelacioni dhe matriksi i korrelacionit .....              | 64 |

## KAPITULLI -IV-

### EKONOMIA JO FORMALE NË KOSOVË

|                                                                                                                                                                                                        |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Shkalla e ekonomisë joformale në Kosovë.....                                                                                                                                                        | 65 |
| 1.1. Shkalla e ekonomisë joformale në vendet e Ballkanit Perëndimor .....                                                                                                                              | 66 |
| 1.2. Ndikimet e ekonomisë joformale .....                                                                                                                                                              | 67 |
| 2. Analiza dhe vlerësimi i rrezikut të ekonomisë joformale në Kosovë .....                                                                                                                             | 68 |
| 2.1. Rreziqet e identifikuar në nivelin nacional në përgjithësi.....                                                                                                                                   | 69 |
| 2.2. Rreziqet që lidhen me ekonominë joformale .....                                                                                                                                                   | 70 |
| 3. Qëllimet dhe objektivat e Strategjisë Kombëtare 2014-2018 .....                                                                                                                                     | 70 |
| 3.1. Qëllimet e Strategjisë Kombëtare 2014-2018.....                                                                                                                                                   | 71 |
| 3.2. Objektivat e Strategjisë Kombëtare 2014-2018.....                                                                                                                                                 | 72 |
| 3.2.1. Përshkrimi i detajuar i objektivave të Strategjisë Kombëtare për Parandalimin e<br>Ekonomisë Joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve<br>financiare 2014-2018..... | 72 |
| 4. Rezultatet nga veprimet e ndërmarra sipas Strategjisë Kombëtare 2014-2018, për luftimin e<br>ekonomisë joformale dhe krimeve financiare .....                                                       | 75 |
| 8. Përshkrimi i evazionit dhe shmangie fiskale të detyrimeve doganore të evidentuara nga<br>praktika e vendeve të ndryshme.....                                                                        | 78 |
| 8.1. Llojet e rreziqeve që shkaktojnë evazion nga detyrimet doganore.....                                                                                                                              | 79 |
| 8.1.1. Rreziku nga nëndeclarimi i vlerës së mallit.....                                                                                                                                                | 79 |
| 8.1.1.1. Rreziku nga mosdeklarimi i saktë i kushteve të dërgesës.....                                                                                                                                  | 84 |
| 8.1.2. Rreziku nga mosdeklarimi i drejtë i origjinës së mallrave dhe preferencave .....                                                                                                                | 86 |
| 8.1.3. Rreziku nga mosdeklarimi i drejtë i sasisë së mallit apo kontrabandimi i tyre .....                                                                                                             | 88 |
| 8.1.4. Rreziku nga mosdeklarimi i drejtë i klasifikimit tarifor dhe përshkrimit të mallit...90                                                                                                         |    |
| 8.1.5. Rreziku nga eksportet fiktive .....                                                                                                                                                             | 93 |
| 8.2. Të dhënat tjera nga studimet mbi evazionin fiskal në dogana .....                                                                                                                                 | 94 |

## KAPITULLI -V-

### KONTROLLI FISKAL, STANDARDET DHE PROCEDURAT E AUDITIMIT

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Koncepti i përgjithshëm mbi auditim, kontroll dhe revizion .....                     | 96  |
| 1.1. Koncepti i përgjithshëm mbi auditim.....                                           | 96  |
| 1.2. Roli i auditimit të brendshëm .....                                                | 97  |
| 1.3. Roli i auditimit të jashtëm .....                                                  | 97  |
| 2. Procedurat e auditimit bazuar në kontrollin e brendshëm sipas standardeve COSO ..... | 98  |
| 3. Objektivat e kontrollit të brendshëm.....                                            | 101 |
| 3.1. Besueshmëria e raportimit financiar .....                                          | 102 |
| 3.2. Efikasiteti dhe efektiviteti i operacioneve.....                                   | 102 |
| 3.3. Pajtueshmëria (përmblutja) e ligjeve dhe rregulloreve.....                         | 102 |
| 4. Përgjegjësitë e menaxhmentit dhe të auditorëve për kontroll të brendshëm .....       | 103 |
| 4.1. Siguria e arsyeshme .....                                                          | 104 |
| 4.2. Kufizimet e natyrshme .....                                                        | 105 |
| 4.3. Dizajnimi (hartimi) i kontrollit të brendshëm.....                                 | 107 |
| 4.4. Efektiviteti operativ i kontrollit .....                                           | 108 |
| 4.5. Kontrolli mbi besueshmërinë e raporteve financiare .....                           | 109 |
| 4.6. Kontrolli mbi klasat e transaksioneve.....                                         | 101 |
| 5. Kompetencat e COSO për kontroll të brendshme.....                                    | 111 |
| 5.1. Mjedisi i kontrollit .....                                                         | 112 |
| 5.2. Vlerësimi i rrezikut .....                                                         | 115 |
| 5.3. Aktivitetet e kontrollit.....                                                      | 116 |
| 5.4. Informimi dhe komunikimi.....                                                      | 120 |
| 5.5. Monitorimi i aktivitetit.....                                                      | 121 |
| 6. Koncepti i përgjithshëm mbi kontrollin pas zhdoganimit .....                         | 123 |
| 6.1. Kontrolli doganor gjatë zhdoganimit ndaj uljes së evazionit fiskale .....          | 127 |

|                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.2. Kontrolli bazuar në risk .....                                                   | 128 |
| 6.3. Dallimi në mes auditimit të zakonshëm dhe kontrollit pas zhdoganimit.....        | 129 |
| 6.4. Dallimi në mes kontrollit pas zhdoganimit dhe kontrollit gjatë zhdoganimit ..... | 130 |
| 7. Struktura – fazat e kontrollit pas zhdoganimit.....                                | 131 |
| 7.1. Pranimi dhe përgatitja e rasteve për kontroll .....                              | 131 |
| 7.2. Kontrolli tek ambientet afariste të kompanisë .....                              | 134 |
| 7.3. Paraqitja e të gjeturave dhe raportimet .....                                    | 141 |

## **KAPITULLI -VI-**

### **ANALIZA EMPIRIKE E TË DHËNAVE DHE PARAQITJA E REZULTATEVE**

|                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Përshkrimi i modelit ekonometrik .....                                         | 143 |
| 2. Përshkrimi i variablave të studimit .....                                      | 144 |
| 3. Pasqyrimi statistikore i variablave .....                                      | 147 |
| 4. Testet statistikore që janë përdorur në model .....                            | 148 |
| 5. Përshkrimi specifik i modelit dhe komentimi i rezultateve ekonometrike .....   | 148 |
| 5.1. Paraqitja dhe përshkrimi i rezultateve për secilën hipotezë të ngritur ..... | 150 |
| 6. Përshkrimi i analizës cilësore .....                                           | 155 |

## **KAPITULLI -VII-**

### **KONKLuzionET DHE REKOMANDIMET**

|                                                      |            |
|------------------------------------------------------|------------|
| 1. Konkluzionet.....                                 | 159        |
| 2. Rekomandimet .....                                | 165        |
| 3. Limitimi i studimit .....                         | 167        |
| 4. Çështjet për studim në vazhdim në këtë fushë..... | 168        |
| <b>Bibliografia.....</b>                             | <b>169</b> |
| <b>Shtojca.....</b>                                  | <b>180</b> |

## **Lista e tabelave dhe grafikëve:**

|                                                                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela Nr. 1. Përmbledhje e gjetjeve të studimeve mbi faktorët përcaktues në evazionin fiskal.....                                   | 53  |
| Tabela Nr. 2. Matriksi i korrelacionit .....                                                                                         | 65  |
| Tabela Nr. 3. Ekonomia joformale në Kosovë krahasuar me vendet e tjera të Ballkanit Perëndimor në % të PBB-së .....                  | 68  |
| Tabela Nr. 4. Minimumi dhe maksimumi i mundshëm i humbjeve të tatimeve për vitet 2008-2012 .....                                     | 68  |
| Tabela Nr. 5. Pasqyrimi i të hyrave për vitet 2008 - 2012 .....                                                                      | 69  |
| Tabela Nr. 6. Të hyrave në Buxhetin e Qeverisë së Kosovës 2011-2016 (EUR, miliona) .....                                             | 76  |
| Tabela Nr. 7. Rezultatet në lidhje me numrin e hetimeve të filluara në krimet financiare .....                                       | 77  |
| Tabela Nr. 8. Paraqesim numrin e dënimeve për krime financiare nga Gjykata Themelore.....                                            | 77  |
| Tabela Nr. 9. Të dhënat nga Raportet vjetore të Administratës Tatimore të Kosovës .....                                              | 77  |
| Tabela Nr. 10. Numri i kontrolleve tatimore, sipas regjioneve .....                                                                  | 78  |
| Tabela nr. 10.a. Shuma e tatimit shtesë pas kontrollit .....                                                                         | 78  |
| Tabela Nr. 11. Paraqitja tabelore e të hyrave për buxhetin e shtetit 2011 - 2015 .....                                               | 78  |
| Tabela Nr. 12. Pasqyron variablat, mënyra e matjes, pyetjet që i përgjigje variable vetë caktuar dhe njësia matëse që kërkohet ..... | 146 |
| Tabela Nr. 13. Statistika përshkruese për mostrën e bashkuar ndërsektorialë .....                                                    | 148 |
| Tabela Nr. 14. Pasqyron rezultatet ekonometrike, të përmbledhura në tri modele .....                                                 | 150 |

## **Lista e shkurtesave:**

APA-Citimi në bazë të American Psychological Association

A-S Model-Model në bazë të Alligham dhe Sandon

ASYCUDA-Automated System for Customs Data

ATK-Administrata Tatimore e Kosovës

BE-Bashkimi Evropian

CEFTA-Central European Free Trade Agreement

COCO-Strukturë e Auditimit të Brendshëm

COSO-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FMN-Fondi Monetar Ndërkombëtar

GAAP-Generally Accepted Accounting Principles

BTI-Informacioni Tarifor i Detyrueshëm

IT-Teknologji Informative

OBD-Organizata Botërore e Doganave

OLAF-Eurponian Anti-Fraud Office

PBB-Produkti Bruto i Brendshëm

PCA-Post Clearance Audit

SNRF-Standardet Ndërkombëtare për Raportim Financiar

TVSH -Tatimi mbi Vlerën e Shtuar

UNCTAD-United National Conference Trade and Development

## KAPITULLI -I-

### HYRJE

#### 1.1. Parathënie

Shtetet e ndryshme në gjithë globin, qofshin ato të zhvilluara, në zhvillim apo edhe të pazhvilluara nuk mund të funksionojnë si administratat e organizuara shtetërore pa qenë krejtësisht të përkrahura nga elementi i domosdoshëm, i ashtuquajtur “financat publike”. Siç dihet botërisht, pa hyrë për t’i përshkruar definicionet e financave publike, mund të themi thjeshtë që financat publike luajnë rolin e pazëvendësueshëm në mbledhjen e të hyrave nga taksat, tatimet apo të hyrat tjera dhe të njëjta planifikohen për t’u shpenzuar në shërbim të funksionimit sa më të mirë të organeve shtetërore dhe investimeve tjera publike në shërbim të rritjes së mirëqenies së një shoqërie të caktuar. Për të realizuar mbledhjen e taksave dhe tatimeve, shtetet krijojnë organet e posaçme brenda institucioneve të tyre si; doganat, administratat e tatimeve si dhe drejtori të tjera lokale apo qendrore për të mbledhur të hyrat për arkën e shtetit. Po ashtu, shtetet përcaktojnë me anë të legjislacionit apo rregulloreve tjera fiskale edhe llojet e taksave dhe tatimeve që i detyrojnë personat, subjektet apo bizneset për të paguar në dobi të buxhetit të shtetit. Deri sa më lart u paraqitën dy anët e financave publike, mbledhja apo të hyrat në njërin anë dhe shpenzimet në anën tjetër, ne, në këtë punim do të trajtojmë aspekte vetëm të njëres anë, respektivisht mbledhjen e tyre, por jo edhe shpenzimet apo mënyrën e shpenzimeve. Kur përmendim mbledhjen e të hyrave për arkën e shtetit, e parashtrojmë një pyetje të përgjithshme; A është gjithmonë e thjeshtë dhe e lehtë të realizohet mbledhja e taksave dhe tatimeve nga personat apo subjektet e ndryshme?, dhe në këtë rast nuk do shumë kohë të mendohet, në një mënyrë apo tjetër për të dhënë një përgjigje negative, Jo. Prandaj, pikërisht këtu qëndron problemi dhe kjo është pikënisja e hulumtimit tonë. Në këtë drejtim duke pasur parasysh kompleksitetin e mbledhjes së të hyrave, e cila shoqërohet me probleme të ndryshme, në këtë punim do të fokusohemi për trajtim në njërin nga ato probleme, që njëri prej tyre është “Evazioni dhe shmangiet fiskale “që është prezent gjatë mbledhjes së të hyrave pothuajse në të gjitha vendet e botës, qofshin ato vende të zhvilluara apo vende në zhvillim, por në nivele të ndryshme, respektivisht diku më pak dhe diku më shumë. Prandaj, deri sa evazioni apo shmangia



fiskale konsiderohet të jetë një problem në shoqëri të caktuar, apo më mirë të themi paraqitet si një sëmundje e sistemit fiskal të një vendi, në këtë rast hulumtimi ynë fokusohet për të gjetur mekanizmat më të përshtatshëm për mbrojtjen, parandalimin dhe zvogëlimin e madhësisë së këtij problemi, si dhe për të matur ndikimin e faktorëve në uljen e evazionit dhe shmangieve fiskale. Duke pasur parasysh që evazionet dhe shmangiet fiskale jo vetëm që janë të gjera në aspektin e përfshirjes së vendeve të ndryshme të botës, por janë edhe të vjetra si problem, prandaj si tëtilla nuk kanë mbetur pa u studiuar, hulumtuar si dhe pa u trajtuar në vazhdimësi nga autorë të ndryshëm anë e mbanë botës. Prandaj, autorë të ndryshëm kanë paraqitur dhe kanë hulumtuar një listë të faktorëve, të cilët mund të kenë ndikim në zvogëlimin e evazionit dhe shmangieve fiskale në vendet e ndryshme. Nga shqyrtimi i literaturës kemi gjetur shumë faktorë nga hulumtimet e deritashme që janë kryer gjithandej, të cilët ndikojnë në zvogëlimin e evazionit dhe shmangieve fiskale dhe pse është zgjeruar lista e faktorëve që mund të ndikojnë në rritjen e përmbushjes apo zvogëlimin e evazionit, ato janë kategorizuar në faktorët tradicional dhe faktorët institucional, në kuadër të faktorëve tradicional përmbledhen; kontrolli, frekuenca e kontrolleve ndaj evazionit, madhësia e dënimeve apo sanksioneve, probabiliteti i zbulimit të evazionit dhe shmangieve fiskale, normat e taksave dhe tatimeve që rregullohen nga vetë politika fiskale janë ndikues të fuqishëm në evazion fiskal, respektivisht varësisht nëse rriten apo zvogëlohen normat mund të rritet apo zvogëlohet evazoni, ndiqen penalisht evazuesit, kurse faktorët institucionalë kryesisht përqendrohen në zhvillimin e kontratës psikologjike ose të asaj që mund të quhet edhe kontrata shoqërore, ndërmjet shtetit dhe qytetarëve të saj, respektivisht ndërtimi i besimit të taksapagueseve ndaj qeverisë, në mënyrë që të inkurajojë një angazhim pajtueshmërie me qytetarët dhe rrjedhimisht një vetë rregullim më i madh. Këtu zakonisht përfshihet mundësia e të bërit biznese me barazi në treg, transparencia e shpenzimeve të buxhetit, eliminimi i barrierave administrative, shpenzimet e administrative të caktuara për kapjen e evazuesit, eliminimi i perceptimit të korrupsionit që pengon zhvillimin e biznesit dhe shumë faktorë tjetër që ndërkohë nga vetë qeveria për t'i bindur taksapaguesit të kryejnë detyrimet e tyre, si dhe studiohen faktorët individual të personit dhe biznesit. Por, ne, në këtë rast kemi parashtruar disa nga ato faktorë të përshkruar më lart, për matur ndikimin e tyre në uljen e evazionit dhe shmangieve fiskale, me theks të veçantë në Kosovë. Faktorët që kemi marrë në konsideratë për të përcaktuar ndikimin e tyre në uljen e evazionit dhe shmangieve tjera fiskale janë:

Së pari, kemi marrë në shqyrtim faktorin individuale dhe brenda këtij faktori kemi përfshirë: Gjininë, moshën, nivelin e edukimit universitar, moshën apo vjetërsinë e ndërmarrjes dhe madhësinë e ndërmarrjes.

Së dyti, kemi marrë në shqyrtim për t'u hulumtuar faktorin tradicional, ku brenda këtij faktori kemi përfshirë: Numrin e kontrolleve nga inspektorët e tatimeve dhe taksave, mungesën e kontrolleve nga administrata e tatimeve dhe perceptimi ndaj normës së lart të tatimit.

Së treti, kemi marrë në shqyrtim faktorët institucional, ku paraqet mjedisin e kompanisë dhe barazisë në treg, respektivisht në kuadër të këtyre faktorëve kemi përfshirë: Perceptimin ndaj ngarkesës administrative dhe burokracisë, perceptimin ndaj korrupsionit si pengesë në rritjen e biznesit, transparenca në buxhet dhe perceptimi se edhe të tjerët nuk paguajnë taksat dhe tatimet aq sa janë të obliguar.

## **1.2. Qëllimi dhe objektivat e studimit**

Qëllimi kryesor i këtij punimi është që të përcaktoj nivelin e evazionit fiskal në Kosovë si dhe të vlerësohen faktorët e rëndësishëm që ndikojnë në uljen e evazionit fiskal dhe detyrimeve tjera tatimore me theks të veçantë në Kosovë. Për të përmbushur këtë qëllim do të ndiqen objektivat si në vijim:

Objektivat e studimit

Objektivat kryesore të studimit janë:

- ▶ Përcaktimii shkallës së evazionit fiskal në Kosovë, të shprehur në përqindje
- ▶ Përcaktimi i lidhjes së faktorëve individual dhe evazionit fiskal në Kosovë
- ▶ Përcaktimi i lidhjes midis faktorëve tradicional dhe evazionit fiskal në Kosovë
- ▶ Përcaktimi i lidhjes midis faktorëve institucional dhe evazionit fiskal në Kosovë

### **1.3. Pyetjet kërkimore**

Në vijim po paraqesim pyetjet kërkimore që i përgjigjen plotësisht objektivave të këtij punimi, të cilat janë:

1. Saështë shkalla e evazionit fiskal në Kosovë ?
2. Çfarë ndikimi kanë faktorët individual në evazionin fiskal në Kosovë?
3. Çfarë ndikimi kanë faktorët tradicional në evazionin fiskal në Kosovë?
4. Çfarë ndikimi kanë faktorët institucional në evazionin fiskal në Kosovë?

### **1.4. Hipotezat**

Përveç pyetjes së parë kërkimore që nga hulumtimi kemi synuar për të bërë matjen e shkallës së evazionit fiskal në Kosovë, pyetjet tjera kërkimore i përgjigjen hipotezave tjera të ngritura.

Hipoteza kryesore është:

$H_0$ : Numri i kontroleve fiskal tek bizneset nuk ndikon në uljen e evazionit fiskal në Kosovë

$H_1$ : Numri i kontroleve fiskal tek bizneset ndikon në uljen e evazionit fiskal në Kosovë

Përveç hipotezës kryesore të cekur më lart, kemi parashtruar edhe hipoteza tjera ndihmëse për të përcaktuar ndikimin e tyre në evazionin fiskal në Kosovë.

Pyetja e dytë kërkimore kërkon përgjigje në lidhje me ndikimin e faktorëve individuale në evazionin fiskal në Kosovë. Në grupin e faktorëve individuale i kemi marrë në konsideratë: gjininë, moshën, nivelin e edukimit universitar, moshën apo vjetërsinë e ndërmarrjes dhe madhësinë e ndërmarrjes. Nëkuadër të kësaj pyetje kërkimore janë shtruar këto hipotezat ndihmëse:

$H_1$ : Meshkujt kanë tendencë më të madhe për të shkaktuar evazion fiskal se sa femrat

$H_2$ : Mosha e pronarit ka ndikim statistikisht signifikant në evazionin fiskal

H<sub>3</sub>: Personat me nivelin e edukimit universitar kanë tendencë më të madhe për raportim të plotë të tatimeve

H<sub>4</sub>: Mosha e firmës ka ndikim statistikisht signifikant dhe negativ në evazionin fiskal

H<sub>5</sub>: Madhësia e firmës ka ndikim statistikisht singnifikant dhe pozitiv në evazionin fiskal

Pyetja e tretë kërkimore kërkon përgjigje në lidhje me ndikimin e faktorëve tradicionalë në evazionin fiskal në Kosovë. Në grupin e faktorëve tradicionalë kemi marrë në konsideratë: numrin e kontrolleve apo shpeshtësinë e kontrolleve nga inspektorët e tatimeve, e cila kjo është hipoteza kryesore në këtë punim, si dhe mungesa e kontrolleve nga administrata e tatimeve dhe perceptimi ndaj normës së lart të tatimit.

H<sub>6</sub>: Numri i kontrolleve nga inspektorët e taksave dhe tatimeve ka ndikim statistikisht singifikant në zvogëlimin e evazionit fiskal (kjo i përgjigjet hipotezës kryesore), por bënë pjesë në grupin e faktorëve tradicionalë, në studimin e përcaktuesve të evazionit fiskal.

H<sub>7</sub>: Mungesa e kontrolleve te administrata e tatimeve ka ndikim statistikisht singnifikant dhe pozitiv në zvogëlimin e raportimit.

H<sub>5</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë normën tatimore si të lartë kanë tendencë për të bërë më shumë evazion fiskal

Pyetja e katërt kërkimore kërkon përgjigje në lidhje me ndikimin e faktorëve institucionalë në evazionin fiskal në Kosovë. Në grupin e faktorëve institucionalë, kemi marrë në konsideratë; Perceptimin ndaj ngarkesës administrative dhe burokracisë, perceptimin ndaj korrupsionit si pengesë në rritjen dhe zhvillimin e biznesit, transparenca në buxhet dhe perceptimi se edhe të tjerët nuk paguajnë tatime aq sa janë të obliguar.

H<sub>8</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë ngarkesën administrative të tatimeve dhe burokracinë si të lartë kanë tendencëmë të lartë për të bërë evazion fiskal

H<sub>9</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë korrupsionin si pengesë për rritjen dhe zhvillimin e biznesit të tyre kanë tendencë më të lartë për të shkaktuar evazion fiskal

H<sub>10</sub>: Ndërmarrësit që nuk janë të njoftuar mbi mënyrën dhe qëllimet e shpenzimit të buxhetit të Kosovës kanë tendencë më të lartë të shkaktojnë evazion fiskal

H<sub>11</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë se të tjerët nuk paguajnë tatime të plota, kanë tendencë më të lartë për të shkaktuar edhe ata vetëevazion fiskal.

## 1.5. Rëndësia e punimit

Ky punim hulumtues ka rëndësi të madhe për politikën fiskale të vendit dhe institucioneve tjera të zbatimit të ligjit, pasi që rezultatet nga ky hulumtim mund të shfrytëzohen dhe të jenë në funksion të tyre, për përmirësimin dhe fuqizimin e mekanizmave për mbledhjen e të hyrave të plota nga taksat dhe tatimet në dobi të arkës së shtetit.

Duke marrë parasysh që hulumtimi ynë ka pasur për qëllim që të identifikoj dhe të përcaktoj fuqinë e ndikimit të faktorëve në zvogëlimin e evazionit dhe shmangieve fiskale, kjo e bënë të rëndësishëm që faktorët dhe elementet që janë trajtuar dhe si të tillë janë paraqitur si vendimtarë në uljen e evazionit dhe shmangieve fiskale, atëherë do të mund t'iu jepen prioritet për përdorim më të fuqishëm që të ndikojnë në uljen sa më të madhe të evazionit dhe shmangieve në Republikën e Kosovës. Më tutje rëndësia qëndron se me zvogëlimin e evazionit dhe shmangieve fiskale proporcionalisht rriten të hyrat, me rritjen e të hyrave përmirësohet funksionimi i organeve të shtetit në njërin anë dhe rritjen e mirëqenies së qytetarëve dhe të shoqërisë, këtu qëndron edhe rëndësia e këtij punimi, që çdo rezultat i hulumtimit mund të përkthehet në rritjen e mirëqenies së njerëzve në shoqërinë tonë.

## 1.6. Struktura e punimit

Ky punim përbëhet nga shtatë kapituj:

- **Kapitulli -I- (Hyrje);** përmban sqarim të shkurtër për temën e hulumtuar, motivet apo nxitjet pse është përzgjedhur kjo temë. Po ashtu, në këtë kapitull kemi paraqitur projektet kërkimore ku kemi përshkruar: parathënien, qëllimin dhe objektivat, pyetjet kërkimore dhe hipotezën kryesore dhe hipoteza tjera ndihmëse, po ashtu në kuadër të këtij kapitulli kemi përshkruar edhe rëndësinë e temës.
- **Kapitulli -II-Rishqyrtimi i Literaturës;** në kuadër të këtij kapitulli kemi përshkruar konceptet, teoritë dhe të dhënat empirike nga studiuesit e ndryshme për mbi evazionin dhe

shmangiet fiskale. Njëkohësisht, në vijim të këtij kapitulli bazuar në hulumtimet e ndryshme, nga shqyrtimi i literaturës dhe kërkimeve teorike kemi identifikuar faktorët e rëndësishëm që ndikojnë në zvogëlimin e evazionit fiskal. Pasi që kemi identifikuar një listë faktorësh, më pas kemi përzgjedhur disa nga ata faktorë që janë në përputhje me qëllimin dhe objektivat tona për hulumtimin në këtë punim. Po ashtu, kemi përshkruar edhe evidencat që dëshmojnë evazionin dhe shmangie fiskale që janë shkarkuar gjithandej nga këto elemente risku dhe përdorimi i faktorëve për parandalimin dhe zvogëlimin e tij.

- **Kapitulli -III- Ekonomia Joformale në Kosovë;** në këtë kapitull kemi përshkruar shkallën e ekonomisë joformale në Kosovë, duke u bazuar në disa studime të rastit dhe në Strategjinë Kombëtare 2014-2018, për luftimin e ekonomisë joformale, pastrimit të parasë dhe financimit të terrorizmit në Kosovë. Përveç shkallës së ekonomisë joformale kemi paraqitur edhe qëllimet, objektivat për luftimin e kriminalitetit ekonomik, po ashtu bazuar në Strategjinë Kombëtare 2014-2018. Njëkohësisht, ky kapitull përmban edhe rezultatet që janë realizuar nga lufta kundër krimit ekonomik në Kosovë. Këto rezultate i kemi nxjerrë nga raportimet vjetore të Administratës Tatimore të Kosovës, Doganës së Kosovës dhe vendimet e Gjykatës Themelore.
- **Kapitulli -IV-Kontrolli Fiskal, Standardet dhe procedurat e auditimit;** në pjesën e parë të këtij kapitulli kemi përshkruar konceptin e përgjithshëm mbi auditimin, kontrollin dhe revizionin, konceptin mbi auditimin, konceptinmbi kontrollin. Në vijim të këtij kapitulli kemi trajtuar procedurat e auditimit bazuar në kontrollin e brendshëm sipas standardeve COSO; të cilat si të tilla pavarësisht që dallojnë nga qëllimi i auditimit të brendshëm me auditimin apo kontrollin e taksave, kemi nxjerr paralelizma, respektivisht përdorimin e teknikave të njëjta konsiderohet të vlejné edhe për kontrollin fiskal, respektivisht kontrollin e tatimeve, duke shfrytëzuar metodologji të njëjtë, si: mjedisin e kontrollit, vlerësimin e rrezikut, aktivitetin e kontrollit, informimin, komunikimin si dhe monitorimin. Njëkohësisht, kemi përshkruar edhe kontrollin fiskal që ushtrohet nga dogana me qëllim të parandalimit dhe zbulimit të evazionit të detyrimeve doganore. Kemi trajtuar edhe këtë pjesë pasi që detyrimet doganore luajnë një rol tërëndësishëm në Kosovë, duke pasur parasysh pjesëmarrjen e lartë që kontribuon në buxhetin e Kosovës.

- **Kapitulli -IV- Metodologjia e Hulumtimit;** në kuadër të këtij kapitulli kemi paraqitur përjasjen metodologjike që kemi përdorur në punim, respektivisht metodën sasiore dhe cilësore, si dhe kemi përshkruar përsëri qëllimin dhe objektivat e hulumtimit dhe mbi bazën e tyre kemi parashtruar hipotezën kryesore dhe ato ndihmëse. Në vazhdim kemi paraqitur mënyrën e kërkimit teorik, respektivisht rishqyrtimin e literaturës mbi ku kemi gjetur përputhshmëri dhe diferenca në mes qëllimit dhe objektivave që kemi parashtruar në këtë punim. Gjithashtu, kemi paraqitur mënyrën e mbledhjes së të dhënave, përzgjedhjen e respondentëve, si dhe përpunimin e të dhënave. Dhe në fundi kemi nxjerrë dhe përshkruar konkluzionet dhe kemi dhënë rekomandimet.
- **Kapitulli -V-Përshkrimi i rezultateve të hulumtimit;** në këtë kapitull fillimisht kemi përshkruar modelin ekonometrik, empirik, dhe në vazhdim kemi përshkruar variablat që ishin në studim, pasqyrimin statistikor të variablave të shprehur edhe në formë tabelore, po ashtu kemi bërë komentimin e rezultateve në formë të përgjithshme, dhe të veçantë për secilën hipotezëveç e veç, si dhe rezultate nga analiza cilësore.
- **Kapitulli -VI - Konkluzionet dhe rekomandimet;** në këtë kapitull kemi paraqitur gjetjet kryesore, të cilat i kemi ndarë sipas rëndësisë që kanë, mbi bazën e të cilës i kemi formuar edhe rekomandimet, si dhe kemi paraqitur kufizimet (limitimin) e hulumtimit si dhe kemi përshkruar ide për kërkime të ardhshme në këtë fushë për çështjet që konsiderojmë që duhen trajtuar.

## KAPITULLI -II-

### RISHQYRTIMI I LITERATURËS

#### 1. Koncepti i përgjithshëm mbi tatimet, evazionin fiskal

Rishqyrtimi i literaturës apo boshti teorik, është plotësisht në përputhje me temë tonë, respektivisht objektivat që i kemi parashtruar për përcaktimin dhe vlerësimin e *Ndikimit të kontrollit në zvogëlimin e evazionit fiskale në Kosovë*. Në këtë dimension për të thjeshtësuar temën, konsiderojmë evazionin apo shmangien fiskale si sëmundje në njërën anë, kurse në anën tjetër kontrollin si instrument për shërimin e saj. Fillimisht do të japim përkufizimet apo kuptimin e përgjithshëm mbi taksat dhe tatimet, pastaj mbi evazionin fiskal dhe dallimet e shmangieve fiskale dhe evazionit fiskal.

##### 1.1.Kuptimi i tatimeve

Tatimet janë burimi kryesor i mbledhjes së të hyrave publike, e që janë kompetencë e tij, pa marrë parasysh se a janë shtete të zhvilluara apo shtete në zhvillim S. Komoni (Financa Publike, 2008). Në përpjekje për të dhënë kuptim të plotë se çka janë tatimet, pasi që e gjithë tema në vazhdim do të trajtoj evazionin tatimor, atëherë në këtë rast po japim disa definicioneve duke iu referuar autorëve të ndryshëm. “Tatimi është ajo pjesë e pasurisë, të cilën çdo qytetar ia jep shtetit, kështu që pjesën tjetër mund ta ketë në mënyrë të sigurt” thënie nga Montesquieu. “Taksat janë ato që ne paguajmë për një shoqëri të civilizuar” (Oliver Wendell Holmes, 1904). “Tatimet janë dhënie të detyrueshme, të cilat organet juridiko-publike i mbledhin prej subjekteve ekonomike, kurse për këtë nuk japin kundërveprim të drejtpërdrejtë”, thënie nga Wilhelm Gerloff. “Mënyra më e mirë për të mësuar fëmijët tuaj për taksat, është duke iu ngrënë 30% të akullores së tyre”, thënie nga Bill Murray. “Tatimet janë dhënie e detyrueshme pa të drejtë të kërkoj kundërshtim”, thënie nga Guten Shmolders. “Në këtë botë asgjë nuk mund të thuhet të jetë e sigurt përveç vdekjes dhe taksave” thënie nga Benjamin Franklin, (<https://patriotpost.us>). Jo gjithmonë pagimi i taksave dhe tatimeve është mundim apo përpjekje për ikje nga taksat apo për të mos paguar taksat, por shpesh njerëzit ndiejnë krenari për pagesën e taksave, siç thotë Joyce Marcel (Life and Tax, Common Dreams, 2006), “Për patriotët si unë, pagimi i taksave të



jep ndjenjën e përgjegjësisë, që je pjesë e vendit tonë, për të kontribuar në të mirën e përgjithshme”. Në aspektin politik ka edhe kuptime të caktuar mbi taksat, duke i lidhur ato me premtimet e politikanëve në fushata zgjedhore, siç thotë Mackenzie King “Premtimet e djeshme janë taksat e sotme”. Vlen të ceket edhe qëndrimi mbi taksat e njeriut, i cili është njëri ndër më të pasurit e botës, Bill Gates, ku thotë “Taksat janë një investim në Amerikë”. Njëkohësisht, përshkruajmë edhe mendimin e Laurence J. Peter, ku thotë “Amerika është një vend i taksimit, ku është themeluar për t’iu shmangur taksimit”, në këtë dimension kuptojmë që edhe në një vend ku konsiderohet vend i taksimit përsëri edhe aty ka shmangie apo përpjekje për të mos paguar taksa.

Deri sa pagimi i taksave apo tatimeve në një mënyrë nënkupton edhe zvogëlimin e fuqisë ekonomike për detyruesit tatimor, për shkak se mund të ndikojë në keqësimin e gjendjes materiale të tij. Siç thotë John Marshall “Fuqia e taksave është fuqi për të shkatërruar”. Prandaj, për këtë arsye paraqitet njëfarë rezistence ndaj pagesës së tatimeve apo taksave nga ana e detyruesit tatimor, në këtë mënyrë shteti gjithmonë përballet me përpjekjet e detyruesit tatimor për të mos paguar tatime, respektivisht përballet me evazionin fiskal.

## **1.2. Përkufizimi i evazionit fiskal**

Në këtë pjesë do të paraqesim kuptimin e evazionit fiskal. Para se të paraqesim përkufizimet e evazionit fiskal nga literatura, fillimisht po japim kuptimin e evazionit fiskal në aspektin ligjor, si: Nëse i referohemi Kodit Penal të Republikës së Kosovës, respektivisht neni 313- shmangiet nga tatimi, citon: *Kushdo që me qëllim që ai apo personi tjetër të fsheh apo t’i shmanget, pjesërisht apo tërësisht, pagesës së tatimit, tarifave apo kontributeve të tjera që kërkohen me ligj, jep të dhëna të pavërteta apo nuk i përfshin të dhënat lidhur me të ardhurat e tij, pasurinë, gjendjen ekonomike apo fakte të tjera relevante për vlerësimin e detyrimeve të tilla, .....*

Po ashtu, në bazë të Kodit Penal të Republikës së Kosovës, respektivisht neni 318 - Shmangia nga pagesa e tarifave të detyrueshme doganore, citon që: *Kushdo që me qëllim që vetes apo personit tjetër t’i mundësojë shmangien nga pagesa e tarifave tatimore doganore apo tarifave tjera ose detyrimeve doganore që paguhen me rastin e importimit apo eksportimit të mallrave, ose nëse doganës i paraqet dokument të rrejshëm lidhur me prejardhjen, vlerën, sasinë, cilësinë, llojin apo karakteristikat tjera të mallit .....*

Për më tej sipas Kodit Doganor dhe të Akcizave të Kosovës nr. 03/L-109, respektivisht në nenin 298 - Shmangiet mashtruese nga Taksat e Importit dhe Akcizës, ku citon: *Kush në çfarëdo mënyre është i përfshirë në shmangie mashtruese nga taksa e importit apo akciza që i nënshtrohen mallrat .....*, Po ashtu edhe tek neni 299 në kodin doganor dhe të akcizave - Shmangiet mashtruese nga zbatimi i ndalesave dhe kufizimeve mbi mallra, citon: *Kush në çfarëdo mënyre është i përfshirë në shmangie mashtruese nga zbatimi i ndonjë ndalese apo kufizimi për importimin e mallit që është në fuqi.....*

Duke iu referuar tekstit në nenin 298 dhe të nenit 299 të ligjit bazik, togfjalëshi “*Shmangie Mashtruese*”, zëvendësohet me togfjalëshin “*Evazion Fiskal*” sipas Ligjit nr. 04/L099 për ndryshimin dhe plotësimin e Kodit Doganor dhe të Akcizave të Kosovës nr. 03/L-109.

Sipas Ligjit Nr. 03/L-222, Për Administratë Tatimore dhe Procedura, neni 63 - Veprat penale në fushën e tatimeve, citon: *Kushdo, me qëllimin që ai ose ajo apo personi tjetër t'i shmanget, pjesërisht apo tërësisht, pagimit të tatimit apo kontributit pensional të paraparë me ligj, apo i shmanget tatimit duke përfutur rimbursimet tatimore apo kreditë tatimore të pajustificuara, jep të dhëna të pavërteta për të ardhurat apo nuk i përfshin informatat lidhur me të ardhurat e tij, gjendjen ekonomike apo fakte të tjera relevante për vlerësimin e obligimeve të tilla apo ofron të informata false në lidhje me mbledhjen e tatimeve ...*

*...aplikuesi përpërfaqësues fiskal nuk i përmbush obligimet veta tatimore apo më herët ka kryer shkelje tatimore, të cilat janë konsideruar nga ATK si evazion tatimor apo shmangie tatimore* (Udhëzimi Administrativ Nr. 15/2010, neni 10).

Siç shihet sipas legjislacionit në fushën fiskale nuk vërehet dallime në mes evazionit dhe shmangieve tatimor, siç mund të vërehen dallime në literaturën e gjerë në fushën fiskal.

*... aplikuesi për përfaqësues fiskal nuk i përmbush obligimet veta tatimore apo më herët ka kryer shkelje tatimore të cilat janë konsideruar nga ATK si evazion tatimor apo shmangie tatimore* jo të drejta, do të paguajë më pak për të njëjtën shumë të ardhurash”. Kur thuhet se evazoni është një problem i vjetër, njëkohësisht nuk mund të themi se në kohën moderne është eliminuar ky problem si i tillë, apo vendet e zhvilluara e kanë tejkaluar këtë problem. Sipas Sri Mulyani Indrawati, siç shprehet “korrupsioni, pastrimi i parasë dhe evazoni fiskal janë probleme globale, jo vetëm sfida për vendet në zhvillim.” Prandaj, jep të kuptohet se nuk është i tejkaluar dhe ky problem nuk i takon vetëm vendeve në zhvillim. Sipas Tanzi (1993), evazoni fiskal është

universal dhe si i till varet nga strukturat ekonomike dhe tatimore, si dhe llojet e të ardhurave dhe qëndrimet shoqërore. Duke argumentuar se teoria e evazionit fiskal ka kufizime pasi ai bazohet vetëm në qëndrimet ndaj rrezikut, me informacion të plotë lidhur me sjelljen e administratës tatimore. Ku i njëjti autor thotë se, në metodologjinë për vlerësimin e evazionit fiskal, duhet të përfshihet edhe vlerësimi i ekonomisë nëntokësore (ekonomis jo formale) dhe krahasimin e tatimeve të deklaruar me të ardhurat potenciale tatimore të llogaritura nga llogaritë kombëtare. Duke shtuar më tej, që masat për të adresuar evazionin fiskal duhet përfshijnë përdorimin e tatimit të mbajtur në burim, të paragjykuar dhe minimale, auditimit selektiv, gjobave dhe kontroleve kryq në mes të taksave etj.

Problemet ekonomike që paraqiten në vende të ndryshme në kohët e fundit, ka nga ata që paraqesin qëndrimet që vetë evazoni është një prej shkaktarëve kryesorë që shkakton këto probleme. “Problemi me Greqi, nuk është shkurtimi i taksave, por të bëhemi të sigurt se nuk kemi evazion të taksave” siç thotë George Papandreou, 2008. Prandaj, qeveritë e caktuar paraqesin edhe prioritet luftimin e këtyre dukurive për udhëheqjen e vendit të tyre. Siç thuhet nga Mario Monti “Dy prioritete janë për qeverinë time; trajtimin e evazionit fiskal dhe korrupsionin”.

Mashtrimi tatimor është shumë i vështirë për t’u matur. Shërbimi i të Hyrave të Brendshme në Shtetet e Bashkuara të Amerikës, ka llogaritur se tatimpaguesit paguajnë në mënyrë vullnetare vetëm 80% të detyrimeve të tatimit mbi të ardhurat e tyre aktuale. Nëse ky vlerësim do të bëhet edhe më i saktë, ai sugjeron se evazoni është problem shumë i rëndësishëm (Harvey R.S. Rosen, Public Finance, UET/Press 2010).

Njerëzit bëjnë mashtrime tatimore në lloj-lloj mënyrash, si:

- Mbajnë dy libra për regjistrimin e transaksioneve të biznesit të tyre (dy bilance). Në njërin regjistron transaksionet e vërteta dhe në tjetrin transaksionet jo të sakta, sa për t’iu paraqitur organeve tatimore. Disa evazues tatimorë përdorin dy regjistra arke etj. “Mashtrimi nuk është një praktik e pranueshme kontabël” thënie nga C.R.Vance, Jr.Me këtë autori do të thotë se regjistrimet mashtrimi në kontabilitet nuk pranohen, sepse nuk mund të fshehin atë mashtrim, prandaj përdorin regjistra tjerë.
- Disa të tjerë bëjnë një punë të dytë por me kushtin që të mos paguhet përmes bankës, por të paguhet me para në dorë (cash), pasi që pagesa jo përmes llogarisë bankare e bënë më të lehtë mosdeklarimin e fitimit. Sigurisht që të punosh një punë shtesë është plotësisht e

ligjshme. Megjithatë, të ardhurat e fituara nga një punë e tillë shpesh paguhen me para në dorë (cash) dhe jo përmes transaksionit bankar, kjo praktikë përdoret për të fshehur gjurmët e pagesave respektivisht që ato transaksione të mos zbulohen nga organet tatimore. Kështu që, aty ku nuk ekziston asnjë regjistër ligjor bëhen që të ardhurat e përfituara të mos raportohen tek organet tatimore.

Për shembull: Kur këmbimi i mallit me një mall tjetër apo “unë do t’ju rregulloj makinën nëse ju më jepni pesë bukë.” Kur e pranojmë pagesën në natyrë në vend të parave, ky është ligjërisht një transaksion i tatueshëm edhe pse këto të ardhura rrallëherë raportohen.

Duke paguar për të mirat dhe shërbimet me para në dorë (cash) është shumë vështirë për të hetuar apo gjurmuar këto transaksione.

Sipas shkallës së evazionit, dallojmë dy raste: fshehjen e plotë të tatimit dhe fshehjen e pjesshme të tatimit. Fshehja e plotë e tatimit, paraqitet atëherë kur; nuk paraqet të tërë shumën e të hyrave të realizuara, për të ardhurat që i nënshtrohet tatimit, në qoftë se nuk e deklarohen të tërë pasurinë, në qoftë se fsheh fakte të caktuar, ngjarje apo veprimtari që shërbejnë si shkak për tatim, kemi raste të fshehjes së plotëose totale të tatimit, kurse fshehja e pjesshme e tatimit ekziston atëherë kur; obliguesi tatimor e paraqet jo të plotë deklaratën tatimore, kur jepen të dhëna jo të plota mbi të hyrat dhe të ardhurat e realizuara, mbi pasurinë, mbi faktet, ngjarjet ose veprimtaritë që merren parasysh në rastin e tatimit. Dukuri tjetër e evazionit të paligjshëm tatimor është edhe spekulimi apo kontrabanda, e cila nuk është vetëm shmangie nga pagesa e doganës së caktuar të mallit për import, eksport apo transit, por edhe shmangie- mashtrim nga pagimi i tatimit indirekt brenda vendit (p.sh.shitja e duhanit dhe pijeve alkoolike drejtpërdrejt nga prodhuesi deri te konsumuesit e fundit pa i paguar tatimet e brendshme sipas ligjit të aplikueshëm.

Kohë më parë, evazoni tatimor kishte të bënte me milionerët, të cilët i depononin kapitalet e tyre në llogaritë pranë bankave të Zvicrës. Kurse, aktualisht imazhi i një evazuesi mund të jetë gjithashtu edhe te një riparues, të ardhurat e të cilit vijnë nga një punë “jozyrtare” e të pa raportuar për qëllime tatimore, ose një prind, i cili shkakton evazion tatimor në pagën që i paguan kujdestares së fëmijëve. Në vitin 1993, Zoë Baird, e emëruar nga ish-presidenti Klinton prokurore e përgjithshme, u detyruar të jepte dorëheqje kur u zbulua se ajo nuk kishte paguar tatime për dadon e fëmijëve të saj. Mendimi se “kushdo e bënë atë” është shumë i përhapur. Rasti i fundit që vlen për të përmendur lidhur me evazionin që bëri jehonë të madhe në mediat

botërore është edhe vendimi i një gjykate të Barcelonës, pasi shpalli fajtor për evazion fiskal futbollistin e famshëm botëror Lionel Messin dhe babain e tij që shkaktuan evazion fiskal rreth 4.1 milion Euro në mes viteve 2007-2009 (BBC News, 06.07.2016), pavarësisht që këtu nuk ka një trajtim shkencor, por kjo informatë e mediave tregon faktin se çdokush mund të bëjë evazion.

## **2. Historiku i studimeve të evazionit fiskal**

Studimet e ndryshme mbi evazionin fiskal apo mospërbushjen tatimore, filluan nga vitet e 60-ta (Becker 1968), e vazhduar pas tij nga (Allingham dhe Sandmo, 1972), ku kryesisht evazionin fiskal shihet si përfitim financiar. Pastaj vijon me studime tjera të evazionit fiskal, që për të trajtuar çështjen e evazionit fiskal nuk janë bazuar vetëm në teori apo faktorë ekonomikë por edhe faktorë tjerë joekonomikë apo teori të psikologjisë sociale për trajtimin e çështjes së evazionit fiskal. Bazuar në këto dy kategori përmbledhja e faktorëve ekonomikë gjatë studimit kanë formuar modelin ekonomik të parandalimit dhe me shqyrtimin e faktorëve joekonomikë në studimet e ndryshme kryesisht në kohët e fundit kanë formuar modele të bazuara në psikologjinë sociale, perceptime apo neuroekonomi.

### **2.1. Modeli ekonomik i parandalimit të evazionit**

Përmes faktorëve ekonomikë janë formuar modele ekonomike të parandalimit, të cilat janë bazuar në teorinë ekonomike të përmbushjes në përgjithësi dhe përqendrohet në parandalimin e evazionit fiskal. Ky parandalim mund të arrihet me një numër të qasjeve ndëshkuese dhe bindëse. Në këtë mënyrë parandalimi funksionon duke rritur probabilitetin zbulimit, rritja e normave të taksave, me aplikimin më të ashpër të ndëshkimeve, që në këtë aspekt të mund të ndikojë në edukimin më të mirë dhe në rritjen e stimulimit për një përmbushje më të lartë.

Përkufizimi ekonomik i përmbushjes i shfaq tatimpaguesit si individë “moralisht të përkryer”, “rrezik-neutral” dhe të “rrezikshëm”, të cilët kërkojnë të maksimizojnë dobinë e tyre dhe zgjedhin t’i shmangen tatimit sa herë që fitimi i pritur tejkalonte koston, pra në këtë mund të thuhet që bazohen në një qasje të pastër kosto-përfitim. Mirëpo kohët e fundit ka ndryshuar një qasje e tillë, ku gradualisht është zbutur qasja e pastër ekonomike, pra që jo gjithçka bëhet për të

maksimizuar fitimin, por që është zhvilluar qasja ku përfshinë faktorët joekonomikë. Edhe (Becker 1968), me punën e tij mbi analizën e sjelljes së paligjshme ku ka përdorur kuadrin ekonomik dhe ka paraqitur argumente se për të penguar evazionin, si pengesë ka konsideruar probabilitetin e zbulimit dhe sanksionet, por që është pajtuar se vetëm modeli i pastër ekonomik për të parandaluar evazionin është i kufizuar.

## **2.2. Modeli i psikologjisë sociale mbi evazionin fiskal**

Gjatë viteve të fundit respektivisht nga vitet e nëntëdhjeta dhe fillimi i viteve 2000, studimet kanë bërë përpjekje të paraqesin mangësitë e modelit të pastër ekonomik të parandalimit. Deri sa tek faktorët ekonomik kryesisht përfshihen probabiliteti i zbulimit, gjobat apo madhësia e dënimeve, ndërsa tek faktorët tjerë joekonomik përfshin vlerat morale të taksapaguesit, perceptimi mbi barazinë, mbi drejtësinë dhe perceptimet tjera që kanë taksapaguesit ndaj administratës së tatimeve apo qeverisë në përgjithësi, e cila kjo e fundit pothuajse përdoret gjithmonë si qasje në studimet empirike, si faktorë joekonomik, sepse paraqitet të jetë e domosdoshme të përfshihen edhe këta faktorë për trajtimin e evazionit fiskal. Cuccia, (1999) përveç modelit të pastër ekonomik për parandalimin e evazionit, ku ka modifikuar dhe ka shtuar në model parametrat e perceptimit si: perceptimi ndaj probabiliteti të auditimit dhe perceptimi ndaj madhësisë së dënimeve që si të tilla mund të ndikojnë në vendimet e tatimpaguesve. Këtu është gjetur se perceptimet e taksapaguesve mund të vlerësojnë dënimin më të lartë se sa është realisht. Prandaj, gjetjet e këtij hulumtimi sugjerojnë se normat reale të ndëshkimit nuk mund të jenë më të rëndësishme se sa norma e perceptuar e ndëshkimit nga ana e tatimpaguesit.

Në bazë të këtij modeli të ndërtuar jo vetëm nga faktorët joekonomikë, individët apo taksapaguesit nuk shihen thjesht vetëm maksimizues të shpërblimeve apo fitimit, por ata paraqesin edhe qëndrimet e tyre të ndërtuara mbi bazën e besimit që bashkëveprojnë dhe iu përgjigjen normave shoqërore.

Modelet e psikologjisë sociale shqyrtojnë qëndrimet dhe besimet e tatimpaguesve për të kuptuar dhe parashikuar sjelljen njerëzore. Në këtë drejtim, fokusi i këtij modeli është të shqyrtojnë faktorin njerëzorë që të ndikojë në qëndrimet dhe sjelljet taksapagueseve në përmbushjen e taksave. Njëkohësisht, me paraqitjen e këtij modeli kanë ndryshuar edhe qasjet hulumtuese duke përfshirë metodat sasiore dhe cilësore, duke e shqyrtuar perceptimin mbi drejtësinë e sistemit,

edukimin dhe vetëdijen e taksapaguesve. Deri sa më herët është parë si i ndarë interesi i taksapagueseve nga interesi i komunitetit lidhur me pagesën e taksave, që do të thotë më tepër është interesuar që të mos paguhen taksa për të rritur dobinë e vetë se sa të paguhen taksa për interes të përgjithshëm, mirëpo më vonë është vërejtur në modelet e ndryshme kur shqyrtohet psikologjia fiskale se nuk është gjithmonë ashtu, përderisa taksapaguesi beson tek autoritetet, nuk trajtohet me burokraci nga autoriteti, percepton një sistem tatimore të drejtë, është në gatishmëri për të bashkëpunuar dhe si rezultat për të rritur përmbushjen. Prandaj, në studimet e fundit përveç faktorëve ekonomikë, rol të rëndësishëm në studim paraqesin faktorët joekonomikë, ku këto të fundit kanë ndikim në ndryshimin e qëndrimeve dhe sjelljeve të tatimpaguesit në bazë të perceptimit të tyre.

Në këtë drejtim (Falkinger dhe Walther, 1991), në studimin e tyre tejkalojnë faktorin ndëshkues dhe shqyrtojnë faktorët bindës. Ku përmes së cilës sugjerojnë që një sistem tatimor që kombinon faktorët ndëshkues dhe faktorët shpërblyes mund të jetë më efektiv se sa një sistem taksash që përqendrohet vetëm në faktorët ndëshkues. Prandaj, si e tillë nxitja pozitive përmes shpërblimeve mund të luajë rol të rëndësishëm në parandalimin e evazionit. Po ashtu edhe Alm (1995), shqyrton faktorët joekonomikë, duke konsideruar se faktorët ekonomikë kanë ndikim të vogël në uljen e evazionit apo rritjen e përmbushjes.

Në vijim paraqesim modelet ekonomike nga studimet e hershme të Allingham-Sandmo 1972, dhe duke shtuar edhe kontributin ngamodeli Yitzhaki, mbi çështjen e evazionit fiskal.

### **3. Modeli Allingham-Sandmo-Yitzhaki**

Allingham & A.S. Sandmo 1972, kanë krijuar modelin e tyre, që tashmë quhet si model tradicional, modeli i tyre si i tillë ka shënuar impakt të lartë në këtë fushë. Pikënisjen e kishin nga puna e gjurmimit analitik të evazionit të Cesare Becaria (1764), i cili konsiderohet edhe pionieri për hulumtimin në këtë fushë, me punimin e tij “Drejtësia dhe Ekonomia”. Allingham & Saldmo (1972), kanë përdorur modelin statik dhe dinamik. Në modelin e thjeshtë statik kanë bërë krahasimin e nën-raportimeve të deklaratave veç e veç, të pavarur në kohë, deri sa në modelin dinamik, ka përdorur se nëse zbulohet një deklaratë e nën-raportuar atëherë duhet të kthehet të hetohen edhe ato raste apo deklarata të mëhershme. Në punimin e tyre në vitin 1974, duke

përdorur modelin krahasues statik, edhe pse nuk jepen rezultatet të qarta në elementet: ndryshimi i të ardhurave dhe ndryshimi i normës së tatimit, por përveç tjerash kanë nxjerrë dy parametra interesantë që kanë rëndësi të madhe në kontrollin e evazionit fiskal, siç janë: 1. Shkalla e dënimit dhe 2. Probabiliteti i zbulimit. Të dy këto parametrat kanë paraqitur lidhje pozitive me rritjen e raportimit dhe zvogëlimin e evazionit në të ardhura. Në qoftë se individët do të mendojnë që dikur do të zbulohet e gjithë e kaluara e tyre, ata do të deklarojnë çdo gjë, apo nuk do të fshehin asgjë me qëllim që të shkaktojnë evazion fiskal. Ky model dinamik është i dobishëm pasi që trajton vendimin e taksapaguesit për evazion, respektivisht nëse taksapaguesi merr vendim të deklarojë të ardhurat e tërësishme për të paguar taksat, apo taksapaguesi merr vendim që të mos deklarojë tërësisht vlerën e tatueshme, pra të deklarojë vetëm një pjesë të të ardhurave. Në këtë drejtim nëse vendos për pikën e parë, atëherë kjo nënkuptohet që nuk është i gatshëm të marrë rrezikun e zbulimit të vonshëm, kurse nëse vendos për pikën e dytë që të mos deklarojë tërësisht të ardhurat e tatueshme, kjo do të thotë është i gatshëm të merr rrezikun e mundshëm të zbulimit dhe normën e dënimit. Shumica e studimeve në fushën e evazionit i përfshijnë në trajtimin e tyre këto dy parametra apo variable: probabilitetin e zbulimit dhe shkallën e dënimit (penalitetin). Në këtë model elementet në mes probabilitetit të zbulimit dhe shkallës së dënimeve, kanë bërë matjet edhe me koston, respektivisht shpenzimeve që duhet të bëjë një administratë e tatimeve për të arritur deri te gjetjet apo zbulimi i mashtrimit. Nëse është probabiliteti i lartë dhe dënimet e ulëta, i krijon kosto të lartë administratave të tatimeve, kurse nëse probabiliteti i ulët i zbulimit dhe dënimet e larta, ka kosto të ulët të administratës së tatimeve në njërin anë, derisa në anën tjetër krijohet një pabarazi, apo që do të thotë zbulohet një evazues dhe i njëjti dënohet me ndëshkim të lartë, derisa në anën tjetër mbetin shumë të tjerë të pazbuluar.

Njëkohësisht e rëndësishme të paraqitet në vijim është edhe trajtimi që është bërë nga Joel Slenrod & Shilomo Yitzhaki (2002). Supozohet që baza reale e taksave është e ditur nga tatimpaguesi, por nuk dihet nga agjencia e mbledhjes së taksave kostoja për mbledhjen e tyre. Pastaj, në rrethana të caktuara, tatimpaguesi mund të tundojë që të ardhurat e tatueshme t'i raportojë nën-vlerën reale. Në formulimin bazik të Allingham dhe Slemrod (1972), se çfarë mund ta pengojë një individ që të mos shkaktojë evazion fiskal mbi të ardhurat, atëherë në modelin A-S, është përcaktuar, probabilitet fiks (i cili e shënon me  $P$ ), që tregon se çdo e ardhur e tatueshme e padeklaruar do të zbulohet dhe si e tillë do t'i nënshtrohet një ndëshkimi proporcional ( $\theta$ ) mbi pagesën e detyrimeve tatimore reale.



Në këtë mënyrë prezantohet edhe një "teknologji e evazionit", në të cilën evazoni përfshin edhe koston e evazuesit, që do të thotë kjo kosto mund të varet nga të ardhurat dhe shuma e tatimit të shmangur.

Në modelin A-S, të gjitha vendimet reale dhenë këtë mënyrë të ardhurat e tatueshme (që shënohen me  $Y$ ), mbahen fikse; zgjedhet vetëm raporti i tatimpaguesit. Tatimpaguesit jo i prirur drejt rrezikut, zgjedh një raport ( $x$ ), dhe kështu shuma e të ardhurave të paraportuara  $y-x$ , në mënyrë që të maksimizohet dobia e pritshme, jepet si:

$$EU = (1-p) U(v + t(y-x)) + pU(v - (y-x)),$$

ku  $v$  janë të ardhura reale pas tatimit,  $y(1-t)$ ,  $t$  përfaqëson normën e tatimi (proporcional) në të ardhura. Funkzioni i shërbimeve të von Neumann-Morgenstern,  $U(\cdot)$  përfaqëson preferencat e individit ndaj rrezikut. Në këtë model zgjedhja është nëse do të bësh shmangie dhe sa do të bësh shmangie, është e ngjashme me atë se a do të rrezikosh dhe sa do të rrezikosh. Secili dollar nga të ardhurat e tatueshme që zvogëlohet (nën deklarohej) ofron një fitim të  $t$  me probabilitet  $(1-p)$ , së bashku me një gjobë prej  $\theta$  me probabilitet  $p$ . Nëse fitimi i pritshëm në këtë rrezik,  $(1-p)t - p\theta$ , është pozitiv, çdo tatimpagues jo i prirur për të rrezikuar do të ketë shanset për disa shmangie, me një shumë që varet nga fitimi i pritshëm dhe preferencat e riskut të tatimpaguesit.

Një çështje kritike, e paraqitur nga Yitzhaki (1974), është nëse ndëshkimi për evazionin e zbuluar varet nga nënvlerësimi i të ardhurave apo nënvlerësimi i taksave, siç ka supozuar modeli A-S si praktikata të paraqitura në shumë vendeve. Në rastin e fundit, maksimizimi bëhet;

$$(1-p) U(v + t(y-x)) + pU(v - \theta t(y-x)) \quad (1)$$

dhe fitimi i pritshëm për një dollar të të ardhurave të shmangura bëhet;

$$(1-p)t - p\theta t$$

Ky është një ndryshim i rëndësishëm, sepse nënkupton se norma tatimore nuk ka efekt mbi kushtet e rrezikut të evazionit fiskal, si: kur  $t$  rritet, shpërblimi nga një mosdeklarim i suksesshëm të një dollari rritet, por kostoja e një zbulimi të nën raportuar rritet në mënyrë proporcionale. Kushti i parë për evazionin optimal bëhet:

$$U'(y_A) / U'(y_U) = (1-p) / p\theta \quad (2)$$

YA dhe Yu i paraqetë ardhurat neto në shtetet përkatëse të audituara dhe të paaudituar. Siç shihet  $t$  nuk shfaqet në Ekuacionin (2), vetëm atëherë kur të ardhurat kanë efekt në përcaktimin e YA dhe Yu. Kur krahasohet me formulimin origjinal të A-S, atëherë  $t$  ishte një faktor shumëzues në emëruesin e anës së djathtë, duke nënkuptuar se rritja e  $t$  do të rriste në mënyrë proporcionale shpërblimin për të ardhura të nënvlerësuara, por jo në mënyrë proporcionale me rritjen e dënimit, duke e bërë evazionin më tërheqës. Pavarësisht nëse ndëshkimi varet nga nënvlerësimi i tatimeve ose nga nënvlerësimi i të ardhurave, shumë individë jo të prirur ndaj rrezikut, *ceteris paribus*, do t'i bënë të shmangin më pak. Individët me të ardhura më të larta do të bëjnë më shumë shmangie, për sakohëqë rreziku absolutëisht në rënie; në qoftë se individët me të ardhura më të larta do të shmangin më shumë, si pjesë e të ardhurave, kjo varet nga rreziku relativ. Evazoni në raport me të ardhurat do të ulet, do të rritet apo do të mbetet pandryshuar si një pjesë e të ardhurave në varësi të faktit nëse mosprirja e rreziku relativ është në rritje, në zvogëlim ose konstant. Çdo rritje e  $p$  ose  $\theta$  do të zvogëlojë evazionin. Rritja e  $t$  ka një efekt zëvendësimi në të ardhura, duke rritur çmimin relativ të konsumit në shtetin e audituar të botës dhe si pasojë inkurajon evazionin, nëse ndëshkimi lidhet me të ardhurat, më tepër se sa me tatimet e shmangura. Në rastin e fundit, nëse ndëshkimi është i lidhur me evazionin, rritja e taksave nuk ka efekt zëvendësimi, kështu që një rritje e  $t$  zvogëlon evazionin për sa kohë që kemi një mosprirje drejt rrezikut relativ.

Ky version i thjeshtë i modelit A-S është kritikuar me arsyetimin se nuk arrin të bëjë një verifikim reale të gjendjes. Nëse  $p$  është pjesa e kthimeve të audituara në SHBA, rreth 0,015 dhe 0 është dënimi ligjor për evazion jo-kriminal, rreth 0,2, atëherë bazuar në shkallën e rrezikut të paraqitet një situata tjetër, njerëzit mund të shmangin shumë më tepër se sa ata duken. Pyetja bëhet intriguese, pse njerëzit paguajnë tatime në vend që t'ishmangin ato. Shumë kërkime të mëvonshme, janë bërë përmes anketave për të mbështetur teorinë me faktet.

Në modelin A-S, ajo që pengon shumën e evazionit që mund të ndodh është mosprirja ndaj rrezikut të tatimpaguesit. Në njëfarë mase, mëtej evazoni bëhet thjesht një rrezik i madh, kështu që shuma e evazionit zgjedhet, fitimi marginal në kursimet e pritura tatimore saktësisht kompensohet nga dobësia marginale e marrë me rrezikun shtesë. Modeli parashikon gjithashtu që një individ neutral ndaj rrezikut nuk do të zvogëlojë fare taksat, ose nuk do të bëjë evazion, varësisht nëse evazoni ka një fitim pozitiv të pritur apo jo. Ky parashikim "ose-ose" eliminohet nëse probabiliteti i zbulimit është një funksion në rritje i shumës së evazionit, që ka gjasa të

karakterizojë shumicën e sistemeve tatimore. Implikimet e futjes së një p endogjene varet nga marrëdhënia e saktë midis p dhe evazionit. Për shembull, ku shqyrtohet rasti i diskutuar nga Yitzhaki (1987)] ku p është një funksion në rritje i të ardhurave të shmangura ( $y - x$ ). Tatimpaguesi i rrezikut-neutral zgjedh x për të maksimizuar të ardhurat e pritshme,  $EY = ((1 - p[y - x])(r + s) + p[y - x])(-Os))$ , (3)

Kushtetimi ( $y - x$ ) është nën deklarimi i taksave. Nëse  $p' - p/(y - x)$  është pozitive, me kusht të bëhet

$$-p - pO = p'(+)(s/t).$$

Në këtë rast, evazoni përmbahet nga fakti se p rritet për të kompensuar atë që ndryshe do të ishte një rritje e të ardhurave pritshme. Në anën tjetër, parashikimi në rastin e një tatimpaguesi me vlerësim të rrezikut-neutral eliminohet, gjithashtu nëse ekzistojnë burime të dallueshme të të ardhurave, secila prej të cilave është subjekt i vetëvlerësimit të tij. Për shembull, të ardhurat nga puna e punonjësve kanë një p të lartë (për shkak të raportimit të informacionit nga punëdhënësit dhe përputhja e kompjuterëve), ndërkohë që të ardhurat e një punë të dytë, "moonlighting" (puna e padeklaruar apo puna në të zezë) kanë një p shumë më të ulët. Përballë kësaj situate, një individ me vlerësim neutral të rrezikut raporton të gjitha ose nuk raporton asnjë burim të të ardhurave, ose mund të raportojë vetëm një pjesë të të ardhurave totale. Probabiliteti endogjen në këtë rast mund të aplikohet në rastin e tatimpaguesit të mosprirur ndaj rrezikut. Në këtë rast, në margjinën e fitimit në vlerën e pritshme kompensohet nga një kombinim i rritjes së rrezikut dhe i rritjes së probabilitetit të zbulimit. Cremer dhe Gahvari (1994) e përgjithësojnë këtë ide duke prezantuar atë që ata e quajnë "teknologji fshehje", e cila merr formën  $p(y - x, ((x - x) / y), m)$ , ku m paraqet shpenzimet e tatimpaguesit për fshehjen. Nocioni se probabiliteti i zbulimit mund të rritet me shpenzimet e tatimpaguesit është gjithashtu i pranishëm te Usher (1986), Kaplow (1990), Cowell (1990a) dhe Mayshar (1991).

Në vijim paraqesim edhe autorët (Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian, 2001), të cilët kanë bërë hulumtim në evazionin fiskal, duke provuar lidhjet në mes probabilitetit për auditim dhe evazion. Edhe këtu paraqiten rezultate relevante, të cilat e evidentuan reagimin e taksapagueseve ndaj probabilitetit për auditim, edhe pse auditimi kishte një ndikim të ulët, pasi që kishte arsye se një taksapagues bazohet në perceptimin se një auditim nuk është gjithmonë një zbulim i mashtrimit nga mosdeklarimi, respektivisht nga ndëshkimi për evazion.

Mishraet. al. (2008), ngreh edhe hipotezën që merr në konsiderim koston pozitive për të kontrabanduar duke iu shmangur taksave, por nga ana tjetër duke futur cilësinë e ligjit dhe zbatimin e saj. Në këtë punim merr në shqyrtim edhe ryshfetin që mund të merret nga zyrtari pasi të zbulon mashtrimin, kjo variabël mund të ndikojë në humbjen e efektit të auditimit.

Një model tjetër ekonometrik sugjeron që shumica e taksapaguesve joshen për t'iu shmangur taksave aty ku mendojnë se mungojnë kontrollet dhe ndëshkimet për evazion. Po ashtu, Allingham dhe Sandmo (1972), e për të vendosur nëse do të paguhen taksat apo jo, taksapaguesi krahason barrën e pagesës së atyre taksave me koston nga zbulimi dhe gjrobat për evazion. Ndaj kësaj çështje janë përfshirë edhe elemente psikologjike dhe sociologjike sepse këto elemente reflektojnë dinamikën e sjelljes së taksapagueseve. Taksapaguesi duke menduar se nuk ka gjasa të ndodhë një auditim i më vonshëm, ka marrë rrezikun për të shkurtuar taksat në një periudhë të më vonshme, kjo ka ndodhur pasi që është kryer auditimi duke perceptuar se një tjetër i tillë nuk do të ndodhë për një kohë të gjatë. Kjo reflekton “efektin e bombës krater”, ku shpjegon shembullin e ushtarakut që gjasat se bombat bien në të njëjtin vend janë shumë të vogla.

Nga një dimension tjetër, taksapaguesi para se të ndodhë kontrolli mund të mbivlerëson probabilitetin e të gjeturave nga auditimi dhe mbivlerësimin e gjobave që mund të rrjedhin nga të gjeturat dhe në këtë rast ulet evazion deri sa pas i mund të rritet. Rezultatet tek çështja se bien përmbushjet menjëherë pas auditimit ngre pyetjen tjetër, nëse rënia e përmbushjes është për shkak të perceptimit të probabilitetit të ultë për të ushtruar kontroll përsëri apo tendenca për riparuar humbjet nga ndëshkimet e rrjedhura nga kontrolli.

Teky punim kemi gjetur edhe citime të autoreve: Collins, Plumle (1991), Alm, Cronshaw dhe McKee (1993), ku kanë hulumtuar kushtet e përzgjedhjes për kontroll, në mes atyre me kushte të caktuar për kontroll dhe kontrollës të rastësishme, ku rezultatet tregojnë se përmbushja me e lart është aty ku përzgjedhja bëhet në bazë të kriterëve të caktuar krahasuar me përzgjedhjen të rastësishme. Se si ndikon auditimi apo kontrolli tek niveli i evazionit, kemi parë citimet e autoreve: Tversky & Kahneman 1973, pastaj Benjanim & Maital 1985, Spicera & Hero 1985, Webley 1987, hulumtimi në dimensionin se si ndikon kontrolli paraprak apo një kontroll pas një periudhe të më vonshme tek taksapaguesi, dhe rezultatet sugjerojnë se aty ku ka kontroll paraprak vlerësohet më tepër probabiliteti i auditimit krahas atyre ku është ushtruar në kontrolli i pas një periudhe të caktuar, kjo rezulton se tek grupi i pare përmbushja rezulton me e lart, këtë

matje autoret e quajtur “efekti Echo”. Po ashtu për efektin e një kontrolli tek taksapaguesi për të ndikuar në minimizimin e evazionit, trajtohet edhe nga Tanzi (1993), kur thotë se edhe sistemet e mbledhjes së taksave janë gjithashtu të rëndësishme për të zvogluar evazionin fiskal, në atë mënyrë kur administratat tatimore të ndryshme përdorin instrumentet e ndryshme të kontrollit për të kufizuar evazionin fiskal, si: duke shfrytëzuar informacione të ndryshme po ashtu edhe nga kontrollet, pastaj aftësia e qeverisë për qasje në llogaritë bankare të induvideve ose të kompanisë, auditimet e taksapaguesev, kërkojnë raportime nga punëdhënësi etj. Po ashtu administrata tatimore luan një rol të rëndësishëm në përcaktimin e nivelit të evazionit fiskal, duke aluduar se një administratë tatimore është ngjashëm sikur një firmë efikase, duke pasur parasysh buxhetin të caktuar, duhet të maksimizojë prodhimin - dmth., duhet të mbledh të ardhurat nga taksat, dhe njëkohësisht duke siguruar një trajtim të barabart të tatimpaguesve dhe duke minimizuar kostot e përmbushjes.

Luigi Alberto Franzon (1999), Përveç dy ndryshoreve që ka nxjerr qetë përdoren si mekanizëm për të bërë matjen dhe për t’ju kundër përgjigjur evazionit siç i kemi parë që janë përdorur edhe nga autorë tjerë siç janë probabiliteti i zbulimit dhe madhësia e dënimit, në këtë rast përveç këtyre ka nxjerr konstatim se ka mbetur edhe shumë punë për t’u bërë për të hulumtuar faktorët tjerë institucionalë dhe faktorë proceduralë, ku të njëjtat luajnë rol të rëndësishëm. Sipas Franzon (1999), shpreh se edhe verifikimet më të thella institucionale sugjerojnë që norma e auditimit nuk mund të jetë variable e rëndësishme. Ajo që me të vërtetë ka rëndësi është probabiliteti që një hetim përfundimisht do të rezultojë me dënim apo me sanksion për keqbërësin. Këtu vijnë në lojë një varg faktorësh shtesë: Nëse evazuesi ka lë gjurmë për zbulim, aftësitë specifike dhe eksperiencën e auditorëve, grupi i mjeteve hetimore në dispozicion të tyre (shembull shkalla e sekretit bankar), mundësia e nxitjes së bashkëpunimit me tatimpaguesin, mundësia e marrëveshjeve jashtë gjykatës, standardi i provës, përkufizimin e 'fajit', qartësinë e ligjit tatimor, numrin e shkallëve të apelit, dhe të tjera.

### **3.1. Rishikimi retrospektiv nga Sandmo**

Nga një rishikim retrospektiv të (Sandmo 2004), i shohim edhe disa argumente të tija që nga Modeli A-S, i cili thotë që:

E para bazohet në teori se probabiliteti i zbulimit (frekuenca e auditimeve) dhe dënimi për evazion janë zëvendësues të politikës. Nëse dikush dëshiron të arrijë një shkallë të caktuar të parandalimit, kjo mund të arrihet me probabilitet të lartë dhe dënime të ulëta ose me probabilitete të ulëta dhe dënime të larta.

Kurse nga shqetësimi për kosto të ulëta të Administratës Tatimore çon në favorizimin e alternativës së dytë; ku ky ishte argumenti i Becker (1968) në analizën e tij të përgjithshme të ekonomisë së krimit. Megjithatë, një politikë e tillë mund të çojë në dënime të larta të papranueshme për disa individ apo biznese, ndërsa shkeljet mundtë jenë të kryera nga shumë të tillë, një argument i barazisë horizontale të neglizhuar nga Becker. Një kundër-argument mund të jetë që atëherë mund të caktohen dënime aq të larta sa askush nuk do t'i shmanget taksave. Por, për ndëshkimet e pranueshme shoqërore, ata ndoshta duhet të vendosen në mënyrë që në sytë e publikut të gjerë të "përshtaten me krimin". Në këtë drejtim, analiza optimale e taksave mund të jetë pak e thjeshtë në supozimin se ndëshkimi optimal mund të vendoset në mënyrë të pavarur nga norma e rregullt e taksave.

Ekzistenca e evazionit fiskal një argument për një normë më të ulët tatimore marginale? Ne kemi parë që analiza optimale e taksave nuk ofron ndonjë konkluzion të qartë në këtë pikë dhe prirja ime është të thuhet se, të paktën për aq kohë sa evazoni fiskal nuk është një problem social mbizotërues, zgjedhja e normës së taksës marxhinale duhet të jetë qeverisur nga efikasiteti më i madh dhe shqetësimet e barazisë. Gjoka dhe norma e auditimit janë instrumente më të mira në vendimin për të shmangur taksat.

Vendimi i evazionit fiskal mund të varet nga perceptimet individuale të tatimpaguesit për sjelljen e të tjerëve. Evazoni më i përhapur është, kur ai mund bëhet shoqërisht më i pranueshëm.

### **3.2. Modeli i sjelljes në kushtet e pasigurisë**

Modelin e sjelljes në kushte të pasigurisë apo analizën pozitiviste të evazionit fiskal e përshkruajmë përmes një shembullit, si; Supozojmë se A1 (A1, konsiderojmë të jetë një person

që është i interesuar të bëjë evazion) bënë përpjekje gjithmonë vetëm që të maksimizojë të ardhurat e tij. Ai ka një shumë të caktuar të fitimit dhe po përpiqet të zgjedh  $R$  ( $R$ -konsiderojmë të jenë fitimet e paraportuara), shumën që ai kërkon të fsheh nga organet tatimore. Supozojmë që tarifa marxhinale e tatimit është mbi të ardhurat e  $A1$  që është 0.3; kjo do të thotë për çdo euro të fshehur nga të ardhurat e tatueshme, detyrimi i tij tatimor ulet për 30 cent, pra kjo do të thotë nuk i paguajnë 30 cent për shtetin për çdo euro të fituar. Në këtë rast fitimi marxhinal është 30 cent, sepse për çdo euro të paraportuar fiton 30 cent. Tarifën marxhinale e shënojmë me  $t$ . Organet tatimore nuk i dinë të ardhurat e vërteta të  $A1$ , por ata i kontrollojnë në mënyrë rastësore të ardhurat e tatimpaguesit. Si rezultat ekziston një probabilitet,  $D$ , që  $A1$  do të kontrollohet. Nëse  $A1$  kapet duke mashtruar, ai do të paguajë një penalitet (dënim) që rritet me një normë rritëse  $R$  (aq sa rriten edhe eurot e paraportuara). Nëse nuk ekzistonte mundësia e një kontrolli apo mbikëqyrjeje të  $A1$ , mundësia për evazion është çdo ditë, dhe kjo do të bëhet një burim themelor i problemi. Duke supozuar se  $A1$  e di vlerën e  $D$  (probabiliteti i zbulimit) dhe penalitetit e merr vendimin e tij duke e krahasuar përfitimet me koston marxhinale të mashtrimit, pra me atë se sa do t'i kushtonte nëse zbulohet mashtrimi i tij. Për të bërë një krahasim të tillë,  $A1$ , penalitetin e shumëzohen me probabilitetin e zbulimit, për shembull: nëse penaliteti për fshehjen e 1 euro është 1.50 euro dhe probabiliteti i zbulimit është 1 në 3 herë, atëherë penaliteti marxhinal i prituri është 0.50 euro.

Siç shpreh ky modeli, mashtrimi rritet kur rritet tarifa e tatimit marxhinal (që do të thotë rritet fitimi nga të ardhurat e paraportuara). Kjo ndodh sepse një vlerë më e lartë e " $T$ ", rritë përfitimet marxhinale nga evazoni, duke zhvendosur lart grafikun e përfitimit marxhinal, kështu që, ndërprerja me koston marxhinale ndodh me një vlerë më të lartë se  $R$ . Parashikimi i modelit ka lindur edhe nga puna ekonometrike e Feinstein [1991], i cili zbuloj se shuma e të ardhurave të nënraportuara (të raportuara më e ulët se sa vlera e tyre reale) rritet me rritjen e tarifës marxhinale të tatimit. Një rrjedhim i mëtijshëm është se mashtrimi ulet, kur probabiliteti i zbulimi rritet dhe kur tarifa marxhinale e penalitetit rritet. Secili prej tyre e rrit koston marxhinale të mashtrimit.

Pra, kosto marxhinale e prituri e mashtrimit është prodhimi i tarifës së penalitetit me probabilitetin e zbulimit. Probabiliteti i zbulimit varet nga shuma e burimeve që i jepen administratës tatimore, p.sh. nëse administrata e tatimeve ka një buxhet të madh atëherë mund të

kapë shumë mashtrues. Ndërkohë që nëse administrata tatimore ka një buxhet të vogël, rrjedhimisht probabiliteti i zbulimit është i vogël, por kostoja marxhinale e mashtrimit bëhet akoma më e lartë nëse tarifa e penalitetit është mjaft e madhe, p.sh. nëse çdo vit kapet vetëm një evazues tatimor, por ai varet publikisht për krim, kostoja e prituri e evazionit tatimor do të ndalojë shumë njerëz që të bëjnë evazion (Harvey S. Rosen, Public Finance, UET/Press 2010).

Në këtë drejtim, përveç koston marxhinale paraqitet edhe kostoja psikologjike e mashtrimit - thënë thjeshtë, evazoni tatimor mund t'i bëjë njerëzit që të ndihen fajtorë. Një mënyrë për të modeluar këtë fenomen është që kostove marxhinale t'iu shtohen edhe kostot psikologjike. Për çdo njeri të ndershëm, kostot psikologjike janë aq të larta, sa ata nuk do të mashtronin edhe nëse penaliteti marxhinal i prituri do të ishte zero.

Shpesh njerëzit që janë të interesuar për të shkaktuar evazion, kjo tek ata ndikon që ta zgjedhin edhe vendin e tyre të punës, shembull e zgjedhin vendin e punës ku kanë mundësi të mos raportojnë të hyrat e tyre, pasi që njëkohësisht kanë tarifa të larta marxhinale tatimore, e ashtuquajtur ekonomi joformale. Ekonomia joformale përfshinë aktivitetet ekonomike të ligjshme, por të lehta për t'u fshehur nga organi tatimor, si për shembull, riparuesit e shtëpive si edhe (prostitucioni, shitja e drogës etj.) Madhësia e ekonomisë joformale është shumë e vështirë për t'u matur, ajo paraqitet edhe nga vlerësimet e dhënanga: Friedman, Johnson, Kaufmann dhe Lobaton (2000), nga del se ekonomia formale përbëhet prej: 14% të prodhimit të brendshëm bruto në SHBA; për Britani është 7% dhe për Rusi 42%. Po ashtu një punë ekonometrike për ekonominë joformale është një studim i kryer nga Fortin, Lemieux dhe Frechette [1994], i të dhënave të marra nga një anketim rastësor i kryer në rajonin e Quebec City, Kanada, ata zbuluan se kur rriten tarifat marxhinale të tatimit, po ashtu rritet edhe probabiliteti i pjesëmarrjes në sektorin joformal.

Modelet e sipërpërmendura, sigurojnë një strukturë të dobishme rreth faktorëve që ndikojnë mbi vendimet për evazion. Siç është sugjeruar tashmë, është e vështirë të bëhet punë empirike mbi evazionin tatimor. Rrjedhimisht, nuk dihet se cilat janë mënyrat më efëciente për të penguar mashtrimin, gjatë e larta apo kontrollet e shpeshta. Një rezultat që rrjedh nga studimet e ndryshme ekonometrike është se për shumë grupe, një kërcënim i ashpër kontrolli rrit të ardhurat e raportuara, por madhësia e ndikimit është e vogël [Blumenthal, Christian dhe Slemrod, 1998].



Në vijim paraqesim disa nga faktorët që tëshqyrtohen nga studimet e ndryshme në çështjen e evazionit fiskal.

#### **4. Faktorët që ndikojnë në evazionin fiskal**

Përmbushja e taksave është pothuajse koncept i kundërt me evazionin fiskal, mirëpo nëse rritet shkalla e përmbushjes së taksave do të thotë rënie e shkallës së evazionit fiskal. Dubin dhe Wilde, (1988) thonë se studimet kanë treguar se auditimet ishin një nga mënyrat më efektive që e çojnë në rritje përmbushjen nga taksapaguesi. Po ashtu si faktor tjetër i rëndësishëm apo mjet efektiv tjetër që nxitë përmbushjen e taksave paraqitet të jetë politika e dënimeve (norma) madhësia e dënimit. Edhe pse nuk mund ta marrim gjithmonë të plotë sepse në disa vende të zhvilluar përmbushja qëndron ende relativisht e lartë, derisa në anën tjetër qëndron ulët norma e auditimit dhe norma e dënimeve. Po ashtu, autorët e ndryshëm kanë bërë studime për faktorët që ndikojnë në përmbushje por që nuk e kanë marrë si variabël në shqyrtim vetëm auditimin dhe sanksionet, por dhe variable tjera.

Tek puna shkencore e autorit, J Kim (2007), i cekur si më lartë, kemi gjetur disa variabla që ka shqyrtuar si faktorë që mund të ndikojë në rritjen e përmbushjes, respektivisht në uljen evazionit, si: Vlera aktuale e transaksionit, norma e taksave doganore, norma e dënimeve, probabiliteti i auditimit, probabiliteti i hetimeve, politika doganore, politika e shpërblimeve.

Në këtë pjesë do t'i paraqesim disa faktorë që nga studime të ndryshme kemi gjetur se janë marrë më shumë në konsideratë për të hulumtuar nga studimet e ndryshme të kësaj fushe. Disa nga këto faktorë janë pjesë e faktorëve tradicionalë siç ishte kontrolli, madhësia e ndëshkimeve dhe normat e tatimeve, kurse disa tjerë që do të përmendim në vijim iu takojnë faktorëve institucionalë, apo faktorëve joekonomikë, si: besimi ndaj institucioneve, transparenca ndaj taksapagueseve etj. Në vijim paraqesim disa faktorë, si:

##### **4.1.Probabiliteti i auditimit dhe probabiliteti i zbulimit**

Është një variabël i studiuar nga shumë autorë, në punimin tonë do të përmendim disa prej tyre, qoftë të referuar drejtpërdrejt apo nga burimet dytësore. Fisher, et.al (1992) ky variabël është një motivues i madh i jashtëm që ka ndikim në përmbushjen e taksave, pasi që iu bënë me dije taksapaguesve se mund të kontrollohet përmbushja e tyre nga autoritetet e caktuar të shtetit.

Duhet cekur se në shumë studime probabilitetin e auditimit e barazojnë apo e bëjnë ekuivalent me probabilitetin e zbulimit, duke e marrë si një variabël të pavarura psikologjik. [Në këtë rast njerëzit mendojnë se sa herë që kompania auditohet edhe do të zbulohen mashtrimet nga shmangiet e taksave, gjë që në të vërtetë nuk ndodh kështu, por që efekti psikologjik e bënë punën e tij që njerëzit frikësohen nga auditimi sepse konsiderojnë në atë moment do të zbulohet keqbërja e tyre]. Ky efekt psikologjik krijon pasiguri tatimore për taksapaguesin dhe qëndron si përcaktues me ndikim tek sjella e përmbushjes së taksave (Alm et.al, 1992).

Duke shqyrtuar punimin e (Luigi Alberto Franzoni, 1999), “Evazoni i taksave dhe përmbushja e taksave”, ku autori sikurse një numër i autorëve të tjerë është fokusuar në dy mjete kryesore të zbatimit: probabilitetin e auditimit dhe normën e dënimeve. Nga rezultatet e punës së tij, autori ka nxjerr sugjerime që norma e auditimit nuk është një variabël relevante, por atë qëka cekur si të rëndësishme është se pas zbulimit të evazionit nga auditimi i kryer atëherë rrjedhë edhe me ndëshkimet e caktuar apo sanksionet për keqbërësit. Sipas tij këtu pastaj vijnë në lojë disa faktorë tjerë si: Nëse evazuesi ka lënë gjurmë për zbulim, aftësitë specifike dhe eksperiencën e auditorëve, grupi i mjeteve hetimore në dispozicionin e tyre (shembull shkalla e sekretit bankar), mundësia e nxitjes së bashkëpunimit me tatimpaguesin, mundësia e marrëveshjes jashtë gjykatës, standardi i provës, përkufizimi i 'fajit', qartësinë e ligjit tatimor, numrin e shkallëve të apelit dhe të tjera, siç i kemi cekur edhe më lart.

Sipas Salzman et.al 1998 (i cituar nga Franzoni, 1999), taksapaguesit kanë tendencë që probabilitetin e auditimit ta mbivlerësojnë, mirëpo ndodhë që e zvogëlojnë këtë mbivlerësim me rastin kur ndodh se tek taksapagues është kryer një auditim dhe nga ky auditim nuk janë zbuluar mashtrimet. Prandaj siç shihet në këtë paragraf, përmbushja është shumë me komplekse se sa përshkruhet nga modelet standard ekonomike, po shohim se këtu luajnë një rol të madh faktorët sociologjikë, etikë, psikologjikë, sepse ka të bëjë drejtpërdrejt me sjelljet dhe vullnetin e taksapaguesit.

Nga dokumenti i nxjerr nga forumi për taksa i BE-së, [Understanding and Influencing Taxpayers' compliance Behaviour, Nëntor 2010 (OECD)] prej punës së këtij dokumenti janë nxjerr faktorët që ndikojnë në sjelljen e taksapaguesit, në këtë rast do t'i përmendim vetëm disa prej tyre, si: faktorët, probabilitetin e auditimit dhe gjatësinë. Parandalimi - bazuar në konceptin se rreziku i zbulimit dhe dënimet do të përmirësojnë përmbushjen, sipas kësaj qasje taksapaguesit

do të paguajnë taksat e tyre nga frika se do të kapen nga qeveriadhe do të ndëshkohen (Lavoin 2008). Qëllimi është për të parandaluar evazionin e taksave në këtë drejtim, të dekurajojnë evazionin edhe për të ardhmen. Këtë model e kemi parë edhe të puna e (Allingham dhe Sandmo 1972), të cilët autorë e kanë përshtatur punën e tyre (Crime and Punishment: An Economic Approach, Becker, 1968). Ky model siç e kemi cekur më lart nxjerr supozimin se taksapaguesit janë ekonomi racionale dhe veprojnë për të maksimizuar fitimet e tyre, por jo në të gjitha hulumtimet thuhet se taksapaguesit sjellen në këtë mënyrë, jo gjithmonë bëjnë evazion për të maksimizuar fitimet e tyre. Siç kemi parë studimet ekonomike të (Fisherit, Wartia dhe Mark 1992), se rritja e probabilitetit të zbulimit nga auditimi kanë qenë në përgjithësi në relacion pozitiv në përmbushje, si dhe nga shumë autorë të tjerë të përshkruar më lart.

#### **4.2.Madhësia e ndëshkimit pas zbulimit të evazionit**

Gjobat më të mëdha çojnë në përmbushje më të lartë (Scott dhe Grasmisch, 1981). Gjobat më të mëdha janë frikësime më efektive se sa auditimet më të shpeshta (Fridland et.al 1978). Përveç kësaj në këtë punim gjendet se gjobat e mëdha me probabilitetin e ulët të zbulimit janë të lidhura me më pak mashtrime, kanë efekt më të mirë se sa gjobat e ulta së bashku me probabilitetin e zbulimit. Nga këto konstatime ka rezultate potencialisht të rëndësishme aq sa për të rritur normën e auditimit nga autoritetet doganore apo tatimore është shumë me e kushtueshme se sa për politikëbërësit për ta rritur gjobën. Gjobat i japin fuqitë auditimit nëse zbulohet mashtrimi (Franzoni, 1999). Po ashtu edhe Tanzi (1993), ju jep një rëndësi të veçantë dënimeve, të cilat ndikojnë në zvogëlimin e evazionit dhe mashtrimeve fiskale.

#### **4.3.Mundësia për ndjekje penale**

Nga hetimet e taksave ata që kanë kryer evazion fiskal do të ndjekin penalisht, arrestohen dhe do të dënohet përveç me gjoba edhe me burgim. Nëse qeveritë kanë një rast të fort, të mjaftueshëm për të paditur evazuesin për mashtrim penal dhe evazuesi do të dënohet me gjobë të rëndë monetare të barabarta me shumën e vlerës së transaksionit ose me burgim (Jones, 1998), në këtë mënyrë hetimet mund të ndikojnë si faktor me më ndikim se sa gjobat dhe auditimi në përmbushjen e taksave.

Në këtë drejtim Erasmick dhe Scott (1982) kanë ekzaminuar fuqinë relative të: sanksionit ligjor, ndjenjën e fajit dhe stigmën sociale si frikësues për keqbërje. Ata gjetën se marrëdhëniet midis

kërcënimit për ndëshkim ligjor dhe qëllimit për t'iu shmangur taksave në të ardhmen ishin statistikisht të rëndësishme, ku kërcënimi me ndëshkim ligjor ishte me pak i fuqishëm në mesin e tre faktorëve, deri sa dy faktorët tjerë ndjenja e fajit dhe stigma sociale ishin dy faktor shumë të rëndësishëm në analizën të regresionit. Nga kjo sugjerohet se variabelët jo monetare janë gjithashtu përcaktues i rëndësishëm i sjelles së përmbushjes së taksave (Fisher et.al 1992).

Për të zhvilluar një shërbim taksambledhës efektiv dhe efikas të aftë për zbulim, parandalimin dhe hetimin e mashtrimit si dhe përgatitjen e rasteve për prokurorinë, shërbimet duhet të jenë mjaft fleksibile për t'iu përgjigjur një strategjie inteligjence bazuar në metodat më të fundit të vlerësimit të rrezikut në shënjestër, duke përdorur teknologjinë moderne, me qëllim për të mbrojtur të ardhurat (ndaloj evazionin) rrjedhimisht për të mbrojtur shoqërinë. Shërbimi gjithashtu duhet të zbatohet përputhjen me legjislacionin kombëtar, legjislacionin ndërkombëtar dhe institucionet ndërkombëtare (p.sh. organizatës doganore botërore (OBD), Organizata Botërore e Tregtisë (OBT), Un) përmes zbatimit konsekuent të bazës ligjore për themelimin e kompetencave të nevojshme doganore dhe zbatimin esanksioneve doganore. Kim, Jaisik dhe McCulugh, James (2007), në një punim për produktet bujqësore, kanë thënë: Rritja e normës së hetimeve kishte efektin më të fortë të rëndësishëm në përputhjen taksave doganore për produktet bujqësore. Nëse subjektet janë zgjedhur për hetim, ata duhet të mbajnë një rënie në të ardhurat e tyre të barabartë me shumën e gjobës dhe të dënimit, dhe për më tepër, ata mund të dërgohen në burg. Për shkak të dënimit të fortë, niveli i lartë i hetimit mund të jetë më i fuqishëm dhe parandalues për evazion fiskal doganor.

#### **4.4.Ndikimi i normave të taksave në evazion**

Normat e taksave si faktorë në përmbushje nga rezultatet e punimeve të ndryshme shkencore në të shumtën e rasteve kanë sugjeruar se normat e larta të tatimeve ndikojnë në rënien e përmbushjes (Crane dhe Nauzard 1990; Reckers et.al 1994). Bazuar në studimet për normën e taksave në të ardhura, edhe norma e taksës doganore mund të reflektojë njëjtë, pra negativisht në nivelin e përmbushjes. Një implikim i Laffer Curve është se rritja e normave të taksave përtej një pike të caktuar do të jetë kundër-produktive për rritjen e të ardhurave të mëtejshme të taksave. Laffer Curve gjithashtu thekson se ulja e normës tatimore në këtë kuadër nuk përbën ulje të taksave. Taksat efektive mund të rriten kur norma zyrtare tatimore është e ulët. Në fakt, kjo është pikërisht ajo që shkakton efektin Laffer. Për më tepër, zvogëlimi i normës tatimore rritë taksat

efektive vetëm atëherë kur i bënë shmangësit, evazuesit të paguajnë më shumë taksa. Tatimpaguesit e ndershëm në këtë rast do të paguajnë më pak taksa, deri sa në këtë drejtim rriten të hyrat e qeverisë. Pra, ky model tregon se normat e zvogëluara tatimore mund të rrisë përmbushjen e taksave, aq shumë sa rriten të hyrat e qeverisë, siç përgjigjet (Tomas K. Papp dhe Elod Takats, 2008). Në këtë rast teoria nuk jep një parashikim të qartë, se analizat optimale e tatimeve nuk ofrojnë ndonjë konkluzion të qartë në këtë pikë. Edhe pse shumica e modeleve teorike parashikojnë se rritjet e raportuara të të ardhura kanë lidhje me normat tatimore. Studimet empirike mbështesin idenë se një normë më e lartë e taksave inkurajon evazionin, edhe pse disa studime paraqesin dyshime në lidhje me këtë rezultat (Maria Jesus Freire-seren, Judith Pamades, 2013). Siç deklaron, Alm "Përfundimi im themelor është i thjeshtë: ne kemi mësuar shumë në 40 vitet e fundit, por ende dallime të mëdha në të kuptuarit tonë. Në të vërtetë, ne jemi ende duke u përpjekur për t'iu përgjigjur shumë pyetjeve themelore ... A inkurajojnë/dekurajojnë përmbushjen e taksave, normat e larta tatimore?. Norma e lartë e taksave a rritë aktivitetin për evazion. Shumë studime tjera që përfshijnë në hulumtimin e tyre normën marxhinale të tatimit, japin rezultatet të ndryshme, duke filluar nga ajo që norma e taksave nuk jep asnjë efekt deri aty ku jep efektin pozitiv (Steven E Crane dhe Farrokh Nourzad, 1999). Pra, Graetz, Reinganum dhe Wilde 1986 tha kohëve të fundit për të analizuar këtë çështje në një kontekst teorik, kanë rezultuar edhe në një marrëdhënie negative midis normave tatimore dhe evazionit. Një rritje e përqindjes-pikë në normë tatimore është e lidhur me një rritje prej 3 për qind në evazion. Në këtë mënyrë normat e larta tatimore provokojnë evazionin fiskal (Raymond Fisman dhe Shang-Jim Wei, 2001). Me sa duket kur normat e tatimit shkojnë lart, njerëzit raportojnë të ardhurat e tatueshme më pak, për shkak se ata janë të angazhuar më shumë për të shkaktuar evazion fiskal (Jon Bakija dhe Williams College, 2011). Nuk ka marrëdhënie të rëndësishme në mes të normave të taksave dhe shmangien e taksave dhe evazionit fiskal (Adebisi, JF Phd dhe Gbegi DO 2013). Në një punim të (Charles T. Clotfelter, 1983), marrëdhënia midis normave të taksave dhe evazionit është e rëndësishme, sepse normat e taksave mund të shërbejnë si instrument që mund të manipulohet për qëllime të politikës dhe për shkak se ndryshime të tilla të normës, mund të kenë një efekt të konsiderueshëm në evazion. Ky punim hulumton marrëdhëniet midis normave marginale të taksave dhe evazionit fiskal. Të dhënat e përdorura janë nga Programi i të Ardhurave të Brendshme të Shërbimit të Tatimpaguesve, Matjes dhe Përmbushjes, studimi për vitin 1969, përbëhet nga vëzhgimet e të dhënave aktuale të kthimit të taksave individuale. Në këtë rast, në

përgjithësi, gjetjet sugjerojnë se normat tatimore marginale duhet të ketë një efekt të rëndësishëm në sasinë e evazionit fiskal. Ku tregojnë se normat e larta tatimore shkaktojnë më shumë evazion. Në këtë rast, shtohet se qeveritë duhet nxitur kontrollet, për të zvogëluar shmangiet dhe evazionin.“ Një e vërtet paradoksale, që norma e taksave janë shumë të larta sot dhe të ardhurat nga taksimi janë shumë të ulta, dhe mënyra më e fuqishme për të rritur të ardhurat në afat të gjatë është për të zvogëluar normat e taksave, thënie nga ”John F. Kennedy. Nëse analizojmë këtë thënie nga Kennedy, kuptojmë që normat e larta jo gjithmonë rritë të hyrat por për kundërrritet evazionin, respektivisht mospagesën e taksave, dhe që si një ndër faktor kryesor për luftimin e evazionin e shih tek zvogëlimin i normave të taksave.

#### **4.4.1. Paradoksi i Yitzhaki.**

Tek **Paradoksi i Yitzhaki** bëhet fjalë për ndikim e normave tatimore në evazionin fiskal, nuk duhet të tejkaluar pa e përmendur paradoksin e Yitzhaki, që shkon direkt kundër intuitës së shumicës së njerëzve, ku shpreh që me rritjen e barrës tatimore rritet edhe disiplina në përmbushje, respektivisht për pagimin e taksave, përderisa ekziston besimi i zakonshëm se normat e larta të taksave marginale inkurajojnë evazionin fiskal . Nëse vështrojmë (Richard Vale 2015), jep argument të kundërt me disa studimet kur nxjerrin konkludime se rritja e normës së taksave duhet të rrisë edhe përmbushjen, kjo sipas (Vale 2015), nuk përputhet me jetën reale; pasi që taksat janë shumë të larta, ato shihen si të padrejta dhe njerëzit në këto raste hezitojnë t'i paguajnë ato. Prandaj këtu paraqitet edhe problemi i modeleve që parashikojnë që taksat më të larta duhet të rezultojnë në përmbushje më të lartë nganjëherë quhet Problemi Yitzhaki ose Paradoksi Yitzhaki.

#### **4.4.2. Kundër-argumenti ndaj Paradoksit Yitzhaki**

Richard Vale (2015) ka dhënë kundër-argument ndaj Paradoksit Yitzhaki. Bazuar në hulumtimet e fundit, respektivisht paraqitjen e Vale (2015), ku thotë se ka shumë arsyeje për ndërtimin e një modeli matematikor apo modele që do të pasqyrojnë veçoritë e botës reale, dhe që njëkohësisht do të ndihmonin që të kuptohen mekanizmat sa i përket sjelljes së taksapaguesve. Po ashtu që

modelet e ndërtuar të kenë mundësi për të testuar strategjitë e mundshme të përmbushjes, atëherë kur ndryshohet norma e taksave.

Vale (2015), paraqet një model të tatimit në të ardhura duke përdorur elementet e modeleve të vjetra dhe të reja, të cilat i quanai vet si model dinamik dhe mjaft të thjeshtë, dhe si i tillë përmban katër parametra në rastin e një tatimpaguesi. Këto parametra janë norma e tatimit, probabiliteti i auditimit, shkalla e ndëshkimit dhe kursimi. Autori Vale, konsideron se ky model përmban karakteristikë realiste: e para, sepse njerëzit paguajnë taksat, pavarësisht pretendimeve të shumë modeleve ekzistuese që paraqesin qëndrimet se ka mos përmbushje të përhapur gjithandej. Prandaj fakt real në këtë model është arsyeja se përse njerëzit paguajnë taksat, ku shumë autorë këtë e quajnë si moral tatimor, apo që të paguajnë tatim i motivojnë konsideratat sociale. Karakteristika e dytë realiste siç paraqitet në këtë model është se me rritjen e normës së taksave nuk rritet përmbushja, nuk pajtohet me jetë reale për faktin se kur taksat janë të larta, ato shihen si të padrejta dhe në këtë rast njerëzit nuk janë të gatshëm që t'i paguajnë ato, për kundër shumë modeleve që pretendojnë se me rritjen e normave të taksave rritet edhe përmbushja. Pra, pretendimi se rritja e normave të taksave do të rrisë përmbushjen, kjo njihet si problemi Yitzhaki apo Paradoksi Yitzhaki. Prandaj si kundër argument Richard Vale 2015, paraqet se taksat më të larta duhet të rezultojnë në përmbushje më të ulët, me kusht që norma e tatimit të tejkalon një vlerë të caktuar kritike dhe për më tej me një taksë prej 100% do të rezultojë në mospërmbushje të plotë. Në këtë rast marrëdhënia në mes normës së taksave dhe mospërmbushjes vjen nga konsiderata ekonomike apo nga gatishmëria e tatimpaguesit për t'i maksimizuar tatimet e tij, pa marrë parasysh emocionet e tatimpaguesit.

Sipas autorit Vale 2015, modeli i ri parashikon përmbushje më të lartë sepse autoritete tatimore pretendojnë t'i mbledhin të gjitha taksat të papaguara, dhe jo vetëm ato që nuk janë paguar në kohën e fundit. Kurse modeli i ri parashikon një mospërmbushje më të lartë, me normat më të larta tatimore për arsyeje sepse njerëzit nuk kanë para të mjaftueshme për të jetuar nëse normat tatimore janë shumë të larta.

Richard Vale (2015), paraqet një model me vetëm një tatimpagues, i cili është model i thjeshtë dhe përmban katër parametra: norma tatimore  $\tau$ , shkalla e kursimeve  $k$ , probabiliteti i auditimit  $p$  dhe norma e ndëshkimit  $\lambda$ . Supozojmë se  $0 < \tau, k, p < 1$  dhe  $\lambda > 1$ .

Në këtë model shpjegon këtë mënyrë; Nëse një tatimpagues ka të ardhura prej 1€ dhe mund të zgjedhë nëse do të paguajë taksën për normën e caktuar ( $\tau$ ) apo jo. Nëse tatimpaguesi paguan taksën, atëherë thuhet se tatimpaguesi pajtohet dhe merr  $(1-\tau)$ , që do të thotë merr 1€ minus normën e tatimit. Përndryshe, nëse tatimpaguesi bënë shmangie në këtë rast merr 1€, pa e zbritur në këtë rast normën e tatimit. Tatimpaguesi nga këto të ardhura mund të kursen një përqindje ( $k$ ), deri sa mund të shpenzon pjesën tjetër. Mirëpo duhet pasur parasysh që tatimpaguesi mund të auditohet dhe nëse nga auditimi zbulohet tatimi i papaguar atëherë do të duhet që tatimpaguesi të paguajë tatimin e shmangur së bashku me një ndëshkim që është proporcional me shumën e shmangur të tatimit. Por për shkak që tatimpaguesi shpenzon disa nga të ardhurat e tij ose të saj, pra, nuk i ka kursyer të gjithë atë shumë që ka shmangur në këtë rast mund të mos jetë e mundur të mbulojë të gjithë tatimin e shmangur, respektivisht t'i paguajë shtetit. Në këtë rast, tatimpaguesi paguan aq sa ka mundësi për të paguar, deri sa pjesa tjetër i mbetet e pa paguar për herën tjetër.

Realisht autoriteti tatimor, pas zbulimit të provave të evazionit, përpiqet të marrë të gjithë tatimin e papaguar (evazuara), jo vetëm tatimin nga periudha më e fundit. Por që të merr të gjitha tatimet e evazuara nuk është gjithmonë e mundur, sepse tatimpaguesin shumë të caktuar nga taksat e evazuara tash më i ka shpenzuar. Edhe pse agjensitë e taksave të botës reale mund të marrin pasurinë e taksapaguesve, por prapë se prapë kjo pasuri mund të jetë më e vogël se sa vetë shuma e taksave të evazuara (e papaguar) sepse taksapaguesi ato shuma ka mundur t'i shpenzojë për ushqim, për pushime, në bixhoz etj. Në këtë model është injoruar interesi, për arsyeje se nëqoftë se ka përfituar interes për atë shumë atëherë ajo mund të balancohet me interesin që duhet paguaj për taksat e shmangura.

Në vazhdim jepet një përshkrim detal i një modeli matematikor, deri sa koha shkon në hapa diskrete  $t = 0, 1, 2, \dots$  gjatë kësaj kohe ( $t$ ), tatimpaguesi bënë ose nuk bënë evazion. Nëse tatimpaguesi bënë evazion, atëherë të ardhurat e fituara janë 1. Nëse tatimpaguesi nuk bënë evazion, atëherë të ardhurat e fituara janë  $1-\tau$  (paratë e ardhura minus ose norma e tatimit). Derisa një pjesë e të ardhurave ruhet, ku mund të shkruhet me  $f(t)$ , që tregojnë pasurinë e tatimpaguesit në një kohë të caktuar  $t$ .



Nëse  $pf(t) > 0$ , tregon fitimin e bërë nga evazoni, nëse kjo është pozitive, tatimpaguesi zgjedh të bëjë evazion, sepse evazoni në këtë rast duket të jetë një lojë e mirë. Ndryshe taksapaguesi nuk do të bëjë evazion.

#### **4.5. Ndërgjegjësimi i tatimpaguesit përballë evazionit fiskal**

Ndërgjegjësimi fiskalë është perceptimi individual i çdo qytetari në lidhje me etikën fiskale dhe në lidhje me moralin fiskal të shoqërisë në të cilën ai ose ajo jeton. Ndërgjegjësimi fiskal kërkon një shkallë të dijes reflektiv në emër të qytetarit. Këto dy njohuri apo shqetësime, janë: të ardhurat publike, si shteti i merr burimet e saj nga qytetarët dhe shpenzimet publike, si shteti shpenzon të ardhurat e saj në dobi të qytetarëve (Gloria Alarcon dhe Arielle Beyaert, 2010). Evazoni fiskal i prekur nga qëndrimi i vetëdijes së tatimpaguesve dhe taksat morale është i pranishëm në çdo tatimpagues (Dusa Sumartayer dhe Atin Hafidiah, 2014). Ndërgjegjësimi është një element i qenieve njerëzore për të kuptuar realitetin dhe se si ata të veprojnë apo të sillen ndaj realitetit. Po ashtu edhe Tanzit (1993), ka ngritur marrëdhënie e etikës sociale, në një raport në mes shoqërisë dhe evazionit fiskal. Sipas tij evazoni fillon atëher kur shoqëria të fal për atë, respektivisht në ato vende ku shoqëria e miraton evazoni fiskal, atëher bëhet më i përhapur sepse brengosen pak individ për evazoni që ekziston. Prandja shoqëria apo qytetarët duhet të kenë përgjegjësi në parandalimin e evazionit fiskal, duke parë evazoni si keqbërje.

Një formë e vetëdijes që inkurajon tatimpaguesit që të paguajnë taksat, është: Së pari, realizimi se tatimi është një formë e pjesëmarrjes në mbështetjen e zhvillimit të vendit. Duke ditur këtë, tatimpaguesit duan të paguajnë taksat, sepse ata nuk janë të dëmtuar nga mbledhja e taksave që bëhet. Së dyti, vetëdija se shtyrja e pagesave të taksave dhe reduktimin e barrës tatimore është shumë e dëmshme për vendin. Tatimpaguesit duan të paguajnë taksat, sepse ata e kuptojnë se vonesa në pagimin e taksave dhe reduktimin e ndikimit barrës tatimore, ndikojnë në mungesën e burimeve financiare, të cilat mund të çojë në vonesën e zhvillimit të vendit. Se treti, fakti se taksat janë të përcaktuara me ligj dhe që duhet të zbatohen. Tatimpaguesit do të paguajnë tatimet, që për këtë kanë një bazë të fortë ligjore dhe e dinë që është detyrë absolute e çdo qytetari (Irianto, 2005). Rolet e tatimit mbi të ardhurat individuale janë të nevojshme në vendet e zhvilluara, në përputhje me vetëdijen e qytetarëve për pagesë të tatimeve. Sipas (Annette

Alstadsaeter dhe Martin Jakobi 2013), mungesa e ndërgjegjësimit, rregulloret tatimor dhe kompleksiteti i tyre, mund të rrisë evazionin fiskal. Në drejtimin e kompleksiteti të rregulloreve tatimore një trajtim ka bërë edhe Tanzi (1993), ku thotë që një rëndësi të veçant ka edhe politika fiskale, respektivisht rregulloret apo ligjit tatimor, i cili si i till nëse është i ndërlikuar do t'ju kushtonte kosto firmave për ngritur deparatamente për taksa apo për paguar ekspert vetëm për çështje e taksave, prandaj në këto raste firmat kanë tendenca për të filluar të shmangin taksat, duke u paraqitur një marrëdhënie positive në mes madhësisë së evazionit dhe kostoje së përmbushjes. Njëkohësisht Tanzi (1993), mban qëndrim edhe për të ashtuquajtur kostoja “ e marrëdhënieve të mira” në këtë mënyrë pretendon që një administratë tatimore që dëshiron të përmirësojë përmbushjen e taksave dhe të zvoglojë evazionin fiskal, duhet të jetë në dispozicion të tatimpaguesit, atëher kur ka nevojë qoftë për informacion, udhëzime e tjerë , dhe se duhet të tregoj mirësjellje ndaj tatimpagueseve, kjo gjendje do të çojë në prirje më të paguar më shumë taksa.

Shumica e rasteve të nën raportueseve të tatimeve mbeten të pazbuluara nga organet tatimore, por vetë-korrigjimi i evazionit fiskal bazuar në ndërgjegjësim nga taksapaguesit është lloji mbizotërues i zbulimit.

Për më tej përmendim edhe disa faktorë që përfshihen në kuadër të faktorëve institucional, si ngarkesat administrative, perceptimi ndaj korrupsionit qeveritar, transparencja e shpenzimit të buxhetit dhe perceptimi i pagesës së taksave nga të tjerët, për këto parametra (apo variabël në studim), jemi bazuar në grupin e tretë të faktorëve që janë përcaktuar nga autori i shquar i kësaj çështje Andreoni et al. (1998), faktorët që ka përcaktuar kanë të bëjnë me perceptimin e taksapaguesve mbi performancën dhe sjelljen e qeverisë (perceptimindaj korrupsionit dhe transparencës), respektivisht besim në qeverinë dhe institucionet. Në këtë drejtim mund të përmendim edhe Tyler (1997), ku argumenton se gatishmëria për të bashkëpunuar në mes qeverisë dhe njerëzve vlerësohet edhe nga trajtimi që qeveria e caktuar ju bënë njerëzve, një gjë e tillë, respektivisht rëndësia e transparencës së qeverisë ndaj qytetarët vlerësohet të jetë e rëndësishme edhe nga Frey dhe Feld (2002). Në këtë mënyrë nëse individët ndjehen si partnerë me qeverinë, ndershmëria e tyre do të jetë më e lartë në krahasim me atë kur individit ka ndjenjë

inferioritet Alm et al. (2006). Nga ana tjetër në qoftë se ndihet një pakënaqësi e qytetarëve ndaj qeverisë atëherë paraqitet një lidhje negative dhe manifestohet me evazion fiskal.

Për më tej nëse vështrojmë studimet e motivimeve të brendshme për të paguar taksa (tax moral), respektivisht nga (sondazhi i Vlerave Botërore) dhe anketave (Sondazhi i Vlerave Evropiane), gjejmë se besimi në autoritetin ka ndikim pozitiv dhe statistikisht të rëndësishëm.

Njëkohësisht, në qoftë se tatimpaguesit e perceptojnë qeverinë e tyre si të korruptuar dhe të papërgjegjshme atëherë mund të rritet evazoni, J. Tirole (1996) si “votë mospajtimi nga qeveria.

## **5. Qasja dhe studimet e neuroekonomisë mbi evazionin fiskal**

Studimet e neuroekonomisë përqendrohen në sjelljen e taksapaguesve, në përpjekje për të dhënë më shumë njohuri në një nga pyetjet më intriguese ekonomike: Pse njerëzit paguajnë taksat? (Chorvat 2007).

Larissa-Margareta (2012) trajton vendimet që lidhen me sjelljen e taksave nga perspektiva neuro-ekonomike, me qëllim që të ndriçon disa politika që mund të kontribuojnë në përmbushje duke u ndikuar nga sjellja e taksapaguesit.

Studimet e neuroekonomisë përqendrohen në sjelljen e taksapaguesve në përpjekje për të dhënë më shumë njohuri në një nga pyetjet më intriguese ekonomike: Pse njerëzit paguajnë taksat? (Chorvat 2007).

Pasi që taksat janë të përfshira në jetën e secilit, kemi numër të madh të kërkimeve shkencore në këtë fushë. Duke ndjekur rrjedhën e literaturës, neuroekonomia ofron njohuri të reja në mënyrën se si tatimpaguesit vendosin nëse duhet të respektojnë apo jo ligjin e taksave. Studimet neuroekonomike raportojnë se procesi i vendimmarrjes udhëhiqet nga emocionet në situatat kur taksapaguesit ndihen të pasigurt lidhur me shpërblimet dhe humbjet. Këto emocione shkaktohen nga rritja e aktivitetit nervor në amygdala dhe lëvore parabollore ventromediale. Mendimi për të marrë një fitim nga mos pagimi i taksave bën që disa tatimpagues të përjetojnë emocione pozitive dhe të angazhohen në evazionin fiskal. Të tjerët plotësisht respektojnë, sepse nuk duan të jenë të ekspozuar publikisht dhe të provojnë ndjenja negative. Disa gjetje interesante tregojnë se oksitocina lehtëson pajtueshmërinë duke rritur nivelet e besimit të taksapaguesve. Edhe pse metodologjia e hulumtimit e përdorur në studimet e neuroekonomisë shpesh kritikohet nga

ekonomistët e zakonshëm, hulumtuesit mund të përfitojnë nga gjetjet e neuroekonomisë duke përdorur neurobiologjinë për zhvillimin e modeleve më të mira të sjelljes ekonomike. Neuroekonomia jo vetëm që mund të ndihmojë hulumtimet e ardhshme, por edhe autoritetet tatimore në përpjekjen e tyre për të rritur nivelet e pajtueshmërisë dhe për të ulur prirjen e evazionit fiskal. Disa studime tregojnë se fenomeni i evazionit fiskal zvogëlohet kur autoritetet sigurojnë një mjedis të besueshëm të bazuar në bashkëpunimin reciprok, në të cilin ata denoncojnë shkelësit e taksave dhe besohet të vlerësojnë me saktësi të ardhurat e taksapaguesve.

## **6. Qasjet politike për të trajtuar nën deklarin tatimor**

Duke iu referuar punës shkencore të (Colin C Williams, Josip Franic, 2015), ku kanë bërë vlerësimin e qasjeve të politikave të disa vendeve të Evropës Juglindore, se çfarë strategjie përdorin për të trajtuar çështjen e nëndeklarimit tatimor. Për këtë kanë siguruar një kornizë konceptuale, ku tregojnë se deri tani këto vende përdorin qasjen e kontrollit direkt, në këtë mënyrë duke e rritur madhësinë e dënimit dhe rrezikun e zbulimit, në njërin anë (që mund të thuhet ngreh “Shkopinj”), dhe nëanën tjetër po ashtu në kuadër të kontrollit direkt përdorin përdorimin e nxitjes së taksapaguesit për të kryer detyrimet “karrota”, përkundër thirrjeve në kohën e fundit nga literaturë shkencore që të përvetësohet një qasje e kontrollit indirekt, përkundër qasjes direkte. Qasja indirekte largohet nga qasja direkte respektivisht nga përdorimi i ‘shkopinjve’ dhe “karrotave” dhe në vend të kësaj përqendrohet në zhvillimin e kontratës psikologjike ose të asaj që mund të quhet edhe kontrata shoqërore, ndërmjet shtetit dhe qytetarëve të saj, në mënyrë që të inkurajojë një angazhim pajtueshmërie mes qytetarëve dhe rrjedhimisht një vetë-rregullim më të madh.

## **7. Përmbledhja e qëndrimeve dhe argumenteve të përcaktuesve në evazion fiskal**

Për të përmbledhur pjesën e mësipërme të shqyrtimit të literaturës mbi faktorët tradicional dhe faktorët institucional, që i kemi edhe variablet kategorike në punimin tone, përveç atyre individuale, në këtë rast po paraqesim në formë tabelore argumente mbi ndikimin dhe nivelin e ndikimit nga studimet e ndryshme.

Tabela 1: Përmbledhje e gjetjeve të studimeve mbi faktorët përcaktues në evazionin fiskal

| <b>Përcaktuesi</b>          | <b>Autori / Viti</b>                                                                | <b>Përmbledhje</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Kontrolli i tatimeve</i> | Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian, 2001)                           | <i>Provon probabilitetin e auditimit, argumenton se kishte një ndikim të ulët, pasi që kishte arsyeje se një taksapagues bazohet në përceptimin se një auditim nuk është gjithmonë një zbulim i mashtrimit.</i>                                                                                                                                                                                                                   |
|                             | Mishra et. al. (2008),                                                              | <i>Merr në shqyrtim edhe ryshfetin që mund të merret nga zyrtari pasi të zbulon mashtrimin, kjo variabël mund të ndikon në humbjen e efektit të auditimit.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|                             | Collins, Plumle (1991), Alm, Cronshaw dhe McKee (1993)                              | <i>Ka hulumtuar kushtet e përzgjedhjes për kontroll, në mes atyre të përzgjedhura rastësisht për kontroll dhe të përzgjedhura sipas kritereve të caktuara. Ku rezultatet tregojnë se përmbushja më e lartë është aty ku përzgjedhja bëhet në bazë të kritereve të caktuar krahasuar me përzgjedhjen të rastësishme.</i>                                                                                                           |
|                             | Tversky & Kahneman(1973), Benjanim & Maital 1985, Spicera & Hero (1985), Webley1987 | <i>Hulumtimi në dimensionin se si ndikon kontrolli paraprak apo një kontroll pas një periudhe të më vonshme tek taksapaguesi, dhe rezultatet sugjerojnë se aty ku ka kontroll paraprak vlerësohet më tepër probabiliteti i auditimit krahas atyre ku është ushtruar një kontroll pas një periudhe të caktuar, kjo rezulton se tek grupi i pare përmbushja rezulton të më e lartë, këtë matje autorët e quajtur “efekti Echo”.</i> |
|                             | Wilde (siç citon Kim Jaisik, & McCulloch James 2007)                                | <i>Thotë se auditimet ishin një nga mënyrat me efektive që e çojnë në rritje përmbushjen nga taksapagues.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                             | Fisher, Wartia dhe Mark 1992 (1992)                                                 | <i>Probabiliteti i auditimi është një motivues i madh i jashtëm që ka ndikim në përmbushjen e taksave, por këtu duke mos e bërë dallimi midis mundësisë për auditim dhe mundësisë së zbulimit.<br/>Rritja e probabilitetit të zbulimit nga auditimi kanë qenë</i>                                                                                                                                                                 |

|                       |                                                                                   |                                                                                                                                                                                                  |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                       |                                                                                   | <i>në përgjithësi në relacion pozitiv në përmbushje.</i>                                                                                                                                         |
|                       | Luigi Alberto Franzoni (1999)                                                     | <i>Ka nxjerr sugjerime që norma e auditimit nuk është një variabël relevant.</i>                                                                                                                 |
|                       | Understanding and Influencing Taxpayers' compliance Behaviour, Nëntor 2010 (OECD) | <i>Rreziku i zbulimit dhe dënimit do të përmirësojnë përmbushjen.</i>                                                                                                                            |
|                       | (Fridland et.al 1978).                                                            | <i>Gjobat më të mëdha janë frikësime më efektive se sa auditimet më të shpeshta.</i>                                                                                                             |
|                       | Jones , (1998)                                                                    | <i>Si përshkruan në studimit e tij, hetimet mund të ndikojnë si faktorë me më ndikim se sa gjobat dhe auditimi në përmbushjen e taksave.</i>                                                     |
| <i>Tax moral</i>      | Fisher at.al(1992).                                                               | <i>Sugjerohet se variablet jomonetare janë gjithashtu përcaktues i rëndësishëm i sjelljes së përmbushjes se taksave, respektivisht aty ku ka të bëjë me stigmën sociale dhe ndjenjëne fajit.</i> |
|                       | Dusa Sumartayer dhe Atin Hafidiah, (2014)                                         | <i>Evazioni fiskal është i prekur nga qëndrimi i vetëdijes së tatimpaguesve dhe taksat morale dhe se forma e vetëdijes është e pranishme tek çdo tatimpagues.</i>                                |
|                       | (Irianto, 2005)                                                                   | <i>Taksapaguesit janë të vetëdijshëm se është detyrë absolute e çdo qytetari që të paguaj taksat .</i>                                                                                           |
|                       | (Annette Alstadsaeter dhe Martin Jakobi 2013),                                    | <i>Aty ku mungon ndërgjegjësimi i taksapagueseve dhe kodit tatimor dhe kompleksitetit të saj, ndikon në rritjen e evazionit fiskal.</i>                                                          |
| <i>Norma tatimore</i> | Crane dhe Nauzard 1990; Reckers at.al 1994).                                      | <i>Normat e larta të tatimeve ndikojnë në rënien e përmbushjes.</i>                                                                                                                              |
|                       | Tomas K. Papp dhe Elod Takats, (2008)                                             | <i>Normat e zvogëluara tatimore mund të rrisë përmbushjen e taksave, aq shumë sa rriten të hyrat e qeverisë.</i>                                                                                 |
|                       | Maria Jesus Freire-seren, Judith Pamades(2013)                                    | <i>Mbështesin idenë se një normë më e lartë e taksave inkurajon evazionin, edhe pse disa studime paraqesin dyshime në lidhje me këtë rezultat.</i>                                               |

|               |                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|               | Steven E Crane dhe Farrokh Nourzad, (1999)                                                                                    | <i>Norma e taksave nuk jep asnjë efekt tek evazoni,deri aty ku jep efektin pozitiv.</i>                                                                                                                                          |
|               | Raymond Fisman dhe Shang-Jim Wei, (2001)                                                                                      | <i>Normat e larta tatimore provokojnë evazionin fiskal.</i>                                                                                                                                                                      |
|               | Adebisi, JF Phd dhe Gbegi DO, (2013)                                                                                          | <i>Nuk ka marrëdhënie të rëndësishme në mes të normave të taksave dhe shmangien e taksave dhe evazionit fiskal.</i>                                                                                                              |
|               | Programi Amerikan i të Ardhurave të Brendshme të Shërbimit të Tatimpaguesi, Matjes dhe Përmbushjes, studimi për vitin,(1969). | <i>Gjetjet kanë sugjeruar se normat tatimore marginale mund të kenë një efekt të rëndësishëm në sasinë e evazionit fiskal. Ku tregojnë se normat e larta tatimore shkaktojnë më shumë evazionin.</i>                             |
| <i>Besimi</i> | Andreoni et al. (1998),                                                                                                       | <i>Ka përcaktuar disa faktor që kanë të bëjnë me përceptimin e taksapaguesve mbi performancën dhe sjelljen e qeverisë (perceptimin ndaj korrupsionit dhe transparencës), respektivisht besimi në qeverinë dhe institucionet.</i> |
|               | Tyler (1997)                                                                                                                  | <i>Argumenton se gatishmëria për të bashkëpunuar në mes qeverisë dhe njerëzve vlerësohet edhe nga trajtimi që qeveria e caktuar ju bënë njerëzve (taksapagueseve).</i>                                                           |
|               | Feld (2002)                                                                                                                   | <i>Transparenca e qeverisë ndaj qytetarët, vlerësohet të jetë e rëndësishme.</i>                                                                                                                                                 |
|               | Alm et al. (2006).                                                                                                            | <i>Aty ku individët ndjehen si partnerë me qeverinë, ndershmëria e tyre do të jetë më e lartë në krahasim me atë kur individit ka ndjenjë inferioriteti.</i>                                                                     |
|               | Anousesand Palda (2004)                                                                                                       | <i>Në qoftë se ndihet një pakënaqësi e qytetarëve ndaj qeverisë, atëherë paraqitet një lidhje negative dhe manifestohet me evazion fiskal.</i>                                                                                   |

Më lart kemi paraqitur qëndrimet e autorëve të ndryshëm mbi përcaktuesit që kanë lidhje apo ndikojnë në evazion fiskal. Siç kemi parë, kontrollat nga disa autorë paraqiten të jenë me ndikim të ultë (jo faktorë ndikues, ose me ndikim të ulët), deri sa ka pasur autorë që kanë shprehur se kontrolli luan një rol të rëndësishëm. Fillimisht mendojmë se e kemi një gjendje të paqartë,

mirëpo kur vështrojmë me vëmendje qëndrimet e tyre kuptojmë se brenda tyre ka elemente që i jepen të drejtë edhe njërës edhe palës tjetër, duke marrë parasysh që auditimi përfshinë në vete edhe disa elemente, si madhësinë e dënime, probabilitetin e zbulimit, apo mënyrën e përzgjedhjes për kontroll, mundësinë për t'u ndjekur penalisht etj. Pra, nëse një auditim bëhet rastësisht tek një kompani që cilësohet e ndërgjegjshme dhe me moral të lartë të pagesës së taksave atëherë çfarë pritet të gjendet evazoni tek ajo kompani kur i njëjti nuk shkakton evazion. Pastaj mundësia për auditim nuk është gjithmonë mundësia për gjetjen e mashtrimeve dhe tek kompanitë që shkaktojnë evazion, një gjë tjetër që kemi vërejtur më lart është se ka elemente që ulin ndikimi e auditimit sepse edhe pas gjetjeve madhësia e dënimeve është e vogël gjë që nuk i frikëson shkaktuesit e evazionit të parandalojnë një gjë të tillë. Prandaj nga studimet që kemi paraqitur, shohim ndikim të lartë dhe të ulët të kontrollit, ku në në studimin tonë kemi marrë frekuencën e kontrollit (shpeshtësinë e kontrollit), ku ka rezultuar të jetë negative pra, që nuk do të thotë se sa më shpesh kontrollet do të ketë më shumë gjetje apo zvogëlim të evazionit fiskal. Po ashtu edhe tek përcaktuesi tjetër norma tatimore në lidhje me evazionin fiskal, kemi argument të kundërta nga studimet e ndryshme empirike, prandaj edhe kjo situatë është e paqartë, por që tek hulumtimi ynë ka rezultuar se perceptimi ndaj një norme tatimore të lartë ndikon në rritjen e evazionit fiskal. Pavarësisht që norma e taksave në Kosovë nuk është më e lart krahasuar me vendet tjera në rajon, mirëpo subjektet e perceptojnë si normë të lartë.

Po ashtu përcaktues tjetër është edhe ndërtimi i një lidhje besimi në mes të qeverisë së një vendi me individët apo bizneset taksa pagues, dhe nga kjo rrjedh se nëse ekziston një besim i ndërsjellët, transparence, jo inferioritet, lidhje bashkëpunimit atëherë ka efekt pozitiv, respektivisht ndikon në zvogëlimin e evazionit fiskal në vend.

## **8. Kuadri konceptual**

Kjo pjesë përmban shpjegimin teorik të faktorëve që janë konsideruar si variablet gjatë hulumtimit për të përgatitura këtë punim. Fillimisht kemi trajtuar teorinë mbi evazionin fiskal i cili në rastin e hulumtimit tonë, evazoni fiskal është një variabël që kishim qëllim që të shpjegojmë apo ndryshe e quajmë variabël e varur, kurse nga ana tjetër kemi edhe disa variable të tjera shpjeguese, respektivisht variabël të pavarura të cilat si të tilla e mundësojnë shpjegimin e variabëlës së varur. Qëllimi i punimit së pari ishte që të bëhen matje të shkallës së evazionit fiskal në Kosovë, përmes metodës indirekte duke pasur si respondent përfaqësues të bizneseve,



dhe pastaj të gjejë lidhjen apo ndikimin e faktorëve tëtjerë individual, tradicional dhe institucional në evazion fiskal në Kosovë.

Gjatë shqyrtimit të literaturës kemi parë se gjithmonë para marrjes së vendimit për të kryer evazion nga personi apo kompania janë të parashtruar dy elemente, si: *Përfitimi marxhinal* dhe *kostoja marxhinale*. Përfitimi marxhinale paraqitet atëherë kur kryhet evazoni, shuma që merr më tepër evazuesi është e barabartë me shumën e taksave të papaguara (të paraportuara), kurse *kostoja marxhinale*, paraqitet atëherë kur zbulohet evazoni i shkaktuar, respektivisht kur evazuesi do t'i paguajë taksave të paraportuara (të papaguar) dhe pjesën shtesë në emër të gjobës apo dënimit. Kur themi, nëse do të zbulohet mashtruesi apo evazuesi, këtu menjëherë paraqitet fakti se paska mundësi të zbulohet evazoni dhe në këtë rast ngrihet njëri prej faktorëve që kemi pasur pjesë të hulumtimit apo variable e pavarur, pra kontrolli. Teoria e evazionit i njeh edhe kostot e tjera joekonomike, si kostoja psikologjike, ku kjo kosto si e tillë i bënë njerëzit të ndihen fajtor, edhe nëse janë të bindur që nuk do të zbulohen asnjëherë dhe penaliteti ndaj tyre do të jetë zero, të tillët asnjëherë nuk do të shkaktojnë evazion. Në këtë punim përveç faktorëve tradicional ku përfshihet norma e kontrollit, madhësia e dënimit dhe norma e taksave, kemi përfshirë edhe disa faktorë nga grupi i faktorëve institucional qëndërtohen në saje të besimi ndaj qeverisë së caktuar.

Pra, nga grupi i faktorëve individual kemi përfshirë në hulumtim; gjininë, moshën, edukimin e pronarit, deri sa kemi përfshirë edhe moshë (vjetërsinë) dhe madhësinë e biznesit.

Kurse nga grupi i faktorëve tradicional, kemi përfshirë normën (shpeshtësinë) e kontrolleve, normën e taksave. Në këtë rast nuk kemi përfshirë madhësinë e ndëshkimeve si një ndër faktorë në grupin e faktorëve tradicional. Pasi që për arsyeje të caktuara nuk kemi përfshirë në studim, këtë e klasifikojmë si limitim i studimit.

Kurse nga grupi i faktorëve institucional, kemi përfshirë ngarkesat administrative, transparencë e shpenzimit të buxhetit, perceptimin e korrupsionit, perceptimin nëse konkurrentët e tyre nuk paguajnë taksat etj.

Pra, të gjitha këto janë përcaktuar si faktorë apo variable të pavarura për të shpjeguar apo për të përcaktuar lidhjen me variablin e varur, ku në rastin tone është evazoni fiskal.

## **KAPITULLI III**

### **METODOLOGJIA E HULUMTIMIT**

#### **1. Përqasja metodologjike**

Në këtë kapitull të metodologjisë së kërkimit shkencor kemi përshkruar në detaje të gjitha veprimet, duke filluar nga përqasja metodologjike, metodat e përdorura, teknikat dhe procedurat e kërkimit shkencor, mënyrën e mbledhjes së të dhënave, madhësinë e mostrës si dhe teknikat e analizimit të tyre, respektivisht të gjithë hapat që i kemi ndërmarrë për të realizuar këtë punim shkencor.

Duke pasur parasysh që metodologjia e kërkimit zë vend të rëndësishëm në çdo punë shkencore apo punimin shkencor, edhe në punimin tonë metodologjia zë vendin e një kapitulli të rëndësishëm.

Në këtë kapitulli kemi përmbledhur procedurat e hulumtimit që nga kërkimet teorike apo rishqyrtimin e literaturës, të cilën e kemi bërë duke u bazuar në hipotezat e parashtruara, si dhe pyetjet kërkimore, kemi bërë rishqyrtimin e literaturës për çështjen që është objekti trajtimi në këtë punim. Gjatë rishqyrtimit të literaturës nuk kemi bërë thjeshtë një përshkrim të përmbledhur të artikujve nga autorët e ndryshëm, por jemi fokusuar në çështjet e caktuara që është interes i studimit ku kemi bërë analiza kritike, nxjerrjen e lidhjeve apo marrëdhënieve, si dhe ndryshimet në mes artikujve që i kemi rishqyrtuara me temën tonë. Gjatë rishqyrtimi të literaturës kemi ndjekur hapat për veprim nga Galvan (2006), ku edhe janë identifikuar dhe përcaktuar faktorët për hulumtimin. Gjatë hulumtimi pyetësi ishte mjet për mbledhjen e të dhënave. Të dhënat e mbledhura nga pyetësi janë përpunuar e analizuar dhe janë paraqitje e rezultateve të hulumtimit. Në këtë kapitull kemi përshkruar edhe aplikimet statistikore për të testuar statistikisht hipotezat e parashtruara.

Tek përqasja metodologjike në këtë punim kemi përdorur një kombinim metodash, si: metodën sasore dhe metodën cilësore.

### **1.1. Metoda sasiore**

Sikurse metoda cilësore e kërkimit edhe metoda sasiore ka avantazhet dhe disavantazhet brenda vetes, si avantazhet e përdorimit të kësaj metode janë se: gjatë përdorimit të kësaj metode përcaktohen hipotezat e sakta, specifike për t'iu përgjigjur me të dhëna statistikore, është më i thjeshtë se sa metoda e hulumtimit cilësor, hipotezat testohen statistikisht (të pranohet ose të hidhet poshtë), është i mundshëm ndërtimi i një instrumenti matës të përshtatshëm.

Përveç kësaj ka edhe disavantazhet; pasi që kërkon më shumë kohë, shpenzimet për identifikim, mbledhje dhe analizimin e të dhënave statistikore (Bob Matthew dhe Liz Ross, 2010).

### **1.2. Metoda cilësore**

Duke parasysh që kjo metodë e kërkimit ka avantazhet e veta, pasi që si e tillë: kërkimi cilësor është përgjithësisht më i thelluar, më i gjatë dhe më i përpiktë dhe identifikon problemet kryesore të një problemi apo çështjes në hulumtim, kërkon informacione përmes intervistave, kërkon informata të plota, ndihmon në avancimin e hipotezës së saktë, përfaqëson një hulumtim teorik të bazuar në teren ku studion fenomenet deri në detaje, përmes kësaj metode mund të bëhet kërkim eksplorues, përshkruar dhe shkakësor (B.Çeku dhe F.Kola, 2011), shpeshherë kërkimi cilësor është i mjaftueshëm pa pasur nevojë për të vazhduar edhe me kërkim sasior.

Pavarësisht avantazheve që i përshkruam më lart, ka edhe disavantazhet si; më e vështirë për t'u përdorur, nuk pritët të testohet statistikisht, jo e lehtë për t'iu interpretua rrezultate sepse nuk mbështetet në numra apo në matje sasiore, dhe ka masë të vogël të kampioneve (E.Skeli dhe G. Çera, 2013).

### **1.3. Metoda e kombinuar (cilësore dhe sasiore)**

Kombinimi i dy metodave të përmendura më sipër, do të mundësojnë dy lloj informacionesh që mund t'i përdorim së bashku, të cilat do ta bëjnë hulumtimin edhe më të mirë dhe si e tillë do të forcojë argumentet. Gjatë hulumtimeve në shkencat shoqërore, mund të përdoret njëra ose tjera metodë, mirëpo shumë shpesh hulumtuesit e shkencave shoqërore i përdorin metodat të përziera, respektivisht metodën sasiore dhe cilësore (Bob Matthew dhe Liz Ross, 2010). Në këtë punim edhe ne kemi zgjedhur përfaqsimin e kombinuar (cilësore dhe sasiore), duke pasur parasysh

që problemin të cilin ne e hulumtojmë për të qenë më argumentues, kemi menduar që është e nevojshme përdorimi i qasjeve të përziera.

Arsyeja e zgjedhjes së metodës cilësore krahas metodës sasiore është, se;

Qasja cilësore në këtë hulumtim ka mundësuar të intervistojënjë grup të përfaqësueseve të bizneseve nga të cilët janë marrë informatat, pasi vlerësojmë që kjo kategori posedon potencial të informatave më të thelluar për çështjen që hulumtohet.

Prandaj është përzgjedhur metodë cilësore për të mbledhur informacione nga grupet me potencial të atyre informatave, dhe si e tillë ndaj atyre grupeve sikur të ishte përdorur një pyetësor i strukturuar që do të kërkonte përgjigje të mbyllura (Po/Jo, apo Pajtohem/Nuk pajtohem), në këtë rast kishin mbetur shumë informacione pa u marr dhe trajtuar deri në fund dhe njëkohësisht pa marr argumente të forta pse ndodhin dhe shkaqet e tyre.

Arsyeja e zgjedhjes së metodës sasiore krahas metodës cilësore është, se;

- Pastaj keni synuar të marrim më shumë përgjigje, dhe për këtë pyetësori për mbledhjen e të dhënave sasiore ka pasur më shumë pyetje specifike, që po të bëhet përmes intervistës (analizës cilësore) do të kërkonte shumë kohë dhe do të humbte durimin e respondentit.
- Po ashtu arsyeja tjetër e përdorimit edhe të metodës sasiore ishte që; përgjigjet që kemi marr për problemin e paraqitur t'i kthejë edhe në matje statistikore, që hulumtimi të mos mbetet vetëm me interpretim apo përshkrim nga analiza cilësore pavarësisht si e tillë është e thelluarpor edhe të testohet statistikisht hipoteza përmes analizës sasiore.

## **2. Teknikat e mbledhjes së të dhënave**

### **2.1. Popullata e marrë në studime dhe zgjedhja e mostrave**

Këto të dhëna dhe marrja e mostrave është tërhequr rastësisht nga lista e regjistrimit të biznesit që është në dispozicion nga Agjencia për Regjistrimin e Biznesit në kuadër të Ministrisë së Tregtisë dhe Industrisë, [www.arbk.ks.org](http://www.arbk.ks.org).

Pas disa fazave të testimit është vendosur të bëhet stratifikimi i mostrës nga dy kategori: madhësia e kompanisë dhe mosha (vjetërsia) e kompanisë. Kjo mënyrë e stratifikimit ishte e rëndësishme për arsye se marrja e mostrave të rastësishme mund të jep rezultate jo të kënaqshme në aspektin e përfaqësimit të firmave të mesme dhe bizneseve të vjetra. Të dyja këto kategori ishin të nënpërfaqësuar në kampion dhe të tillë nuk do të kishin qenë të dobishme për analizimin e këtyre kategorive. Pas stratifikimit është aplikuar dhe ka pasur rezultate të kënaqshme në aspektin e përfaqësimit si nga madhësia e po ashtu edhe për nga mosha (vjetërsia) e biznesit. Mostrat janë marrë në gjithë territorin e Kosovës. Gjatë zbatimit të anketës në terren janë gjetur që rreth 43% e bizneseve nuk funksiononin, respektivisht nuk ekzistonin fare. Ky numër i lartë i bizneseve joaktive mund të tregojë që bizneset në vendet në tranzicion themelohen për të kryer ndonjë veprim joformal apo vetëm për ndonjë projekt të caktuar.

## **2.2. Metoda e mbledhjes së mostrave**

Intervistat ishin ballë për ballë me personat kryesorë në secilën prej këtyre ndërmarrjeve, kryesisht pronarë, menaxherë ose punonjës financiarë. Të anketuarëve iu është kërkuar të përgjigjen mbi madhësinë dhe moshën e kompanisë, raportimin e taksave dhe tatimeve të ndërmarrjeve të sektorit të njëjtë, po ashtu iu është kërkuar mbi numrin e kontroleve që kanë pasur nga organet tatimore, po ashtu perceptimin e tyre mbi normën e taksave në Kosovë, njëkohësisht për mjedisin e biznesit mbi ngarkesat administrative apo perceptimin ndaj korrupsionit, si dhe mbi perceptimin nëse të tjerët nuk paguajnë taksa dhe tatimet aq sa janë të obliguar.

Të dhënat janë mbledhur nga studentët që ishin të trajnuar për mbledhjen e të dhënave në teren, si dhe me njohuri mbi çështjet e biznesit dhe çështjet fiskale, me qëllim për të kuptuar më mirë rëndësinë e hulumtimit.

### **2.3.Pyetësoni dhe përmbajtja e tij**

Procesi i hartimit të pyetësonit të anketës dhe përzgjedhja e mostrës është mbështetur nga ekspertë të metodologjisë, ekspertë fiskal dhe të psikologjisë. Përveç diskutimit për të përgatitur pyetësonin është bërë edhe një pilotim i pyetësonit. Në kuadër të pyetësonit gjejmë pjesë (pyetjet) që mbulojnë aspektet kryesore të çështjes që është objekt i hulumtimit tonë shkencor. Në shtojcën e këtij punimi janë bashkangjitur pyetësorët. Kemi dy pyetësor në këtë hulumtim, pyetësonin për mbledhjen e të dhënave sasiore dhe pyetësonin e intervistave që kemi mbledhur të dhënat për analizë cilësore.

### **2.4.Kontrolli i cilësisë**

Në fazën e parë është bërë testimi i pyetësonit, gjatë trajnimit të personelit që do të bëjnë intervistën, gjatë të cilës janë gjetur disa vërejtje rreth pyetjeve dhe gabimeve teknike.

Në fazën e dytë janë zhvilluar 50 intervista si pjesë e fazës së pilotimit. Secili intervistues ka kryer rreth një intervistë në terren. Pas fazës së pilotimit çdo reagim i intervistës është marrë në konsideratë dhe janë përgatitur pyetësorët përfundimtarë. Përveç kësaj nga hulumtuesi janë mbështetur në terren të paktën në një intervistë. Po ashtu nga hulumtuesi janë thirrur së paku 40% e të intervistuarëve për të konfirmuar dhe siguruar se intervista është kryer tek ajo kompani.

Në fazën e tretë të kontrollit të cilësisë, është bërë rishikim i pyetësorëve të plotësuar, duke kontrolluar pyetje specifike dhe konsistencën e përgjigjeve. Në çdo fazë, janë hequr disa (edhe pse vetëm disa janë gjetur) dhe janë zëvendësuar me të tjerët, respektivisht janë intervistuar biznese tjera me qëllim për të mbledhur të dhënat e nevojshme. Pas përfundimit të pyetësorëve të dhënat e mbledhura janë përpunuar përmes STATA.

## **4.Përpunimi dhe analiza statistikore e të dhënave**

Përpunimi i të dhënave në këtë punim kërkimor bazohet në analizat statistikore e të dhënave të mbledhura si pjesë e një spektri të gjerë të anketave tek pesëqind kompani në Kosovë. Analiza e të dhënave statistikore është bërë me STATA. Fillimisht është përgatitur baza e të dhënave që të

jetë në dispozicion për të kryer analiza statistikore. Analizat e hulumtimit bazohen në statistikat përshkruese dhe në testet statistikore për të provuar hipotezat e ngritura.

Testet diagnostikuese janë përdorur për të shikuar përshtatshmërinë e modelit ekonometrik që është përzgjedhur. Testet diagnostikuese kanë treguar që ekziston një prezencë e lehtë e heteroskedasticitetit dhe jonormalitetit. Kjo ndodh kryesisht në shumicën e rasteve ku shumica e variableve në model janë variable kategorike.

Për të eliminuar këtë problem ne kemi përdorur opsionin në STATA “robust standard error” e bazuar në “Huber-White sandwich estimates option” e cila nuk presupozon distribuim identik të gabimit standard. Në vazhdim ne kemi testuar për multikolinearitet duke shfrytëzuar Variable Inflated Factor (VIF) në STATA e vlera e të cilës është 1.97 dhesi e till paraqitja e kësaj vlere tregon se nuk ka problem të multilioneartetit në të dhëna. Po ashtu matrica e korrelacionit të variablave e prezantuar më poshtë tregon se nuk kemi korrelacion të madh ndërmjet variablave të pavarura.

Fuqia shpjeguese e modelit  $R\text{-squared adjusted} = 0.109$  që do të thotë se afër 11 përqind e variacionit të variablit të varur shpjegohet me variacionin e variablave të pavarura, e cila është e zakonshme në këtë lloj të të dhënave në tranzicion (Hashi dhe Krasniqi, 2011).

Testi statistikor  $F(12, 275) = 3.28$  me nivel të signifkancës  $\text{Prob} > F = 0.0002$  tregon se hipoteza që të gjithë koeficientët së bashku kanë vlerë zero dhe refuzohet. Kjo do të thotë se koeficientët kanë vlerë më të lartë se zero dhe janë statistikisht singifikantë dhe të rëndësishëm për të shpjeguar dukurinë e evazionit fiskal në Kosovë.

## **5. Multikolineariteti**

Multikolineariteti është kur dy ose më shumë variabla të pavarura në modelin e regresionit janë të ndërlidhura nënjë masë të madhe me njëra-tjetrën. Prandaj aty ku ekziston një ndërlidhje e tillë e fortë midis variableve të pavarura është një lloj shqetësimi, sepse rezultate mund të mos jenë plotësisht të besueshme.

Ku ka prani të multikolinearitetit të lartë, intervalet e besueshmërisë së koeficienteve tentojnë të bëhen shumë të gjera dhe statistikat priren të jenë shumë të vogla. Prandaj si e tillë bëhet e

vështirë të refuzohet hipoteza e pavlefshme e çdo studimi kur multikolineariteti është i pranishëm në të dhënat që studiohen.

Në studimin tonë është kryer testimi për multikolinearitet duke shfrytëzuar Variable Inflated Factor (VIF) në STATA, vlera e të cilës është 1.97 e cila kjo vlerësugjeron se nuk ka problem të multikolinearitetit në të dhëna.

## 6. Matrica e korrelacionit

Njëri ndër veprimet për të zbuluar nëse ka multikolinearitet është që të ekzaminohet korrelacioni midis variablave të pavarur. Edhe në hulumtimin tonë është bërë veprimi i till për të vërejtur nëse kemi në mes variablave të pavarura korrelacion të lart, që e njëjta do të paraqet shqetësime për multikolinearitet.

Tabela: 2, Matrix -ii Korrelacionit

|         | evazion | gjinia  | mosha<br>pronar | Uni<br>edu | mosha<br>biznes | Madhësi<br>biznes | Taksat<br>larta | Nr.<br>kontrol | Mung_<br>kontro | Burokr<br>aci ta | Korrupt | transp | Te<br>tjer |
|---------|---------|---------|-----------------|------------|-----------------|-------------------|-----------------|----------------|-----------------|------------------|---------|--------|------------|
| evazion | 1.0000  |         |                 |            |                 |                   |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| gjini   | -0.1185 | 1.0000  |                 |            |                 |                   |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| M-Prona | 0.0299  | 0.1486  | 1.0000          |            |                 |                   |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| Uni edu | -0.0844 | -0.0326 | -0.1360         | 1.000      |                 |                   |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| M bizne | 0.0923  | 0.0188  | 0.2341          | -0.0051    | 1.0000          |                   |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| Madh_b  | -0.1020 | 0.0642  | -0.0419         | -0.0452    | 0.0104          | 1.0000            |                 |                |                 |                  |         |        |            |
| T Lart  | 0.1408  | 0.0065  | -0.0412         | -0.0857    | -0.0665         | 0.0043            | 1.0000          |                |                 |                  |         |        |            |
| Nr_Kont | 0.0093  | -0.0113 | -0.0583         | 0.0030     | -0.0653         | 0.0628            | 0.1199          | 1.0000         |                 |                  |         |        |            |
| M kontr | -0.0268 | 0.1251  | -0.0612         | 0.0628     | -0.0246         | -0.0307           | -0.1451         | -0.0754        | 1.0000          |                  |         |        |            |
| Burok_a | 0.0839  | 0.1225  | 0.0654          | 0.0013     | 0.0009          | -0.0193           | 0.5466          | 0.0667         | -0.090          | 1.0000           |         |        |            |
| Korrups | 0.2035  | 0.0039  | -0.0776         | 0.0414     | -0.0668         | 0.0023            | 0.2312          | 0.0101         | -0.0650         | 0.2092           | 1.0000  |        |            |
| trasnp  | -0.0778 | 0.0321  | 0.0755          | 0.0401     | -0.0664         | 0.0227            | -0.1404         | 0.0252         | 0.0350          | -0.110           | -0.094  | 1.0000 |            |
| tjeret  | 0.1101  | 0.1191  | 0.0504          | -0.1016    | -0.0156         | -0.0362           | 0.0339          | -0.0856        | -0.0826         | 0.0967           | 0.0352  | 0.0333 | 1.000      |

Një korrelacion prej 1.00 do të thotë dy variabla janë në korrelacion (lidhje) të përkryer; një korrelacion i 0.00 do të thotë se nuk ka absolutisht korrelacion apo lidhje në mes atyre variableve. Në tabelën e më sipërm (matricën e korrelacionit), siç shihet me numrin 1 e kemi variablen e varurë dhe po ashtu në vijim janë paraqitur rresht pas rreshti edhe vlerat tjera të variableve të pavaruar ku tregon për forën e korrelacionin në mes tyre. Prandaj siç shihet nga vlerat në tabelën e korrelacionit, nuk kemi korrelacion të fortë në mes të variableve të pavaruara si e till kjo gjendje nuk paraqet praninë e multikolinearitetit.



## **KAPITULLI -IV-**

### **EKONOMIA JOFORMALE NË KOSOVË**

#### **1. Shkalla e ekonomisë joformale në Kosovë**

Në këtë kapitull për të përshkruar nivelin e ekonomisë joformale në Kosovë, si dhe qëllimit dhe objektivat për luftimin e ekonomisë joformale jemi bazuar kryesisht në Strategjinë Kombëtare kundër ekonomisë joformale, pastrimit të parasë dhe financimit të terrorizmit 2014-2018, si dhe disa studimeve të viteve të fundit që kanë bërë matjen e ekonomisë joformale, po ashtu jemi bazuar edhe në raportet vjetore mbi rezultatet e arritura në luftën kundër ekonomisë joformale, të publikuara nga organet e zbatimit të ligjit në Kosovë.

Ekonomia joformale në shkallë të gjerë dëmton interesat fiskale të qeverisë duke shkaktuar zvogëlimin e të hyrave. Prandaj, kjo si e tillë dobëson infrastrukturën shtetërore si dhe aftësinë e shoqërisë për të ofruar shërbime publike më të mira. Ndikimet e ekonomisë joformale nuk kufizohen në sektorin publik, por ato afektojnë edhe aktivitetet e biznesit. Në këtë drejtim ekonomia joformale shtrembëron konkurrencën e ndershme dhe ul konkurrencën midis kompanive. Përdorimi i punës joformale dhe evazoni sistematik i kontributeve të sigurimeve shoqërore dobësojnë mbrojtjen e punonjësve dhe përfitimet e tyre sociale. Një ekonomi e gjerë joformale rrit edhe krimin në shoqëri. Kjo sigurisht do të shtrembërojë qëndrimet e përgjithshme në shoqëri dhe çon në një prirje të rëndësishme për shmangien e taksave. Joformaliteti do të dobësojë besueshmërinë e sistemit të financimit. Nëndeklarimi i fitimit pengon besimin në mes të kompanive dhe bankave, duke çuar në një treg joefikas të kredive. Kjo nga ana tjetër pengon investimet nga kompanitë e huaja etj.

Duke parë dëmet që shkaktohen nga ekonomia joformale, edhe Qeverisa e Republikës së Kosovës në vazhdimësi ka treguar vullnet dhe përpjekje për të luftuar këtë dukuri, nisur nga përcaktimi i prioriteteve 2011 – 2014, ku ka caktuar prioritetet kryesore të nivelit shtetëror. Për të arritur këto qëllime kërkon që shkalla e ekonomisë joformale duhet të reduktohet dhe vlera e konfiskimit e të ardhurave nga krimi duhet të rritet. Në këtë drejtim Qeveria e Republikës së Kosovës ka treguar vullnet për të luftuar kundër ekonomisë joformale, pastrimit të parave,

financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare, duke hartuar dhe zbatuar një sërë ligjesh shtetërore në përputhje me standardet ndërkombëtare si dhe duke krijuar mekanizmin për menaxhim të rrezikut, përfshirë këtu strategjinë e cila përbën udhërrëfyesin për institucionet përkatëse të sektorit publik, privat dhe të tretë.

Bashkimi Evropian, FMN-ja dhe Banka Botërore janë në mesin e organizatave të tjera ndërkombëtare, që mbështesin studimet në vende dhe rajone të ndryshme për matjen e ekonomisë joformale. Qëllimi është për të nxitur reduktimin progresiv të këtij fenomeni. Niveli i ekonomisë joformale globale është vlerësuar të jetë i barabartë me 33% të PBB globale dhe madhësia mesatare në BE ishte 18.5% në vitin 2012.

Kalkulimet makroekonomike sa i përket ekonomisë joformale në Kosovë, janë bërë që nga viti 2007. Ekipi i një Projekti të BE-së ka vlerësuar se shkalla e ekonomisë joformale në Kosovë gjatë 2004-2006 ishte 26.67 – 34.75% të PBB-së së Kosovës. Në vlerë absolute mund të jetë në mes 605 000 000 EUR dhe 793 000 000 EUR në vit. Megjithatë, e njëjta shkallë e ekonomisë joformale do të thoshte një vlerë absolute mes 1 312 678 800 EUR dhe 1 691 241 600 EUR në vitin 2012.

Një studim tjetër përfshirë edhe kompanitë është bërë në Kosovë në vitin 2013 për të vlerësuar shkallën e ekonomisë joformale. Përfundimi i këtij studimi ishte 34.4% e PBB-së. Shuma totale e të hyrave të përcaktuara në buxhetin e Qeverisë së Republikës së Kosovës është rritur gjatë viteve 2008-2012 nga 0,976 në 1,538 miliardë euro. Të hyrat doganore kanë përfaqësuar 54.9-63.5% të shumës totale dhe të hyrat nga tatimet 17.9-22.7%. Ekonomia joformale ndikon në të hyrat. Kjo kryesisht ka të bëjë me mjetet e mbledhura nga Administrata Tatimore.

### **1.1. Shkalla e ekonomisë joformale në vendet e Ballkanit Perëndimor**

Shkalla e ekonomisë joformale në Kosovë vlerësohet të jetë në nivel të njëjtë sikur në vendet e tjera të Ballkanit Perëndimor. Nga vlerësimet që janë bërë për ekonominë joformale për vendet e Ballkanit Perëndimor, ku mbulojnë periudhën kohore 2006 – 2012, vlerësojnë që shkalla e ekonomisë joformale në vendet fqinje të Kosovës ndryshon në mes 23% deri në 38.8% të BPV-së.

Tabela 3.Ekonomia joformale në Kosovë krahasuar me vendet e tjera të Ballkanit Perëndimor në% të PBB-së

| <b>Vlerësuesi</b>                                    | <b>Shqipëria</b> | <b>Bosnja dhe Hercegovina</b> | <b>Maqedonia</b> | <b>Kosova</b> | <b>Mali i Zi</b> | <b>Serbia</b> |
|------------------------------------------------------|------------------|-------------------------------|------------------|---------------|------------------|---------------|
| Ekonomia joformale në Ballkanin Perëndimor 2006-2012 | 37.7             | 35.4                          | 38.8             | 26.7-34.4     | 23               | 30            |

Derisa shkalla e ekonomisë joformale në Kosovë është llogaritur të jetë nga 26.67% – 34.75% e PBB-së, për vitin 2006 – 2012, dhe duke iu referuar këtyre normave është bërë një vlerësim për të nxjerrë shumat absolute, për periudhën 2008 – 2014, dhe në këtë vlerësim është paraqitur minimum dhe maksimumi i vlerës së shmangieve të mundshme nga ekonomia joformale në Kosovë, siç paraqesim në tabelën në vijim:

Tabela 4.Minimumi dhe maksimumi i mundshëm i humbjeve të tatimeve për vitet 2008-2012

| <b>Vlera nga PBB</b> | <b>2008</b>    | <b>2009</b>    | <b>2010</b>    | <b>2011</b>    | <b>2012</b>    |
|----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Minimum              | 1 052 066 500€ | 1 070 079 400€ | 1 145 735 400€ | 1 275 224 600€ | 1 312 678 800€ |
| Maksimum             | 1 355 471 500€ | 1 378 679 100€ | 1 476 153 500€ | 1 642 986 000€ | 1 691 241 600€ |

## 1.2. Ndikimet e ekonomisë joformale

Dihet se ekonomia joformale ka ndikim në të hyrat dhe kjo në radhë të parë ka të bëjë me fondet e mbledhura nga Administrata Tatimore. Shuma totale të hyrave të përcaktuara për buxhetin e Qeverisë së Republikës së Kosovës është rritur gjatë vitit 2008-2012 nga 0,976 në 1,538 miliardë euro. Të ardhurat doganore kanë përfaqësuar 54,9 - 63,5% të shumës totale dhe të ardhurat nga taksat 17,9 - 22,7%.Llojet e të ardhurave dhe pesha e tyre në buxhet janë të paraqitura në tabelën në vijim:

Tabela5. Pasqyrimi i të hyrave për vitet 2008 - 2012

| <b>Lloji i të hyrave</b> | <b>2008</b>  | <b>2009</b>  | <b>2010</b>  | <b>2011</b>  | <b>2012</b>  |
|--------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Të hyrat nga tatimet     | 0,222        | 0,206        | 0,221        | 0,261        | 0,284        |
| Të hyrat nga dogana      | 0,605        | 0,635        | 0,701        | 0,828        | 0,845        |
| Të hyrat tjera           | 0,149        | 0,304        | 0,257        | 0,214        | 0,408        |
| <b>Totali</b>            | <b>0,976</b> | <b>1,145</b> | <b>1,179</b> | <b>1,303</b> | <b>1,538</b> |

## **2. Analiza dhe vlerësimi i rrezikut të ekonomisë joformale në Kosovë**

Qeveria e Kosovës ka nxjerrë një Udhëzimi Administrativ MF - Nr. 04/ 2013 për Vlerësimin e Rrezikut Kombëtar për Pastrim të Parasë dhe Financimin e Terrorizmit. Ky udhëzim përcakton në detaje procesin e vlerësimit të rrezikut të pastrimit të parave dhe financimit të terrorizmit. Udhëzimi Administrativ është në përputhje me Standardet Ndërkombëtare për luftimin e pastrimit të parasë dhe financimit të terrorizmit. Qeveria e Republikës së Kosovës ka vendosur të përdorë rezultatet e rrezikut, nga Vlerësimi i Rrezikut Kombëtar për parandalimin e ekonomisë joformale dhe krimeve financiare dhe ekonomike. Kjo për shkak të faktit se gjatë procesit të vlerësimit të rrezikut është gjetur se këto fenomene të dëmshme janë të ndërlidhura me njëra-tjetrën, sikur ajo e ekonomisë joformale me pastrimin e parasë dhe financimin e terrorizmit. Qeveria e Republikës së Kosovës ka përcaktuar kriteret që do të përdoren për të vlerësuar rëndësinë e rreziqeve duke ndjekur standardet ISO 31000 2009, për menaxhimin e rrezikut, parimet dhe udhëzimet. Është vendosur që kriteret e rrezikut duhet të pasqyrojnë vlerat dhe objektivat e legjislacionit përkatës kombëtar dhe të shoqërisë në tërësi. Prandaj, kriteret janë nxjerrë nga Ligji për Parandalimin e Pastrimit të Parave dhe Financimit të Terrorizmit si dhe Programi i Qeverisë së Republikës së Kosovës 2011 - 2014 për të siguruar identifikimin e kërcënimeve dhe cenueshmërinë në lidhje me pastrimin e parave, financimin e terrorizmit, krimeve financiare dhe ekonomike si dhe ekonominë joformale.

Rreziqet e përcaktuara nga vlerësimi i rrezikut kombëtar 2013 janë si në vijim:

1. Parandalimi dhe zbulimi efikas i pastrimit të parave dhe financimit të terrorizmit;

2. Zhvillimi i qëndrueshëm ekonomik;
3. Qeverisja e mirë dhe forcimi isundimit të ligjit;
4. Zhvillimi i kapitalit njerëzor;
5. Mirëqenia sociale.

## **2.1. Rreziqet e identifikuara në nivelin nacional në përgjithësi**

Vlerësimi i Rrezikut Kombëtar 2013 ka gjeneruar një listë me prioritete të përbërë nga gjithsej 35 rreziqe të identifikuara, të cilat janë klasifikuar në kërcënimet dhe dobësitë që lidhen me ekonominë joformale, pastrim të parave, financim të terrorizmit dhe krime financiare. Rreziku më i lartë përbëhej nga ngjarjet dhe pasojat e mëposhtme:

1. Efikasiteti i performancës të procedurave të planifikimit të sektorit publik;
2. Efikasiteti i parandalimit dhe zbulimit të mekanizmave të korrupsionit, krimeve të tjera financiare, ekonomisë joformale në Kosovë si dhe ndikimet e tyre në investimet ndërkombëtare dhe rritjen ekonomike;
3. Efikasiteti i zbatimit të kornizës ligjore;
4. Mbulimi i akteve nënligjore dhe procedurave standarde të veprimit;
5. Efikasiteti i rimëkëmbjes së pasurive dhe procedurat e konfiskimit;
6. Efikasiteti i zbatimit të vendimeve të konfiskimit, sanksioneve administrative dhe procedurave të falimentimit;
7. Kapaciteti dhe shkathtësitë e gjyqësorit;
8. Transparenca dhe llogaridhënia në administratën publike;
9. Nepotizmi;
10. Shkalla e ekonomisë joformale;
11. Ndikimet e ekonomisë të bazuara në para të gatshme;
12. Cenueshmëria e Kosovës ndaj krimeve financiare;
13. Cenueshmëria e Kosovës ndaj pastrimit të parave;
14. Natyra e veprave penale për pastrim parash;

15.Shtrirja e kriminalitetit të fshehur sa i përket pastrimit të parave dhe krimeve të tjera financiare;

16.Funksionalizimi i mekanizmit të raportimit mbi transaksionet e dyshimta dhe transaksionet në para të gatshme;

17.Cenueshmëria e sektorëve të caktuar ndaj ekonomisë joformale si dhe krimeve me para dhe krimeve të tjera financiare dhe ekonomike.

## **2.2. Rreziqet që lidhen me ekonominë joformale**

Vlerësimi i Rrezikut Kombëtarë 2013 është i bazuar në komunikimin gjithëpërfshirës dhe konsultimet me palët relevante kombëtare. Ky proces tregoi se përgjithësisht konsiderohet se Kosova është e cenueshme ndaj ekonomisë joformale. Ka disa faktorë që rrisin këtë rrezik. Komunikimi dhe konsultimi me palët e interesuara veçanërisht nënvizuan ngjarjet dhe pasojat e mëposhtme:

1. Ekonomia në Kosovë është kryesisht e bazuar në para të gatshme
2. Ekonomia në Kosovë ka një bazë shumë të ultë të eksportit dhe është e koncentruar më së shumti në shërbime dhe bujqësi të kryera nga ndërmarrjet e vogla (1-9 të punësuar) që përfaqësojnë prafërsisht 98.4%, 50 të të gjitha bizneseve;
3. Shkalla e lartë e papunësisë (30.9 %);
4. Kontrabandimi i mallrave të ligjshme;
5. Sektorët më të rrezikuara ndaj ekonomisë joformale kanë nevojë për mbështetje për krijimin, zbatimin dhe kontrollin e procedurave të tyre të brendshme të pajtueshmërisë.

## **3. Qëllimet dhe objektivat e Strategjisë Kombëtare 2014-2018**

Qëllimet, objektivat, aktivitetet dhe plani i veprimit të strategjisë kombëtare 2014-2018, janë të bazuara në Vlerësimin Kombëtar të Rrezikut 2013. Këto dokumente të politikave përbëjnë një mekanizëm të menaxhimit të rrezikut për rreziqet e nivelit kombëtar të ekonomisë joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare në Kosovë.

Qëllimi kryesor i Strategjisë Kombëtare dhe Planit të saj të Veprimit 2014-2018 ishte në mbështetje për arritjen e objektivave të Programit të Qeverisë së Republikës së Kosovës 2011-2014 që janë:

1. Zhvillim i qëndrueshëm ekonomik;
2. Qeverisje e mirë dhe fuqizim i Sundimit të Ligjit;
3. Zhvillim i kapitalit njerëzor;
4. Mirëqenia sociale.

Arritja e këtyre objektivave të nivelit kombëtar kërkon parandalim efikas të ekonomisë joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare. Strategjia Kombëtare dhe Plan i Veprimit 2014-2018 ishin gjithashtu masat për përmbushjen e angazhimeve në procesin e stabilizimit dhe asocimit si dhe për mbështetjen e pranimin të Kosovës në BE.

### **3.1.Qëllimet e Strategjisë Kombëtare 2014-2018**

Dokumenti i Strategjisë Kombëtare 2014-2018, vlerëson dhe rekomandon një numër të politikave dhe veprimeve për të arritur një prioritet apo qëllim të nivelit të veçantë kombëtar. Kështu, qëllimet e Strategjisë Kombëtare janë:

- Të mbështesë arritjen e objektivave të Programit Qeveritar të Republikës së Kosovës 2011-2014;
- Të reduktojë shkallën e ekonomisë joformale në 5%, mes 2014 dhe 2018. Si rezultat, vlera e ekonomisë formale si subjekt i taksave dhe procedurave doganore do të rritet për të paktën 52 000 000 euro 76 deri më 31.12.2018. Kjo do të rriste volumin vjetor të të hyrave të kontrolluara;
- Të rrisë vlerën totale të konfiskimit të të ardhurave nga krimi. Për 2014 vlera e konfiskimit të të ardhurave nga krimi duket të rritet në 500 000 euro. Gjatë 2015-2018 vlera e konfiskimit të të ardhurave nga krimi duhet të jetë 1000 000 euro për vit.

### **3.2.Objektivat e Strategjisë Kombëtare 2014-2018**

Qeveria e Republikës së Kosovës ka miratuar objektivat strategjike të mëposhtme, të cilat janë një përgjigje kombëtare ndaj rreziqeve të identifikuara të ekonomisë joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare, siç janë:

1. Ngritja e vetëdijes për ndikimet dhe parandalimin e ekonomisë joformale dhe krimeve financiare;
2. Forcimi i parandalimit dhe luftës kundër ekonomisë joformale dhe krimit financiar duke rritur transparencën, përgjegjshmërinë, qeverisjes së mirë dhe partneritetit shoqëror;
3. Promovimi i procedurave të inteligjencës, hetimit, prokurorisë, gjykatave dhe procedurat për pastrimin e parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve të tjera financiare;
4. Forcimi i kapacitetit të institucioneve përkatëse;
5. Zhvillimi dhe aplikimi i një qasjeje proaktive për bashkëpunimin ndërkombëtar sa i përket parandalimit të pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve të tjera financiare;
6. Zhvillimi i legjislacionit kombëtar për të qenë në përputhshmëri me standardet ndërkombëtare dhe për të siguruar zbatimin efikas të tij.

#### **3.2.1.Përshkrimi i detajuar i objektivave të Strategjisë Kombëtare për Parandalimin e Ekonomisë Joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare 2014-2018**

- Ngritja e vetëdijes mbi ndikimin dhe parandalimin e ekonomisë joformale dhe krimit financiar si dhe përgjegjësia për rritjen e ndërgjegjësimit për natyrën, shtrirjen dhe ndikimin e ekonomisë joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare i mbetet Qeverisë dhe autoriteteve përkatëse. Situata aktuale në Kosovë thekson nevojën për informacione të plota dhe të sakta në lidhje me këto fenomene të dëmshme. Kjo është një domosdoshmëri nga perspektiva e brendshme dhe



ndërkombëtare e vendit. Përfaqësuesit e sektorit publik, privat dhe të tretë theksojnë se vetëdija është një nga mjetet më të rëndësishme parandaluese.

- Forcimi i parandalimit dhe luftës kundër ekonomisë joformale dhe krimit financiar duke rritur transparencën, përgjegjshmërinë, qeverisjen e mirë dhe partneritetin shoqëror. Qeveria është kryesisht përgjegjëse për parandalimin e ekonomisë joformale, pastrimin e parave, financimin e terrorizmit dhe krimeve financiare. Gjithashtu është detyrë e autoriteteve të tjera në nivel kombëtar, rajonal dhe lokal. Transparenca dhe përgjegjshmëria e sektorit publik duhet të sigurohet. Sektorët më të rrezikuar për ekonominë joformale, pastrim të parave, financim të terrorizmit dhe krime financiare duhet të mbështeten. Proceset e tyre të brendshme duhet të rriten në përputhje me parimin e qeverisjes së mirë. Cilësia e mekanizmave kombëtar për parandalimin e ekonomisë joformale, pastrim të parave, financim të terrorizmit dhe krimeve financiare varet nga efikasiteti i bashkëpunimit mes sektorit publik, privat dhe të tretë. Ata të gjithë duhet të kenë njohuri në lidhje me detyrimet e tyre ligjore, aftësinë për të identifikuar dhe aftësinë për të parandaluar këto fenomene.
- Promovimi i zbulimit, hetimit, ndjekjes penale, gjykatave dhe të zbatimit të ndjekjes penale për pastrimin e parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare në Kosovë, ka shumë autoritete përgjegjëse për zbulimin dhe hetimin e pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare. Prandaj është e rëndësishme për procesin e rregullt ligjor dhe cilësinë e procesit penal në tërësi që bashkëpunimi, shkëmbimi i informacionit dhe koordinimi i aktiviteteve janë të organizuara në mënyrë sistematike mes zbatuesve të ligjit, gjyqësorit dhe autoriteteve të tjera përkatëse. Procedurat e tyre strategjike dhe operative duhet të jenë në vend gjithashtu.
- Forcimi i kapacitetit të institucioneve përkatëse duhet të sigurohet që institucionet përkatëse kanë burimet e duhura njerëzore, teknike dhe të tjera. Më e rëndësishmja është se personeli duhet të ketë potencialin dhe aftësitë e nevojshme për mbajtjen e një regjimi efikas të parandalimit. Kapacitetet e institucioneve relevante duhet të rriten në përputhje

me mandatet e tyre, përgjegjësitë dhe kërkesës në rritje të shërbimeve. Krijimi i një regjimi funksional për parandalimin e ekonomisë joformale, pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare kërkon që sektori publik të promovojë bashkëpunimin me pjesëmarrjen e individëve, shoqërisë civile, organizatave joqeveritare, organizatave të bazuara në komunitet dhe subjekteve përkatëse private. Përfshirja e tyre në procesin e vendimmarrjes është e domosdoshme për zhvillimin e strategjive, politikave, standardeve dhe procedurave të dizajnuara për të mbrojtur shoqërinë si një tërësi. Sektori publik duhet të sigurojë që përfaqësuesit e sektorit privat dhe të tretë kanë njohuri në lidhje me detyrimet e tyre ligjore, aftësitë për të identifikuar dhe kapacitetin për të parandaluar ekonominë joformale, pastrimin e parave, financimin e terrorizmit dhe krimeve financiare. Ata duhet gjithashtu të kenë mundësinë për të raportuar të autoritetet në lidhje me këto fenomene, si dhe të kenë qasje në informatat relevante lidhur me mekanizmat e parandalimit në dispozicion.

- Zhvillimi dhe zbatimi i një qasjeje proaktive për bashkëpunim ndërkombëtar për parandalimin e pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare kërkon bashkëpunim efikas ndërkombëtar. Prandaj është e rëndësishme që standardet e Kosovës të përputhen me standardet relevante ndërkombëtare dhe të marrë pjesë në mënyrë intensive në punë në nivelin strategjik të organizatave ndërkombëtare. Hetimi i pastrimit të parave, financimit të terrorizmit, krimeve financiare dhe rimëkëmbja e pasurive kërkojnë bashkëpunim të efektshëm ndërkombëtar në nivel operativ. Autoriteteve shtetërore përgjegjëse për procedurën penale u duhen mekanizma të qartë dhe të shpejtë, për ndihmë ligjore reciproke dhe shkëmbim ndërkombëtar të informacionit.
- Zhvillimi i legjislacionit kombëtar për t'u përshtatur me standardet ndërkombëtare dhe për të siguruar zbatimin e tij efikas dhe parandalimi i pastrimit të parave, financimit të terrorizmit dhe krimeve financiare kërkon që korniza ligjore kombëtare në Kosovë të jetë në përputhje me standardet relevante ndërkombëtare. Legjislacioni duhet të ndryshohet dhe të rishikohet për të siguruar proces të rregullt ligjor dhe përputhshmëri me kërkesat

në bazë të mjedisit operativ dhe standardeve ndërkombëtare. Besueshmëria e regjimit të parandalimit kërkon që korniza ekzistuese ligjore të jetë e qartë dhe të zbatohet në mënyrë efikase. Përfaqësuesit e sektorit publik, privat dhe të tretë duhet të kenë aftësinë për të aplikuar legjislacionin dhe për të kuptuar qëllimin e legjislaturës.

#### **4. Rezultatet nga veprimet e ndërmarra sipas strategjisë kombëtare 2014-2018, për luftimin ekonomisë joformale dhe krimeve financiare**

Gjatë kësaj periudhe në parandalimin dhe luftimin e ekonomisë joformale, shuma totale e të hyrave buxhetore bruto në buxhetin e Qeverisë së Republikës së Kosovës është rritur gjatë viteve 2011-2016 nga 1,309.9 në 1,634 miliardë euro. Të hyrat doganore kanë përfaqësuar 64% të shumës totale, të hyrat nga tatimet 22% dhe të hyrat tjera 14%.

Tabela 6. Të hyrat në Buxhetin e Qeverisë së Kosovës 2011-2016 (EUR, miliona)

| <b>Lloji i të hyrave</b> | <b>2011</b>      | <b>2012</b>      | <b>2013</b>      | <b>2014</b>      | <b>2015</b>      | <b>2016</b>      |
|--------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Dogana                   | 948,380          | 974,124          | 983,263          | 1,005,180        | 1,104,942        | 1,049,721        |
| ATK                      | 140,458          | 154,652          | 159,454          | 169,492          | 179,650          | 388,089          |
| Të tjera                 | 221,059          | 190,427          | 207,726          | 191,663          | 207,881          | 196,197          |
| <b>Totali</b>            | <b>1,309,897</b> | <b>1,319,203</b> | <b>1,350,443</b> | <b>1,366,335</b> | <b>1,492,473</b> | <b>1,634,006</b> |

Burimi: Raportet vjetor për ekonomi joformale, pastrim të parasë dhe financim i terrorizmit <https://mf.rks-gov.net>

Shuma e përgjithshme e të ardhurave bruto nga tatimet është rritur sistematikisht që nga viti 2011, duke shënuar rritje mesatare prej 5% përgjatë 2011-2016. Ky është një trend inkurajues ku gjatë vitit 2015 dhe 2016 të hyrat buxhetore shënuan rritje mesatare prej 9.4%, duke reflektuar edhe trendet pozitive të rritjes ekonomike.

Hetimet paraprake dhe procedurat gjyqësore për krimet financiare:

Gjatë periudhës kohore 2010-2016, numri i përgjithshëm i hetimeve të filluara në lidhje me krimet financiare ishte më i lartë në vitin 2013. Nga ana tjetër, numri i dënimeve për krime financiare ishte më i ulët në vitin 2013. Rezultatet ishin si më poshtë:

Tabela7. Rezultatet në lidhje me numrin e hetimeve të filluara në krimet financiare kanë qenë si në vijim:

| <b>Hetimet e filluar për krime financiare</b> | <b>2008</b> | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|-----------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Policia                                       | 3043        | 2123        | 2774        | 2914        | 2135        | 3372        | 2784        | 2019        |
| Dogana                                        | 90          | 57          | 64          | 69          | 49          | 165         | 104         | 95          |
| Administratat Tatimore                        | -           | -           | -           | -           | -           | -           | 25          | 56          |
| Gjithsej                                      | 3133        | 2180        | 2838        | 2983        | 2184        | 3537        | 2913        | 2170        |

Burimi: Raportet vjetor për ekonomi joformale, pastrim të parasë dhe financim i terrorizmit

Dënimet për krime financiare dhe aktgjykimet për konfiskim:

Plani i veprimit 2014-2018 përcakton objektivat për procedurat gjyqësore në lidhje me krimet financiare. Ato përfshijnë indikatorët kyç të performancës për Gjykatat Themelore në lidhje me numrin e përgjithshëm minimal të vendimeve në lidhje me krimet financiare në të cilat vlera e parashikuar e të ardhurave nga krimi është 5,000 euro ose më shumë, koha mesatare e përdorur për procedurën gjyqësore për vit kalendarik përkitazi me krimet financiare dhe vlera e përgjithshme minimale totale e vendimeve të shqiptuara për konfiskim.

Tabela 8. Paraqesim numrin e dënimeve për krime financiare nga Gjykata Themelore, si:

| <b>Dënimet për krime financiare</b> | <b>2008</b> | <b>2009</b> | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|-------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Gjykata Themelore                   | 1391        | 1541        | 1298        | 1318        | 1339        | 1296        | 1756        | 3489        |

Burimi: Raportet vjetor për ekonomi joformale, pastrim të parasë dhe financim i terrorizmit

Tabela nr. 9. Të dhënat nga raportet vjetore të Administratës Tatimore të Kosovës

|                               | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> | <b>2016</b> |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Numri i kontrolleve të kryera | 1835        | 900         | 890         | 892         | 1056        | 1282        | 1499        |
| Numri i vizitave përmbushëse  | 85737       | 78315       | 67051       | 63016       | 60142       | 55099       | 42606       |
| Numri i gjobave mandatorë     | 4399        | 4920        | 7791        | 9059        | 8605        | 8502        | 7043        |
| Vlera e gjobave mandatorë     | 964550      | 1488700     | 2304413     | 2278175     | 1965400     | 1934425     | 1800325     |

Burimi: Administrata Tatimore e Kosovës <http://www.atk-ks.org>

Tabela 10. Numri i kontrolleve tatimore, sipas regjioneve

|      | Ferizaj | Gjakova | Gjilani | Mitrovica | NJTM | Peja | Prizreni | Prishtina<br>1 | Prishtina<br>2 | Prishtina<br>3 |
|------|---------|---------|---------|-----------|------|------|----------|----------------|----------------|----------------|
| 2009 | 232     | 89      | 369     | 283       | 91   | 338  | 386      | 341            | 312            | -              |
| 2010 | 195     | 75      | 221     | 153       | 84   | 333  | 347      | 255            | 171            | -              |
| 2011 | 95      | 28      | 112     | 66        | 73   | 108  | 167      | 171            | 80             | -              |
| 2012 | 118     | 32      | 104     | 57        | 81   | 96   | 225      | 75             | 39             | 63             |
| 2013 | 79      | 27      | 93      | 46        | 89   | 105  | 192      | 96             | 68             | 97             |
| 2014 | 90      | 37      | 98      | 65        | 97   | 119  | 183      | 123            | 109            | 135            |
| 2015 | 106     | 55      | 126     | 91        | 126  | 151  | 232      | 131            | 133            | 131            |
| 2016 | 134     | 67      | 177     | 111       | 129  | 167  | 292      | 143            | 127            | 152            |

Tabela 10.a. Shuma e tatimit shtesë, si rezultat i kontrolleve, sipas regjioneve, në euro.

|      | Ferizaj | Gjakov  | Gjilan  | Mitrovic | NJTM     | Peja    | Prizreni | Prishtina<br>1 | Prishtina<br>2 | Prishtina<br>3 |
|------|---------|---------|---------|----------|----------|---------|----------|----------------|----------------|----------------|
| 2009 | 2404681 | 2454709 | 1736871 | 2824631  | 23666738 | 2679849 | 2117045  | 7788927        | 4745113        | -              |
| 2010 | 2156262 | 1592628 | 1670171 | 1524339  | 26338913 | 5654433 | 3056338  | 8156723        | 4408870        | -              |
| 2011 | 1962808 | 335066  | 1093411 | 546398   | 12267232 | 1635569 | 970304   | 4940877        | 2768240        | -              |
| 2012 | 1645413 | 1755212 | 4038689 | 553443   | 13436487 | 910717  | 2652755  | 2966662        | 1835679        | 1842541        |
| 2013 | 1763550 | 1591585 | 5386012 | 511942   | 14676809 | 1931572 | 2625323  | 4509488        | 4698952        | 6302796        |
| 2014 | 1830655 | 981252  | 1725610 | 719191   | 20724136 | 1690466 | 3320607  | 7139355        | 5118823        | 6483747        |
| 2015 | 1237529 | 831613  | 4024197 | 1924565  | 14482153 | 2814757 | 1751770  | 7301640        | 4912954        | 3307895        |
| 2016 | 2372467 | 673657  | 2693072 | 1837190  | 25400910 | 1660282 | 2365567  | 3828663        | 4154611        | 4146875        |

Tabela 11. Paraqitja tabelore e të hyrave për buxhetin e shtetit 2011 - 2015

| Viti | Gjithsej të hyrat në buxhetin e shtetit (nga Dogana, ATK dhe tjera) |
|------|---------------------------------------------------------------------|
| 2011 | 1,309,897,000.00€                                                   |
| 2012 | 1,319,203,000.00€                                                   |
| 2013 | 1,350,443,000.00€                                                   |
| 2014 | 1,366,335,000.00€                                                   |
| 2015 | 1,492,473,000.00€                                                   |

## **5. Përshkrim i evazionit fiskal të detyrimeve doganore të evidentuara nga praktikat e vendeve të ndryshme**

Në këtë pjesë do të trajtojmë evazionin fiskal që shkaktohet nga mospagesa e detyrimeve doganore, duke konsideruar shumë të rëndësishme për t'u përfshirë në këtë punim për arsyeje se në buxhetin e Republikës së Kosovës të hyrat doganore përbëjnë më tepër se gjysmën e buxhetit të shtetit, respektivisht mbi 60%. Prandaj, kjo pjesë edhe pse nuk përmbanë shumë rezultate të vërtetuara nga hulumtimet empirike, megjithatë përmbledh të dhëna reale (ngjarje, fakte) nga vendet e ndryshme të botës, të cilat kanë rëndësi të jashtëzakonshme që këto fakte dhe ngjarje do të duhen të merren parasysh edhe për vendin, në raste kur bëhet analizë dhe vlerësimi i rrezikut nga evazoni që shkaktohet nga detyrimet doganore.

Mashtrimi komercial është i pranishëm në të gjitha vendet e botës. Burimet e ndryshme të informacionit tregojnë se vendet e ndryshme humbin qindra miliona euro në të hyra si rezultat i mashtrimeve komerciale. Mashtrimet komerciale po kryhen kryesisht duke përdorur edhe proceduar, regjimet dhe tarifatat doganore. Mashtrimet doganore nuk janë subjekt vetëm në vendet në zhvillim, por edhe në vendet e zhvilluara. Mandej dyshohet se duke u kryer mashtrimet komerciale janë duke e kryer edhe shpëlarjen e parave Në kuadër të mashtrimeve komerciale janë përshkruar lloje të ndryshme të tipologjisë dhe raste të mashtrimit që kanë ndodhur realisht viteve e fundit në vendet e zhvilluar dhe në vendet në zhvillim, të cilat janë mbledhur dhe përshkruar nga një grup ekspertesh të specializuar për krime ekonomike (Working Group on Commerce Fraud, Brussel 2010). Llojet e ndryshme të mashtrimeve komerciale janë përmendur në punim si: evazion/shmangie nga detyrimet/mospagesa e taksave, shmangie nga ndalimet/kufizimet në import dhe eksport, subvencionet dhe distribuimet, fitimet avantazhe të paligjshme tregtare, transferi i të ardhurave nga krimi duke i përdorur për import/eksport dhe të tjera, mirëpo fokusi jonë është te pika e parë, evazoni/shmangiet nga detyrimet doganore. Pavarësisht që ka motive të ndryshme për kryerjen e mashtrimit komercial, prapëseprapë objekt kryesor i mashtrimit komercial është dhe mbetet përfitimet komerciale. Edhe pse ka pasur rënie të normave të detyrimeve doganore të vendeve të ndryshme, përmes marrëveshjeve të Organizatës Botërore Doganore ose përmes marrëveshjeve tjera të tregtisë së lirë, përsëri për një grup të vendeve në një shumëllojshmëri të mallrave kanë mbetur normat e larta të detyrimeve, që

pikërisht këtu qëndron edhe motivi për të realizuar mashtrime komerciale, thënë ndryshe evazion dhe shmangie fiskale.

### **5.1. Llojet e rreziqeve që shkaktjnë evazion fiskal nga detyrimet doganore**

Llojet e rreziqeve apo faktorët që do të kërkohet të kontrollohen, dhe që njëkohësisht paraqesin rrezik për shmangie dhe evazion nga detyrimet doganore, siç janë: Vlera e mallit doganor (nëse ka pasur zvogëlim të shumës faturave me qëllim të shmangies nga detyrimet doganore); Përshkrimi i mallrave apo Klasifikimi tarifar; Origjina e mallit; Kushtet e dërgesës së mallit; Sasinë e mallit apo kontrabandimi i mallrave, procedurat doganore me ndikim ekonomik dhe eksportet fiktive.

#### **5.1.1. Rreziku nga nënvlerësimi i mallit**

Vlera doganore e mallit të importit duhet të jetë vlera e transaksionit, që është vlera e paguar apo që duhet paguar për ato mallra nga blerësi i tyre. Njëkohësisht vlera e mallit konsiderohet edhe një prej rreziqeve kryesorë gjatë importit të mallit, si për nënvlerësim, mbivlerësim të mallit dhe përdorimi i gabuar i metodave të vlerësimit (Customs Manual on Valuation, 2016 WCO). Duke pasur parasysh që vlera e mallit është përcaktuese që për përllogaritjen e detyrimeve doganore, pasi që përllogaritja kryesisht bëhet në bazë të vlerës së mallit “ad valorem”, atëherë këtu paraqitet edhe rreziku për evazion apo shmangie nga detyrimet doganore duke nënvlerësuar mallin në importe. Ne në hulumtimin tonë do të fokusohemi në elementin, nënvlerësim, por jo edhe në mbivlerësimin e mallit apo keqpërdorimin e metodave të vlerësimit. Pra nënvlerësimi ka të bëjë me deklaratat të rrejshme, duke deklaruar vlerën më të ultë se sa vlera reale apo vlerën e transaksionit, për të paguar më pak taksa. Një pjesë e caktuar e bizneseve importuese tentojnë që në mënyra të ndryshme t'i nënvlerësojnë mallrat të cilat i importojnë dhe kështu të paguajnë taksa më të vogla.

Në vijim po përshkruajmë disa raste reale të ndodhur dhe të zbuluar pas kontrollit që janë ushtruar ndaj atij biznesit. Raste që janë të regjistruar në Organizata Botërore Doganore:

Rasti 1; Në republikën e Guineas, ishin dy importues të orizit që furnizoheshin nga i njëjti eksportues nga Kina. Nga kontrolli duke i krahasuar faturat me qëllim të krahasimit të çmimit

fillimisht vërejtën faturat me forma të ndryshme, si dhe me vlera FOB të ndryshme për ton, për të njëjtën mall nga furnizuesi i njëjtë. Kjo i shtyri organet e kontrollit që të kontaktojnë përmes internetit me furnizuesin për çmimin e orizit për ton, pas përgjigjes u zbulua se njëri prej importueseve kishte falsifikuar faturën dhe kishte nën vlerësuar mallin me qëllim që të paguajë më pak detyrime doganore. Siç është paraqitur rasti më lart, pikënisja e dyshimi për nënvlerësim të mallit doganor ishte formati i faturave tek të dy importuesit, edhe pse ky elemente nuk do të thotë që gjithmonë rezulton me sukses, pasi që formati i faturave është një përzgjedhje që varet drejtpërdrejt nga vullneti i prodhuesit apo shitësi, prandaj shitësi në këtë rast ka mundur që të ndërrohet formati i faturës, dhe gjithçka të jetë në rregull me vlerën e mallit. Pastaj mekanizmi që vendi i importit ka përdorur për të vërtetuar dyshimin e paraqitur, ishte komunikimi me furnizuesit, në këtë rast furnizuesi i paska dhënë informata për çmimin e orizit, dhe është vërtetuar që është nënvlerësim, por pa treguar se çmimi për importuesit e tjerë është çmimi i cili mund të jetë gjithashtu i ndryshëm, me një fjalë ka marr çmimet reference por jo çmimin e saktë për blerësin e caktuar, pasi që duhet pasur parasysh që furnizuesi, blerëseve të ndryshëm mund t'iu shet me çmime të ndryshme, varësisht nga kushte e caktuar që nuk po i përmendim në këtë rast. E treta, furnizuesi ka mundur të mos i përgjigjet fare kërkuesit, sepse në fund të fundit ka më shumë interes ta mbrojnë blerësin e vet se sa ti përgjigjet një dogane të caktuar që është duke e ndjekur blerësin e tij.

Rasti 2; Është regjistruar një rast i mashtimit komercial, me llojin e mallit tekstil nga Kina-Indonezia të destinuar për import në Itali. Vlera e deklaruar në doganë për zhdoganim ishte 291,845\$, kurse vlera reale e pa deklarua 2,642,839 \$. Gjatë kontrollit ishin kontrolluar llogaritë bankare të kompanisë ku ju gjetën pagesat e mallit dhe mbi bazën e pagesave të mallit është zbuluar shuma e padeklaruar prej 2,934,684\$. Edhe ky rast ka të bëjë me nënvlerësimin e mallit doganor, tipologjia e evazionit është e njëjtë me rastin e mësipërm, mirëpo ndryshon lloji i malli, dhe teknika apo mekanizmi i zbulimit nga kontrolli doganor pas zhdoganimit. Kur themi ndryshon, lloji i malli, nuk është një ndryshimi i thjesht këtu, sepse që ta vlerësojnë saktë produktet tekstilit, për qëllim verifikimi të vlerës është shumë e vështirë apo shpesh edhe e pamundur, duke pasur parasysh shumëllojshmërinë dhe kompleksitetin e këtij lloji malli. Mekanizmi që është përdorur nga zyrtarët e kontrollit, janë teknika të pranuar të kontabilitetit, pra duke kontrolluar pagesat e mallit jashtë vendit për të zbuluar vlerën e saktë të mallit. Mirëpo, edhe përmes kontrollit të llogarive bankare mund të ketë vështirësi në identifikimin e saktë të



vlerës së mallit, si: Pagesat për mall jashtë vendit jo gjithmonë, apo shumë rrallë bëhet një shumë e pagesës për një ngarkesë, ato mund të bëhen; shuma e parapaguar (avancë), pagesat në përputhje me kohën e importit dhe pagesat të shtyra (pas një kohe të caktuar). Përveç kësaj, një borxh për një ngarkesë mund të bëhet pjesë pjesë, apo të përziera me shuma të tjera, ku nuk mundesh të identifikosh se cila pagesë për cilën mall është realizuar. Ajo që dua të them në këtë rast është se jo gjithmonë kontrolli i llogarisë bankare të garanton zbulimin e vërtet të vlerës së mallit.

Rasti 3: Përfshin një dërgesë e importuar në Ugand, me mallin kozmetik. Pas dyshimit tek një numër i tvsh-së në faturë komerciale, u bë ekzaminimi fizik i mallit dhe janë vërejtur mospërputhje të përshkrimit të mallit nga gjendja fizike dhe mospërputhje të sasisë në shishe me deklarimin sipas faturës. U kërkuan sqarime tek furnizuesi, ku pas marrjes së një kopje të faturës për mallin e njëjtë u zbuluar se importuesi kishte falsifikuar faturën dhe kishte nën-vlerësuar mallin, respektivisht kishte deklaruar 70% vlerën më të ultë se sa vlera reale. Karakteristikë e mashtrimit të këtij rasti është se mashtrim u realizua duke përshkruar ndryshe mallin nga ai mall që është realisht, u kryen mashtrime në sasi më të vogël brenda ambalazhimit, dhe në vlerë të mallit, pra me një ngarkesë ka kryer tri mashtrime njëkohësisht, kur si rezultat ulin vlerën e deklarimit 70% më të ultë se sa vlera reale. U tregua furnizuesi bashkëpunues dhe gjendja e tij u zbuluar edhe këtu duhet të përmendet se në rast ku nuk kemi bashkëpunim me furnizuesin, respektivisht me vendin eksportues edhe pse mund të ekziston dyshimi, nuk mund të vije deri te verifikimi apo vërtetimi i gjendjes reale apo zbulimi i mashtrimit. Duhet pasur parasysh sa e sa raste apo ngarkesa të mallrave kalojnë nëpër kufij, dogana të vendeve të ndryshme dhe mbesin të pa zbuluar mashtruesit, që si e tillë shkakton evazion dhe shmangie fiskale.

Rasti 4; Një importues nga Zelanda e Re, ka importuar kuti plastike për ushqim nga Kina, fillimisht dyshohet për gabim në vlerën e mallit, por kur kontrolli u zgjerua dhe kontrolloi edhe llogaritë bankare të subjektit, dhe më pas krahasoi shumën e paguar për atë mall në emër të faturës së caktuar, duke e krahasuar me vlerën e mallit të deklaruar në doganë për pagesën e taksave paraqitet një diferencë ku vlera e deklaruar e mallit ishte shumë më e ultë se sa shuma e pagesës që është bërë për atë mall, prandaj këtu u zbulua se vlera reale e atij malli është më e madhe se sa që e ka deklaruar importuesi në doganë. Në këtë hetim janë gjetur fakte se këto fatura janë të falsifikuara nga vet importuesi në banesën e tij. Në këtë rast, përveç që trajtohet

tipologjia e rrezikut njëkohësisht po trajtojmë edhe teknikat e zbulimit përmes llogarive bankare. Siç po shohim, zyrtari i kontrollit nga dogana ka të drejtë të bëjë kontroll të zgjeruar tek importues, duke e kontrolluar në të gjithë dokumentacionin dhe duke kontrolluar aktivitetin e kompanisë për disa vite në retroaktiv (prapa), qoftë të një transaksioni të vetëm, të një operacioni apo në tërë sistemin komercial, kryesisht deri në 3 vite më pas. Edhe në këtë rast kontrolli i llogarive bankare jep rezultat, sepse kur i krahason shumën e pagesës me shumën e paguar paraqitet diferenca më tepër e paguar se sa është deklaruar për të paguara taksat. Mirëpo gjithmonë duhet pyetur, se a mundet gjithmonë të krahasohen këto shuma, për arsyeje të përmendura më lart, por këtu duhet ti shtojmë edhe elemente tjera që janë praktikë kryesisht në vendet në zhvillim, si: Bëhen pagesat jashtë vendit dhe në përshkrimin e transferit bankare përshkruhet “Pagesë e mallit”, është lehtë të identifikohet se a është pagesë e realizuar jashtë vendit, por vështirë të identifikohet në cilin vend është kryer kjo pagesë, pastaj kur kryhet një pagesë jashtë vendit mund të përshkruhet vendi ku ka realizuar pagesën, por nuk mundem të identifikojmë eksportuesin për cilin është kryer pagesa, duke pasur parasysh që nga një vend mund të blen mall nga disa shitës (eksportuese), rasti tjetër është kur mund të identifikohen eksportues për të cilët është kryer pagesa, por është vështirë të identifikohen faturat apo malli i caktuar për të cilin është paguar. Prandaj, këto probleme paraqiten gjatë kontrollit të llogarive bankare kur dihet një llogari bankare që realizon pagesat. Pastaj nuk duhet lënë pa përmendur edhe problemin shumë relevant që mashtruesit më ambicie e kanë specialitet, fshehjet e llogarive bankare, respektivisht nëse i deklarojnë pranë organeve të kontrollit një llogari, dy apo tri llogari, njëkohësisht mund t’i përdorë edhe disa llogari tjera që të kryej pagesa jashtë vendit respektivisht në rastet ku ka shkaktuar nënvlerësim. Kjo varet për cilin vend bëhet fjalë, në shumë vendet në zhvillim i ndalohet një zyrtarit të kontrollit që të kërkon llogarinë e një subjekti apo personit për gjithë llogarit bankare pa e ditur personi i caktuar, por i jep të drejtë që të kërkojë dhe vetë kompania t’i deklarojë dhe t’i sjellë dëshmitë e pagesës.

Rasti 5; Nënvlerësimi i realizuar, duke përdorur kompanitë Off Shore. Ky rast i zbulimit të madh ka rezultuar në sja të bashkëpunimit në mes doganës së Sh.B.A-së dhe doganës së Lituanisë. Një importues i Lituanisë ka blerë automjete të përdorura në Amerikë, për të shkaktuar evazion fiskal nga detyrimet doganore, kjo kompani blerjen e ka realizuar përmes kompanive të regjistruar në ishujt e Oqeanit Paqësor, apo det të hapur (këto lloj kompani njihet si Off Shore). Faturat e para të lëshuar nga eksportuesi amerikan për këto lloj kompani në detin e hapur

paraqesin vlerat reale, eksportuesi amerikan ka paraqitur vlerën e saktë në eksport, mirëpo këto lloj kompani në det, kanë ndërruar faturat dhe kanë zvogëluar vlerën e automjeteve për disa here më të ultë se sa vlera reale, automjetet në doganën Lituanëze janë paraqitur me vlerë më të vogël dhe njëkohësisht kanë shkaktuar evazion fiskal, në mënyrë të përsëritur deri sa është zbuluar ky lloj mashtrimi. Raste të tjera të ngjashme që janë bërë nënvlerësim duke shfrytëzuar si ndërmjetësues kompanitë Off Shore, që kompani të caktuara kanë shkaktuar milionë për buxhetin e shtetit të tyre. Mallrat të importuar nga këto kompani përcjellën me rrezik të lart për mashtrim me qëllim që të shkaktojnë evazion fiskal. Nuk ekziston mundësia e bashkëpunimit me këto kompani që verifikohen dyshimet qoftë të vlerës, origjinës, kushteve të dërgesës pasi që në fund të fundit këto kompani janë themeluar për këtë qëllim, që t’iu shërbejnë kompanive mashtruese apo të përfitojnë nga mospagesat e taksave.

*Rasti 6: Ndryshimi i faturës importuese (Irland),* Një importues irlandez blinte vitamina, suplementar nga një furnizues nga Amerika, kjo kompani u zgjodh të kryhej një kontroll nga dogana, zyrtarët e kontrollit dyshojnë se vlera e zhdoganuar është e ulët krahasuar me çmimin e shitjes së këtij produkti. Një kontroll i detajuar i kontabilitetit, regjistrave dokumentare, pagesave të mallit, faturave, është gjetur importuesi ku ka ndërhyrë në disa rreshta (pozicione) të faturës, sikur:

Fatura origjinale : 1000 pako x 11.50 \$ = 11,500.00\$ (vlera totale e mallit)

Fatura e ndryshuar: 1000 pako x 1.50 \$ = 1,500.00\$ ( vlera totale e mallit) , i njëjti mashtrim është zbuluar se është kryer për dy vite rresht. Korrigjimi i faturave me qëllim të ndërhyrjes në shumën faturale të mallrave doganore, nuk janë raste të rralla. Në këto raste jo vetëm që ndërhyjnë në shumën faturale, por edhe në elemente të kushteve të dërgesave të mallit (INCOTERM), të cilat janë elemente shumë të rëndësishme që mund të ndikojnë në bazë doganore, e cila është vlera e përlogaritjes së taksave, ku edhe në këtë rast mund të zvogëlon duke konsideruar rrejtshëm se shpenzimet e bartjes së mallit nga vendi i nisjes deri tek vendi i destinacionit, i bartësit, dhe i shitësit të mallit. Nga eksperiencia kemi gjetur raste tipike të tilla, kur është ndërhyrë në shumën faturale me shifra por rastësisht nga pakujdesja nuk ka ndryshuar edhe shumën e cila tregon vlerën e faturave me përshkrim. Kjo ka bërë të zbulohet mashtrimi doganor, ku në këtë rast ka pretenduar ta deklaroj vetëm 25% të vlerës reale deri sa 75% e vlerës ta fshehë, që të reflekton në zvogëlim të taksave.

#### **5.1.1.1. Rreziku nga mos deklarimi i saktë i kushteve të dërgesës së mallit**

Gjatë kontrollit fiskal të subjektit afarist kontrollohet edhe pariteti apo kushtet e dërgesës së mallit prej vendit të nisjes deri tek vendi i arritjes. Kjo me qëllim që një pjesë e caktuar e bizneseve të bëjnë përpjekje për shmangie nga detyrimet doganore përmes mosdeklarimit të shpenzimeve të transportit, ngarkimit, shkarkimit apo shpenzimeve tjera me rastin e transportimit të mallit. Arsyeja sepse shpenzimet e transportit përfshihen në bazë doganore dhe ju nënshtrohen detyrimeve doganore. Po paraqesim disa raste të evazionit përmes kushteve të dërgesave të mallit.

Rast: Mos paraqitja e vlerës reale, vlera e shtuar e mallit (Suedi), Duke u ushtruar kontrolli nga dogana në vitin 2006, e zbuluan vlerën e pasaktë të. Rasti ishte kur kompania për blerjen e mallit kishte dy fatura, Fatura A përmbante vlerën e mallit dhe Fatura B – shpenzimet e komisionit për blerjen e mallit. Fatura A përbën 80% e vlerës doganore dhe 20% përbëjnë shumën e komisionit. U zbulua se kompania importuese gjithmonë kishte deklaruar vetë faturën A, pra vetëm 80% të vlerës së mallit që do të duhej të deklarohet, dhe nuk ka deklaruar 20% shumën e komisionit të blerjes, nga kjo rezulton evazion apo mospagesë të detyrimeve për 20% më pak. Duke pasur parasysh zhvillimin e tregtisë me vendet më të largëta të blerjes jo gjithmonë ka mundësi të blerësi të krijoj kontakte me prodhuesin apo me shitësin e parë, prandaj njëkohësisht është zhvilluar edhe realizimi i tregtisë përmes ndërmjetësueseve, që blerësin për shërbimet që i kryen ndërmjetësuesi i paguan komisionin. Bazuar në ligjin doganor, çdo pagesë apo shpenzim që e kryen blerësi për atë mall, duhet futur në bazë doganore, por ky element, njëkohësisht shërben si mundësi për shmangie dhe evazion të taksave doganore, pasi që blerësi i mallit mund të fsheh me lehtësi këto pagesa, respektivisht pagesën e komisionit, e cila si e tillë mund të jetë i ndarë me faturë tjetër nga fatura e mallit.

Rasti i gjetur në bazë të raporteve mujore (Suedi), gjatë kontrollit (auditimi i doganës) të një kompanie që importon mallra nga Kina, u zbuluan vlerat e mallrave shumë të ulët që ishin deklaruar. Kompania nuk kishte deklaruar faturë, vlerësimi i mallit ju bë në bazë të parking-listës. Kompania kishte praktikuar të paguaj paratë paraprakisht për furnizimet e tija, derisa prodhuesi i kishte dërguar raportet mujore ku i kishte shpjeguar blerësit, koston e prodhimit, tarifën e komisionit dhe kostot tjera të mallit, pra vlera doganore ishte ndërtuar në bazë të parapagimeve, këtë importuesi nuk e ka deklaruar në doganë. Në këtë rast, si rezultat i kontrollit vlera është rritur rreth 100%. Ky rast jep të kuptohet se ushtrimi i kontrolleve pas

zhdoganimi pas një periudhe të caktuar kohe, bazuar në legjislacion deri në 3 vite, jep mundësin e kontrollit jo vetëm një transaksioni apo një operacioni, por edhe kontrollin e tërë sistemit komercial dhe dokumenteve të kontabilitetit, ku nga këto mund të nxjerrim raporte që është apo nuk është realizuar përmbushje e plotë e taksave në periudhën e zhdoganimit të mallit. Prandaj pretendohet të fuqizohen këto kontrollet të bazuar në auditim nga dogana e vendeve që të ndikojnë në zvogëlimin e mashtrimit, evazionit dhe shmangieve fiskale.

Rast: Zbulimi i shpenzimeve për kërkim dhe zhvillim dhe ripaketim (Tajlandë), një kompani nga Tajlanda importonte NesKafe nga Singapori. Pasi u kryer një kontroll pas zhdoganimit, zyrtarët e kontrollit gjetën se importuesi kishte kryer pagesat shtesë për mallin e importuar me qëllim që furnizuesi në kërkim/zhvillim të krijoj një produkt të ri - kafe çasti, përveç kësaj kërkoj dhe të paguajfurnizuesin që t'ua bëjë edhe ripaketimin me dizajn të ri, këto dy elemente të vlerës e rriten koston respektivisht vlerën doganore, por kompania importuese nuk e deklaroi në doganë vlerën e shtuar të produktit, në këtë mënyrë shkaktoj evazion në detyrime doganore. Rezultati i kontrollit, sjelli të hyra shtesë për buxhetin e vendit, për shumën e mos pagesës. Marrëveshjet e tilla në mes blerësit dhe shitësit që njëkohësisht ndikojnë edhe në rritjen koston së mallit, vlerë doganore, paraqet vështirësi në zbulimin e fshehjes së taksave, përveç nëse këto marrëveshje përcjellën edhe në formë të shkruar përmes kontratave. Edhe pse tani në tregti nuk preferohetkontrata, ku konsiderohet se fatura luan rolin e marrëveshjeve, deri sa kontrata obligon palët për një periudhë zakonisht 1 vit, por trendët e shpejta të tregtisë që edhe brenda një viti mund të sjell gjendje të paparashikuara në mes palëve e bënë të zvogëlojnë përdorimin e kontratave.

Rast: (Itali), edhe ky rast ka të bëjë me nënvlerësimi por në një formë tjetër të papërmendur më lart. Pasi kontrolli filloi tek disa mallra që dyshoheshin për vlerë të ulët të deklaruar në doganë, ishin vlera më e ulët se sa pragu i çmimeve të një liste që mbanë dogana për referim. Në këtë rast u gjet vlera më e ulët, e cila ishte 2 deri 3 herë më e ulët se sa vlera reale apo vlera e transaksionit. Faturat ishin deklaruar të barabarta me shumën e pagesës që kishte paguar për atë mall përmes llogarive bankare. Por kushtet e livrimit (dërgesave) të mallit ishin false (CFR, CIF në vend të FOB), në fakt është vërtetuar se shpenzimet e transportit, shpenzimet e sigurimit të mallit gjatë transportit i ka paguar me para në dorë (kesh), dhe nuk ka lë gjurmë bankare, mos deklarimi i shpenzimeve tjera përveç çmimit të mallit ka rezultuar të deklaroi diku rreth 60% deri

70% të vlerës së përgjithshme të mallit. Termat tregtar ndërkombëtar të përmendura më lart janë si CFR, CIF, FOB, përveç tjerash edhe këto përfshihen në (Incoterm 2010).

### **5.1.2. Rreziku nga mos deklarimi i drejtë i origjinës së mallrave dhe preferencat e mallit doganor**

Detyra e rregullave të origjinës është: të bëjë përcaktimin nacional të mallit. Origjina e mallit ndahet në 2 grupe: preferenciale dhe jopreferenciale. Origjina jopreferenciale konfirmon origjinën nacionale të produktit. Origjina preferenciale sjell benificione të caktuara për mallrat të cilat janë subjekt i tregtisë së jashtme ndërmjet vendeve të cilat kanë marrëveshje për tregtarë të lirë. Zakonisht këto marrëveshje bëhen me qëllim të reduktimit të taksave doganore, reciprociteti, lëvizjen e lire të mallrave dhe njerëzve, etj. Mashtrim të origjinës preferenciale do të thotë përpjekje me qëllim ti shkelin rregullat e origjinës. Në vijim do të përshkruajmë raste të mashtrimit të origjinës së mallrave doganore me qëllim që të shkaktojnë evazion fiskal duke e deklaruar përmes origjinës preferenciale.

Rast: Ndërrimi i origjinës duke transportuar mallra nga vendet e treta (Suedi), Para se taksat anti-damping të aplikohen në Suedi më 09 shkurt 2001. Një kompani suedeze importonte mallra llamba fluoreshente, kompakte elektronike nga Kina, mirëpo kur filloj të aplikohen taksat anti-dampin dhe Kina ishte vendi ndaj të cilave aplikohet ky lloj takse, nëse malli është me origjinë nga ky vend. Pas kësaj date kompania filloi të deklaronte në doganë, llamba fluoreshentë kompakte elektronike me origjinë nga Vietnami, pra ndryshon vendin e origjinës për arsyeje se Vietnami ishte vend me trajtim preferencial, pra, nga ky vend nuk aplikohet taksat anti-damping. Kjo kompani importonte 1.7 milion euro. U krye një kontroll fizik me rastin e importit nga dogana suedeze por nuk gjetën asnjë informacion që këto llamba nuk janë nga Vietnami. Mirëpo në vitin 2003 filloi t'i bëhet një kontroll (audim) kësaj kompanie, edhe pse në kontabilitet nuk gjetën evidenca për origjinën e këtij malli, ata kërkuan të dhënat nga OLAF (Zyra Evropianë Kundër Mashtrim), kur të dhënat e pranuar, e konfirmuan dyshimin se dokumentet e pranuar treguan se ky mall – llamba fluoreshente ishin transportuar nga Kina për në Vietnam, dhe në Vietnam u ri-ngarkuar në dy kontejnerët tjerë dhe u dërguan për Suedi. Tendencat për evazion fiskal nga fshehje apo mosdeklarim i saktë i origjinës së mallit, janë më tepër tek vendet e zhvilluara, ku edhe politika doganore realizon norma preferenciale për një grup të vendeve deri sa nuk krijohen norma preferenciale për një grup tjetër të vendeve. Siç e kemi rastin më lart, të

dy vendet kanë largësi gjeografike me vendin e importit, kjo e bënë edhe më të vështirë që të verifikohet apo zbulohet ky lloj mashtrimi, pavarësisht që vendet e BE-së mund të kenë marrëdhënie bashkëpunimi me të dy vendet, dhe njëkohësisht ka dërguar edhe zyrtarë doganor të tyre në Kinë që të vazhdojnë eksportet nga Kina në drejtim të vendeve të BE-së, prapë se prapë vështirësitë për një kontroll të plotë. Pastaj deri sa ndaj Kinës aplikon taksa anti-damping, e cila mund të konsiderojmë që është një armë që zhvillon një luftë ekonomike, sa mbetet të këtë rast të avancohet bashkëpunimi në mes të këtyre dy vendeve. Nëse i kthehem një vendi të vetëm si Kosova, e cila nuk është pjesë e BE-së, sa vështirësi do të ketë nëse angazhohet të kryej verifikim me Kinën e largët, ku nuk ka asnjë lloj marrëdhënie. Mirëpo në rastin tonë të gjitha mallrat nga këto vendet nuk gëzojnë norma preferenciale dhe problemi si i tillë mbetet i vogël. Norma preferenciale aplikohet sipas marrëveshjes së CEFTA-së, të cilat kryesisht janë vendet e rajonit dhe bashkëpunimi në mes tyre është më i lehtë, duke pasur parasysh edhe distancën e afërt gjeografikë.

Rasti: Ndërrimi i origjinës duke shfrytëzuar vendet e treta për të shmangur normat e larta të detyrimeve (Francë), OLAF informoi shtetet anëtare se dyshohet për evazion duke mashtruar origjinën të mallit-ngritëse të paletave për ngarkim/shkarkim të cilat dyshohet që janë me origjinë nga Kina, dhe që kompania deklaronte me origjinë nga Tailanda. Këto mjete me origjinë nga Kina kishin taksa derisa nëse janë me origjinë nga Tailanda gëzoni normën preferenciale në bazë të marrëveshjes në mes vendeve. Në këtë rast deri sa vërshoj importet të tyre, u organizuan oficer nga dogana franceze, gjermane dhe italiane, me lejen e autoriteteve tajlandeze vizituan ambientine prodhuesit në Tailandë për të mbledhur prova për origjinën, duke e krahasuar edhe koston e prodhimit me vlerën e deklaruar për zhdoganim, nga ky aktivitet rrjedhin elemente të veprave penale dhe është gjetur se kompania importuese kishte shmangur detyrime doganore 1.4 milion euro. Pikërisht angazhimi i zyrtarëve doganor të kryer hetime në vendet ku dyshohet nga të cilat po krijohet mashtrimi, paraqet një mekanizëm të fuqishëm të hetimeve. Mirëpo mendoj se zyrtarët nga dogana e Kosovës nuk do kishin fuqinë të marrin lejen e vendeve për të ushtuar kontroll dhe hetime në vendit ku dyshohet për origjinën e mallit, së paku deri tani nuk ka ndonjë rast të vetëm.

### **5.1.3. Rreziku nga mos-deklarimi i drejtë i sasisë së mallit apo kontrabandimi i tyre**

Mallrat e importit që nuk deklarohet e gjithë sasia apo kontrabandohen tërësisht nëpër rrugët tjera është rrezik në vete për doganën sepse ka evazion. Nëse importuesi beson që në doganë do t'i ushtrohet një kontroll e thelluar dhe ekziston mundësia e zbulimit të mallit të fshehur, atëherë këtë mall mund ta fut në territor nëpërmes vijës kufitare, joligjore për kalim kufitar dhe jo përmes rrugëve doganore zyrtare, larg nga pika doganore. Përveç kontrollit në ekuacioni për kontrabandim, këtu mirëmbajtja e integriteti profesional të zyrtarit doganor është tjetër element i rëndësishëm që ndikon për të parandaluar dhe zbuluar këtë lloj mashtrimi. Ky është një problem në pjesën veriore të Kosovë që mund të themi se një pjesë e caktuar e kontrabandistëve mundohen që në mënyra të ndryshme të shkaktoj evazion nga taksat doganore duke mos e deklaruar mallin në kufi, por duke tentuar të fusin mallin në territorin e Kosovës nëpër rrugë ilegale.

Rast: Shkarkim i paautorizuar i mallrave gjatë transitit doganor (Lituani); Mallrat të konsumit (veshje dhe këpucë) me origjinë nga Turqia janë duke u dërguar në Letoni, këto mallra kalojnë transite me kamion nëpër Poloni dhe Lituani. Këto mallra deri sa janë duke u dërguar në Letoni janë shkarkuar ilegalisht në Lituani, procedura e transitit është përfunduar në mënyrë fiktive në Lituani/Kufiri Letonisë. Eksportet fiktive janë element i përhapur i mashtrimit doganor, sepse edhe në këtë mënyrë kompanitë krijojnë përfitime duke shkaktuar evazion dhe shmangie fiskale. Sikur në rastin që kemi më lart, mallrat kanë qenë duke kaluar transit nëpër këto vendet dhe në momentin që mallrat kalojnë transite nuk i nënshtrohen taksave dhe detyrimeve tjera në vendet e transitit, pasi që detyrimet doganore do të duhet t'i paguajnë vetëm në vendin e destinimit, mirëpo në këtë rast mallrat janë brenda territorit të vendeve të pa paguar taksat dhe si të tilla janë shkaktuara jo ligjshëm në këto vende, mirëpo ngaqë është obligim procedural që çdo mall që hyn me qëllim që transiti duhet të verifikohet edhe në rastin e daljes, respektivisht kur lëshon territorin e vendi që tranzitohen, në këtë rast ka lëshuar në mënyrë fiktive, pra vetëm janë përgatitur dokumentet që malli e ka lëshuar vendin e tranzitit, në mënyrë ka mund të kaloj edhe automjeti i zbrazët por pa mallin e destinuar për këto vende .

Rast: Kontrabandë e cigareve (Finlandë), Kompani NN është duke importuar elemente metalike për mure, një dërgesë e tyre u dërgua për inspektim me rrexe X, cili shihet se diçka ishte fshehur brenda elementeve metalike që ka deklaruar. Kontrolli doganor se zbuloi që ishin fshehur në



brendësi 2,885,600 copë cigare. Më pas gjatë kontrollit të kontabilitetit u zbulua se kishte fatura të falsifikuara, nuk kishte një kontabilitet të rregullt, dhe se kishte edhe shtatë dërgesa më herët që kishte fshehur cigare brenda elementeve metalike. Rasti i lartcekur paraqet një dimension ku pas një zbulimi të mashtrimit doganor nga kontrolli në kufi, konsiderohet kompani me nivel rreziku, ku duhet të veprohet nga kontrollet e doganore tek kompani për të kontrolluar në operacionin dhe sistemin komercial, pavarësisht që në kufi ka mundur të zbulohet vetëm një transaksion.

Rast: Kontrabanda e automjeteve të përdorur të çmontuar (Kinë). Një kompani kineze, kishte blerë automjete të përdorura në Amerikë, Evropë dhe Japoni, i kishte çmontuar automjetet dhe kishte fshehur pjesët në kontejnerë, si mbeturina. Kishte deklaruar në doganë se ishin mbeturina metalike. Duke pasur parasysh që automjetet në disa vende konsiderohen si produkte luksi dhe janë të ngarkuar me taksa të larta, p.sh. në Kosovë janë të ngarkuar me taksa të larta deri sa në Shqipëri mund të mos paguajnë detyrime doganore, përveç sigurimit edhe regjistrimit. Por në rastin që e kemi paraqitur më lart, pretendojmë se taksat për automjete të importuara mund të jenë të larta, deri sa importuesi merr përsipër koston e çmontimit dhe të montimit pasi të fut në territorin e Kinës si pjesë. Këtu mund të jenë edhe taksat anti-damping ndaj automjeteve të vendeve jashtë Kinës për t'i stimuluar prodhuesit e tyre.

Rast: Kryerja e transitit fiktiv doganor (Hungari), ishin importuar sasi të mëdha të bananeve në Hungari dhe ato u zhdukën pa u zhdoganuar. Mallrat ishin ardhur nga vendet jashtë BE-së, dhe u deklaruan si transit me tren nëpër vendet e Bashkimit Evropian. Mashtruesit kanë përdorur shumë zyra doganore për të transportuar atë ngarkesë. Zyra e nisjes mori një mesazh elektronik nga zyra doganore e destinacionit se mallrat kanë mbërritur në zyrën e destinacionit dhe se garancioni duhet të lirohet, zyra e nisjes konsideron se transiti është kryer dhe liron garancioni bankar, në fakt mallrat u zhdukën pa u zhdoganuar. Ky rast konsiderohet të jetë më tepër si një mashtrim i rëndomtë, pasi që rrjeti i kontrabandistëve kanë arritur të ndërhyjnë edhe në sistemin elektronik të doganave për të konfirmuar tek zyra e hyrjes që t'i kthehet garancioni bankar. Në raste të transitit garancioni bankar është një instrument, i cili siguron shumën e pagesës së detyrimeve doganore. Nëse rastet kur mallrat nuk kalojnë/nuk lëshojnë territorin ku janë duke u transituar, atëherë dogana e vendit të tranzitit inkason garancionin bankar, që zakonisht garancioni bankar është i barabarta me shumën e detyrimeve doganore të atij mallit. Mirëpo, në

këtë rast kontrabandistët kanë mundur të ndërhyjnë në sistemin elektronik sikur përgjigja po iu shkon nga zyra e daljes që lajmëron zyrën hyrjes se malli ka kaluar kufirin dhe kompania nuk ka detyrime dhe si i tillë duhet t'i lëshohet garancioni bankar.

Rast: Kontrabanda e mishit (Zvicër), si rezultat i dallimit të konsiderueshëm të çmimeve, respektivisht çmimi i lartë i mishit në Zvicër, kishte kontrabandë çdo ditë të mishit në Zvicër, së bashku me ushqimet tjera. Ngarkesat e paligjshme janë zbuluar jo vetëm në automjete private, por edhe në bagazhe të trajnerëve. Raste të kontrabandimit janë zbuluar si rezultat i mbikëqyrjes së kufirit, marrë parasysh rreziqet dhe vazhdimin e njerëzve dhe objekteve. Në këto raste nuk është prezent vetëm risku i mospërmbushjes, respektivisht mospagesa e taksave apo evazioni dhe shmangie që shkaktohen, por lloji i mallit pasi që është konsum njerëzor këtu ekziston edhe risku i sigurisë, se mallrat kalojnë pa iu nënshtruar një kontrolli veterine, sanitar dhe duke mos ditur se sa plotësohen kriteret për t'u përdorur pasi që transporti i tyre nuk është bërë në mënyrë adekuate.

#### **5.1.4. Rreziku nga mosdeklarimi i drejtë i klasifikimit tarifor të mallit dhe përshkrimit të mallit të tij**

Një numër i mallrave që importohen lirohen nga taksa doganore, disa të tjera lirohen nga TVSH kurse shumica e mallrave duhet t'i paguajnë të gjitha taksat, duke përfshirë edhe taksën e akcizës. Subjektet afariste me qëllim apo pa qëllim i klasifikojnë mallrat e tyre në kode tarifore, ku lirohen nga njëra apo tjetra taksë. Kjo nënkupton që ata do të paguajnë taksa më të vogla për ato produkte, por njëkohësisht ata rrezikojnë të gjobiten për veprimet e bëra. Në vijim paraqesim raste të zbulimit nga klasifikimi tarifor i mallit.

Rasti 1: Evazion i shkaktuar nga klasifikim jo i drejtë tarifor. Një kompani derisa ishte duke importuar një produkt të caktuar dhe duke e deklaruar saktë kodin tarifor, i cili produkt kishte normën e taksave që duhet të paguaj 7%, deri në mars 2004, në ndërkohë politika fiskale e vendit ndërroi normën tarifore të këtij produkti nga norma sa ishte 7%, e bëri që për çdo muaj të rritet nga 1% në muaj deri në 14% norma sa duhet të qëndrojë. Në këtë rast importuesi për dërgesat e ardhshme deklaroi ndryshe kodin tarifor, respektivisht e deklaroi kodin e pasaktë, deklaroi një kod tjetër tarifor të produktit të ngjashëm që kishte normë më të ultë të detyrimeve doganore. U iniciua kontrolli nga mostrat që kishin marr prej atij malli, dhe kjo rezultoi të jetë mall i njëjtë me

kodin që kishte deklaruar më herët, prandaj veprimet e kontrollit kanë zbuluar evazionin edhe në këtë rast.

Rasti 2: Evazion i shkaktuar nga përshkrimi jo i drejtë i mallit - Në shtator 2005, u zhvillua një operacion ndërkombëtar për të zbuluar një skemë mashtrimi komercial. Në këtë rast mallra elektronike me origjinë joevropiane janë importuar në Finlandë dhe më pas të njëjtat janë dërguar për eksport në Rusi-Estoni. Këto mallra kur kanë hyrë në Rusi janë deklaruar ( deklaruar jo saktë) si mallra konstruksioni metalit/ mallra ndërtimi. Tri dërgesa kanë kaluar deri në momentin kur është zbuluar ky mashtrim dhe evazoni që është shkaktuar në këtë rast është 0.5 milion USD. Skema u zbulua gjatë profilizimit të riskut të dërgesave dhe bashkëpunimit ndërkombëtar.

Rasti 3: Nga një kontroll pas zhdoganimit që ushtrohet nga dogana, është kontrolluar kompania ‘X’ ku ka importuar një produkt Qendra Torno, nga prodhuesit kanadez. Dy dërgesat e para ishin klasifikuar të sakta, në kodin tarifor 845.19.40.00, që i njëjti mall me këtë klasifikim iu nënshtrua taksave prej 2.5%, ndërsa dërgesat e mëvonshme për të njëjtin mall i kishte deklaruar me një kod tjetër tarifor, në kodin 8466.93.00.00, ky kod i deklaruar më vonë nënshtrohet një norme prej 1.5%. Pra, këtë ndryshim të kodit tarifor e ka realizuar me qëllim kompania importuese për të paguar më pak detyrime/taksa. Mirëpo, përveç evazionit përmes kodit tarifor, gjatë kontrollit të kompanisë kanë gjetur edhe elemente tjera të evazionit të taksave, si kontrolli në regjistrat e blerjes/ kontabilitet ka gjetur urdhëratë e blerjes, ku për atë mall ishte vlera që kishte paguar 6,277,308 USD, kur është krahasuar me vlerën e deklaruar në doganë, kompania kishte deklaruar vlerën prej 5,191,700 USD, pra një mospërputhje prej 1,085,608 USD, në mes vlerës së vërtet dhe vlerës së deklaruar në doganë, kjo mospërputhje rrjedh nga fakti se kompania X, kishte deklaruar vetëm pjesë të faturës dhe me këtë kishte bërë nënvlerësim të vlerës së importit, që reflekton drejtëpërdrejt në pagesë më të vogël të taksave.

Rasti 4: Mospërshkrimi i saktë i mallit; Në këtë rast dogana ka zbuluar nga dyshimi në fillim, që importuesi ka deklaruar një mall i cili bie në kundërshtim me aktivitetin e tij ekonomik. Pasi importuesi ishte një kompani ndërtimi dhe kishte deklaruar një ngjyrë që përdoret në industrinë e tekstilit. Dogana merr veprime për një kontroll fizike të mallit dhe gjatë kontrollit gjetën se ngjyra ishte që përdoret në industrinë e ndërtimit dhe jo në industrinë e tekstilit. Ky rast është i mirë për kontrollet e doganës që të merret parasysh dhe krahasohet lehtë malli që importon me

aktivitetin e tij afarist, nëse këto elemente nuk përputhen atëherë duhet të kërkohet sqarim, verifikim apo kontroll të përgjithshëm. Kjo nuk do të thotë se ajo kompani nuk duhet të importon mallra të natyrës tjetër jashtë aktivitetit të tij kryesor, por që vetëm mund të paraqes element dyshimi.

Rast 5: Mospërshkrim i saktë i mallit dhe kualitetit (Itali), nga një kontroll fizike e mallit dhe kontroll dokumentar, ndaj një kompanie që kishte deklaruar për zhdoganim pëlhurë pambuku 100%, pas kontrollit që u ushtrua tek kjo kompani u zbulua që kjo kompani në vend të pëlhurës që kishte deklaruar rrejshëm, ishin rroba banje ato mallra, edhe pse importuesi ishte edhe prodhues i rrobave të banjës dhe këtu ka realizuar evazion, pasi që për rroba të banjos është dashur të aplikohen taksat anti-damping, derisa për pëlhurë nuk do të duhet të aplikohet taksa e tillë, prandaj nga kontrolli pasimportues ishte zbuluar se i njëjti deri në vitin 2007 kishte importuar malli, rroba banjo, por që e kishte deklaruar sikur pëlhurë pambuku. Kjo kompani ka realizuar evazion, duke mos paguar taksat anti-damping. Si shihet nga ky rast, bazuar në politikat ekonomike dhe fiskale të vendeve të ndryshme, kryesisht e lirojnë lëndën e parë qoftë me taksa zero apo me normë të reduktuar, prandaj në rast qëllimi i përshkrimit ndryshe të rrobave të banjos si pëlhurë ishte që të paguajë më pak apo të mos paguajë fare detyrime doganore. Ky ka shfrytëzuar edhe një element tjerët në këtë rast sepse krahas që ka qenë importues ka qenë edhe si prodhues i këtyre lloj mallrave, kjo ka bërë të mos e nxisë doganën për kontroll apo dogana të jetë e bindur se lëndën e parë që ky e importon do të fusë në proces përpunimin që të prodhojë produktin rroba banjoje. Por raste të ngjashme që një importues njëkohësisht paraqitet si prodhues mund të ndodh që asnjëherë nuk prodhon një produkt, por e importon nëse ka përfitime financiare dhe të deklarojë çdoherë si lëndë e parë e atij produkti, deri sa të ushtrohet kontroll pas importit ndaj asaj kompanie.

Rasti 6: Mospërshkrimi i saktë/mosklasifikimi tarifor; (Norvegji), malli pëlhurë e endur nga Kina, i cili si pëlhurë klasifikohet tek kodi tarifor 52.09, dhe norma tarifore për taksa ishte 0%, deri sa është gjetur se realisht importuesi ka importuar xhaketa dhe pantallona që klasifikohet në kodin tarifor 62.01, dhe të njëjta për to do të duhej të paguajnë taksa në normën prej 10.7%. Pra, siç po shohim norma 0% dhe 10.7%, kjo e fundit jep të kuptohet se vendi në këtë rast i takson produktet e gatshme, dhe njëkohësisht i nxitë prodhuesit, sepse lëndën e parë nuk e takson me normë më të lartë, apo kanë normë 0% për qëllim stimulimi i prodhimit vendor.

### 5.1.5. Rreziku nga eksportet fiktive

Probleme me eksporte fiktive ka secili shtet në botë, kjo nënkupton që ndërmarrjet deklarojnë eksportin e mallrave në vende tjera e në realitet ato mallra tentojnë të mos dalin nga Kosova. Me këtë veprim subjektet afariste mund të bëjnë përpjekje që të përfitojnë nga tatimet e brendshme për produktet e prodhuara. Edhe raste reale ku është realizuar eksporti fiktiv kemi përmendur edhe më lart.

Një studim i kryer nga: Robert Chicoine, [1997] – The Management Accounting Magazine, thotë: Importuesit kanadez duhet gjithmonë të jenë të përgatitur për një kontroll doganor. Ky aktivitet zakonisht përqendrohet në tri çështje kryesore: normat e NAFTA-s të detyrimit, të vlerësimit të mallrave të importuara, si dhe të klasifikimit tarifor të mallrave të importuara. Importuesit kanadez janë të detyruar për të siguruar certifikatën e origjinës të mallrave që përfitojnë norme preferenciale nga marrëveshja NAFTA, e cila certifikatë duhet të lëshohet nga furnizuesi, eksportuesi apo prodhuesi. Importuesi është përgjegjës për çdo detyrim ose taksa. Për vlerësimin e mallrave të importuara, metoda kryesore është metoda e vlerësimit transaksion, që është çmimi i paguar ose që duhet paguar për mallrat që do të shiten tek një importues kanadez. Së fundi, për klasifikimin tarifor, importuesit duhet shmangur klasifikimin e gabuar që produkte të ndryshme të përziera të klasifikohen në një numër të përbashkët tarifor, një produkt i njëjtë i klasifikuar në mënyrë të përsëritur në klasifikime të ndryshme, dhe pjesë për përdorim të përgjithshëm të kategorizuar si pjesë të veçanta të makinës. Sa i përket klasifikimit tarifor citon se: Raporti i Auditorit të Përgjithshëm të Kanadasë, ka raportuar 1 nga 5 numra tarifor të aplikuar në importe që janë klasifikuar gabim.

Studimi nga autorët, Sebastien Jean & Cristina Mitaritonna (2010), thotë: Evazioni fiskal në dogana është një problem serioz në vendet në zhvillim ku të hyrat doganore shpesh përfaqësojnë një pjesë të konsiderueshme të të ardhurave të qeverisë. Në këtë paraqiten konkluzionet se evazioni fiskal në dogana është më i lartë në vendet e varfëra, sidomos kur sundimi i ligjit është i kufizuar. Pasojat janë potencialisht serioze në vendet më të varfra, ku një rritje e tarifës në një pikë përqindje është e lidhur mesatarisht me një nënvlerësim shtesë prej një për qind të vlerës doganore të importeve.

Deri sa evazoni fiskal në dogana, shpesh kërkon nënvlerësimin e vlerës doganore të importeve, kështu që vlera të deklarohet në vendin importues, ndërsa kjo nuk do të kërkohej nga eksportuesi për të praktikuar nënvlerësimin e tillë. Ka shumë mënyra për t'iu shmangur detyrimeve doganore duke filluar deklarimet e pasakta, kontrabanda, ryshfete. Favorizimin e evazionit fiskal e bënë edhe niveli i dobët i zbatimit të ligjit. Për t'u zbuluar evazion mekanizmi që vlerësohet në këtë punim është krahasimi i deklaratave të importit me deklaratat e eksportit.

## **5.2.. Të dhënat tjara nga studimet mbi evazionin fiskale në dogana**

Në kuadër teorik të këtij punimi janë gjetur edhe shqyrtime tjera, që citon autorë të tjerë, si: Bhagwati [1964, 1967] sugjeron mundësinë e përdorimit të statistikave të tregtisë për të studiuar fenomenin e mashtrimit doganor, duke përfituar nga pasqyrimi i rrjedhës (të dhënave) së dyfishtë nga shteti i eksportues dhe importues.

Fisman dhe Wei (2004), tregoi se zbulimi i ekzistencës së mashtrimit doganor (respektivisht nënvlerësimi i faturave) bëhet kur krahasohen të dhënat statistikore, në mes vendit eksportues dhe importues për produkte përkatëse, nëse paraqiten dallimet në vlera doganore, dhe nuk ka ndonjë arsyeje tjetër përveç mospagesës së detyrimeve doganore. Këtë metodologji e kanë aplikuar çdo produkt me të gjitha vendet, ku statistikat përkatëse kanë qenë në dispozicion dhe mjaftueshëm të besueshme, në vitin 2004. Analiza ka mbuluar 75 vende. Po ashtu bëri matjet e lidhjes në mes normës tatimore dhe nivelit të evazionit, kur rezultatet sugjeruan që me rritjen e 1% të normës së tatimeve ndikon në 3% rritja e evazionit fiskal.

Qasje të njëjtë kanë përdorur edhe Javorcik dhe Narciso (2008), për të matur evazionin krahas rritjes së normës tatimore midis Gjermanisë dhe 10 vendeve tjera të Evropës Lindore për periudhën 1992-2003, edhe këtu paraqitet elasticitet, por më i dobët se sa ato që gjenden të (Fisman dhe Wei, 2004).

Bouet dhe Roy (2010), kanë përdorur kornizën krahasuese nëse rezulton me elasticitet pozitiv në mes normës tarifore edhe nivelit të evazionit, për vendet: Nigeri, Kenia dhe Maritius, por këtu në të tri vende elasticiteti është i ndryshëm që lidhet me cilësinë e institucioneve. Veçanërisht në këtë punim theksohet se fenomeni i evazionit është i shprehur në vendet me zhvillim të ulët aty ku shteti i së drejtës është i kufizuar.

Nga punimin i SebastienJean & Cristina Mitaritonna, (2010), kemi mësuar se për të fuqizuar një mjet efektiv për luftimin kundër evazionit fiskal në doganë duhet të automatizohet sistemi për përpunimin e të dhënave doganore në mes vendeve, në këtë mënyrë të ketë mundësi që të bëhet edhe inspektimi para dërgesës. Duke iu referuar sqarimeve të lartcekura se një shmangie nga evazoni tatimor, në rastin e temës tonë nga shmangia e detyrimeve doganore, kemi orientuar aktivitetin hulumtues tek kontrolli pas importit. Duke konsideruar se një kontroll e tillë duhet të bëhet bazuar në auditim, dhe jo vetëm një kontroll doganore që dallohet nga kontrolli doganor tradicional.

## **KAPITULLI -V-**

### **KONTROLI FISKAL, PROCEDURAT DHE STANDARDET E AUDITIMIT**

#### **1. Koncepti i përgjithshëm teorik mbi auditimin dhe kontrollin**

##### **1.1.Koncepti mbi auditimin dhe kontrollin**

Fjala auditing rrjedh nga latinishtja (të dëgjosh); kuptimi i saj lidhet, kryesisht me epoka e lashta, lidhur me dëgjimin dhe gjykimin. Auditimi është një proces sistematik i grumbullimit dhe vlerësimit objektiv të fakteve në lidhje me vërtetimin mbi veprimet dhe ngjarjet ekonomike për të siguruar shkallën e korrespondencës midis vërtetimeve dhe kritereve të përcaktuara dhe komunikimit të rezultateve për përdoruesit e interesuar. Përkufizimi përmban disa ide të rëndësishme, si: Auditimi është proces sistematik, auditimi është proces logjik, i logjikshëm dhe i qëllimshëm dhe bazohet në disiplinën e një metode të strukturuar për vendimmarrje, auditimi nuk është një proces i pa planifikuar, i pa strukturuar dhe i rastit. Po ashtu dhe koncepti kontroll vështruar historikisht do të thotë mbikëqyrje, verifikim i ngjarjes, ekzaminim, saktësim apo konstatimin të ndonjë gjendje. Vet fjala kontroll rrjedh nga gjuha frënge “controle” ku ka të ngjarë që rrjedh nga latinishtja “contra rotula” me të cilën në shekullin XVIII është emërtuar kopjimi i ndonjë kontrate, vendimi, aktgjykimi (Shefket Jakupi dhe Hydajet Shehu, 2010). Në kuptimin gjuhësor fjala kontroll ka dy përdorime apo kuptime të cilat janë:

Përdorimi i kësaj fjale sipas kuptimit të parë: kjo fjalë ka kuptimin të “kontrolloj situatën”, “mbaj nën kontroll situatën”, “zotëroj auditorin”, “vendos rregulla dhe disiplinë e të tjera në mënyrë që veprimet të rrjedhin sipas parashikimeve.

Përdorimi i kësaj fjale sipas kuptimit të dytë: kjo fjalë përdoret si proces që lidhet me kontrollin dhe verifikimin e veprimtarisë financiare, që nënkuptojnë “ekzaminim”, “cheking”, “kontrollim”, “verifikim”, “kontstatim” etj.

Njëkohësisht në kuptimin më të gjerë fjala kontroll ka domethënien e mbikëqyrjes, verifikimit, apo saktësimit të ndonjë ngjarje. Pra me kontroll bëjmë hetimin e ndonjë gjendje, duke bërë



krahasimin e të dhënave. Kur kemi hetuar dhe krahasuar diçka atëherë mund të gjykojmë për rregullsinë e tij.

### **1.2.Roli i auditimit të brendshëm**

Auditimi i brendshëm luajnë një rol të rëndësishëm në vlerësimin e efektivitetit të sistemeve të kontrollit. Si një funksion i pavarur që i raporton menaxhmentit të lartë, auditimi i brendshëm është në gjendje të vlerësojë sistemet e kontrollit të brendshëm të zbatuara nga organizata dhe të kontribuojnë në efektivitetin e vazhdueshëm. Si i tillë, auditimi i brendshëm shpesh luan një rol të rëndësishëm monitorimi. Për të ruajtur pavarësinë e gjykimit, auditimi i brendshëm nuk duhet të marrë asnjë përgjegjësi të drejtpërdrejtë në hartimin, vendosjen ose mbajtjen e kontrolleve që duhet të vlerësojë, vetëm se të këshillohet për përmirësimin e mundshëm.

### **1.3.Roli i auditimit të jashtëm**

Sipas nenit 404 të ligjit Sarbanes-Oxley, menaxhmenti dhe auditorët e jashtëm duhet të raportojnë mbi përshtatshmërinë e kontrollit të brendshëm të kompanisë mbi raportimin financiar. Auditorëve të jashtëm u kërkohet të japin një opinion mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar, nëse të njëjta janë ruajtur në të gjitha aspektet materiale nga menaxhmenti. Kjo është një shtesë të opinionit të pasqyrave financiare lidhur me saktësinë e pasqyrave financiare.

Ku shqyrtojmë auditimin e jashtëm në Kosovë, bazuar në ligjin e ri Ligji Nr. 05/L-055, Zyrën Kombëtare të Auditimit në Kosovë, ka pavarësi funksionale, operacionale dhe financiare në përputhje me standardet INTOSAI. Roli i ZKA (zyra Kombëtare e Auditimit) është i njohur edhe me kushtetutë.

## **2. Procedurat e auditimit bazuar në kontrollin e brendshëm sipas standardeve COSO**

Procedurat, standardet dhe praktikat e përdorura sipas Kornizës së Kontrollit të Brendshëm të Komisionit për Sponsorizimin e Organizatave (COSO), për kontroll të brendshëm, qoftë për organizata publike apo private, mendojmë që këto janë mekanizma të përshtatshëm që të mund të përdoren edhe për kontrole tjera, qofshin ato edhe kontrole fiskale në luftimin kundër evazionit dhe shmangieve fiskale. Prandaj kemi paraqitur në këtë pjesë të këtij kapitulli, me qëllim që standardet të njëjtat mund të shërbejnë edhe për kontrollin fiskal, i cili është dhe objekt i temës në këtë punim. Në këtë pjesë të kapitullit, kemi parafrazuar modelin e strukturuar nga autorët (Alvin A.Arens, Randal J. Elder, Marks S.Beasley 2012), nga libri i tyre “Auditing ...” si dhe kemi shqyrtuar hulumtimet e rreth pesëdhjetë autoreve tjerë që kanë hulumtuar lidhur me këtë çështje, gjithashtu kemi paraqitur dhe komentuar lidhjet e standardeve, procedurave dhe hulumtimeve me temën e këtij punimi. Akti i Sarbanes – Oxle, i ka përballur profesionistët me sfida edhe më të mëdha, për t’i përmbushur pritjet e ngritura, me qëllim që të sigurohen informacione të sakta, të dukshme dhe të siguruara me kohë (Marios Damianides, 2006). Me siguri që ndryshimi sipas këtij akti ka qenë i nevojshëm, duke u nisur nga një hulumtim i kryer në vitin 1993 nga (Michael C. Jensen, 1993), kur paraqet argument se në dy dekadat e fundit sistemi i kontrollit të brendshëm nuk ka qenë efektivisht i mirë, nëse merret me ndryshimet që kanë ndodhur në kompanitë e tyre. Pavarësisht që kontrolli luan rol kryesor, duhet pasur parasysh që ka pikat e dobëta dhe të forta, (James P. Walsh & Janes K. Seward, 1990).

Duke iu referuar hulumtimit nga (Zabihollah Rezaee, 1995), ku mban qëndrime se COSO përfaqëson një zhvillim historik të kontrollit të brendshëm, në këtë drejtim edhe komuniteti i biznesit dhe profesionistët kontabël kanë reaguar pozitivisht ndaj raportit COSO në SH.B.A. Në vijim edhe një hulumtim nga (Mark R. Simmons, 1997), argumenton që korniza e paraqitur nga komiteti i organizatës sponzorizuese (COSO 1992), ka ndryshuar në mënyrë të konsiderueshme funksionin e auditimit të brendshëm. Ky ndryshim ka ndodhur nga teoria tradicionale që ka qenë përqendruar vetëm në kontrole financiare, derisa sipas kornizës adreson edhe kontrole të vështira dhe të buta, si; kompetencat e punonjësve, profesionalizmi i tyre etj.

Akti i Sarbanes-Oxley, është miratuar në vitin 2002, i cili është një ligj federal i Shteteve të Bashkuara që përcakton kërkesa të reja për të gjitha bordet e kompanive publike amerikane, menaxhimin dhe kontabilitetin publik firma, po ashtu brenda këtij akti ekzistojnë gjithashtu një sërë dispozitash që zbatohen edhe për kompanitë private, për shembull shkatërrimin me dëshirë të provave për të penguar një hetim federal. Ky akt konsiderohet të jetë një reform në kontabilitetin e kompanive publike dhe korporatave. Ky akt u miratuar si një reagim ndaj një numri të madh të skandaleve të korporatave dhe të kontabilitetit, duke përfshirë Enron dhe WorldCom, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems dhe të tjera, të cilat këto skena u kushtojnë investitorëve miliarda dollarë kur çmimet e aksioneve të kompanive të prekura u shembën dhe tronditi besimin e publikut në tregjet amerikane të letrave me vlerë. Këto skandale apo mashtrime që kishin ndodhur, ishin ardhur si shkak i: mbikëqyrëses joadekuate të kontablistëve, mungesa e pavarësisë së auditorit, procedurat e qeverisjes së korporatave, konfliktin e interesave të analistëve të aksioneve, dispozitat e papërshtatshme për dhënien e informacioneve shpjeguese dhe financimin e papërshtatshëm të Komisionit të Letrave me Vlerë etj. Po ashtu pas SOX , banka kishin dhënë kredi të mëdha për kompani të cilat nuk i kishin kuptuar mire apo i kishin injoruar rreziqe që mund të vij nga ato kompani, ku si rezultat kishin ndodhur skandale.

Sipas këtij akti Sarbanes-Oxley (apo SOX); e detyron menaxhmentin e lartë, që duhet të vërtetojë individualisht saktësinë e informacionit financiar, pastaj përcakton dënimet të rënda për veprimtarit financiarë mashtruese, gjithashtu, SOX rriti edhe rolin e mbikëqyrës të bordeve të drejtorëve dhe pavarësinë e auditorëve të jashtëm, të cilët rishikojnë saktësinë e pasqyrave financiare të korporatës.

Lidhur me Aktin Sarbanes-Oxley, janë zhvilluar debata dhe analiza mbi përfitimet dhe kostoja e zbatimit të këtij akti. Kundërshtarët e këtij akti kanë pohuar se me aplikimi e këtij akti janë zvogluar avantazhet konkurruese ndërkombëtare të Amerikës në tregjet e huaja, duke aluduar se janë përbeht nga rregullat komplekse në tregjet inanciare, pastaj përveç tyre ka një kosto financiare për kompani që detyrohen përmes këtij akti, duke obliguar për tarifa shtesë për auditorët e jashtëm, për kompenzime të bordeve etj.

Por në anën tjetër nga përkrahësit e këtij akti thuhet se SOX ka qenë një “perënd”, pasi që ka ndikuar në përmirësimin e besimit të menaxhereve dhe investitorëve të tjerë lidhur me

vërtetësinë e pasqyrave financiare të korporatave. Njëkohësisht nga shumë hulumtime të kryera për të analizuar koston dhe përfitimet nga akti SOX, janë paraqitur si rezultat shumë përfitime si: rritja e transparencës, rritja e besimit të investitorët, zvoglimi i kostos të huamarrjeve për kompanitë që kishin të rregulluar kontrollin e tyre të brendshëm, pastaj për kompanitë që nuk kishin dobësi materiale në sistemet e tyre, përfituan edhe rritje të çmimit të aksioneve. Po ashtu SOX mbron punonjësit që raportojnë mashtrime dhe dëshmojnë në gjykatë kundër punëdhënësve të tyre lidhur me mashtirimet, gjithëashtu mbron edhe kontraktorët.

Elementet kryesore të SOX, ishin që:

- Të krijohet bord mbikqyrës i pavarur i kontabilitetit dhe auditimit, duke përcaktuar edhe proceset dhe procedurat e auditimit, kontrollit dhe detyrave tjera sipas aktit SOX.  
Para SOX kishin dështuar bordet e mbikqyrjes. Këto borde nuk e ushtruan përgjegjësitë e tyre ose nuk kishin ekspertizën për të kuptuar kompleksitetin e bizneseve. Po ashtu në shumë raste, anëtarët e komitetit të auditimit nuk ishin vërtet të pavarur nga menaxhimenti.
- Përcakton standarte për pavarësin e auditorit të jashtëm, duke kufizuar edhe konfliktin e interesit, njëkohësisht duke kufizuar që kompanitë që ofrojnë shërbime auditimi të mos ofrojnë edhe shërbime audituese p.sh konsulta për klientët e njëjtë.
- Përcakton përgjegjësi të korporatës, respektivisht drejtuesit e lartë marrin përgjegjësi individuale për saktësinë dhe plotësinë e raporteve financiare të korporatave.
- Përcakton detyrime për dhënia e shpjegimeve të zgjeruara të informacioneve financiare
- Përcakton kodet e mirsjelljes për analistat e letrave me vlerë dhe kërkon të dihet nëse ekziston konflikt interesi, kjo me qëllim që të rritet besimi tek investitorët në raport me analistët e letrave me vlerë. Kjo pasi që para SOX, firmat audituese, të cilat ishin mbikëqyrësit kryesorë financiarë për investitorët, ishin vetë-rregulluar. Ata gjithashtu kryen punë të rëndësishme jo audituese ose konsultuese për kompanitë që i kanë audituar. Shumë nga këto marrëveshje konsultimi ishin shumë më fitimprurëse sesa angazhimi i auditimit. Kjo paraqiste të paktën një konflikt interesi. Të njëjtën para SOX u përfshinë në konflikt interesin edhe analizët e letrave me vlerë.

- Përcakton se kur profesionistët e letrave me vlerë mund të ndalohet nga ushtrimi si ndërmjetës, këshilltar ose tregtar.
- Kërkon që Komptrolleri i Përgjithshëm të kryejnë studime të ndryshme dhe të raportojnë gjetjet e tyre. Studimet dhe raportet përfshijnë efektet e konsolidimit të firmave publike të kontabilitetit, rolin e agjencive të klasifikimit të kredive në funksionimin e tregjeve të letrave me vlerë, shkeljet e letrave me vlerë dhe veprime tjera, dhe nëse bankat e investimeve ndihmuan Enronin, Crossing Global dhe të tjerët për të manipuluar fitimet dhe për të penguar kushtet e vërteta financiare.
- Përcakton dhe përshkruan dënime të larta penale për manipulimin, shkatërrimin ose ndryshimin e të dhënave financiare ose ndërhyrje të tjera në hetime, duke siguruar mbrojtje të caktuara për avokatët.
- Thekson që kryeshefi ekzekutiv i korporatës duhet të nënshkruajë kthimin e tatimit të kompanisë.
- Përcakton llogaridhënia dhe përgjegjësit për mashtirimet e korporates, ku brenda tyre i cilëson si vepra penale dhe përcakton dënime të forta ndaj tyre.

Nëse e vështrojmë se sa janë të përputhje kërkesat e COSO-së në rastin e Kosovës, atëherë bazuar në Raportin e Progresit 2016 për Kosovën, i cili është i përgaditur nga Komisioni Evropian (Raporti i Progresit, 2015), ku në këtë raport thuhet se Korniza ligjore që e rregullon menaxhimin dhe kontrollin financiar në masë të madhe është në përputhshmëri me modelin e Kornizës së Kontrollit të Brendshëm të Komisionit për Sponsorizimin e Organizatave (COSO) dhe udhëzimet e Organizatës Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI).

### **3. Objektivat e kontrollit të brendshëm**

Një sistem i kontrollit të brendshëm përbëhet nga politikat dhe procedurat, të hartuara për t'i siguruar menaxhmentit siguri të arsyeshme që kompania të arrijë objektivat dhe qëllimet e tyre. Atëherë në këtë drejtim mund të themi se edhe në kontrollet për zbulimin evazionit apo shmangie fiskale mund të përdorim teknikat ngjashme, për të arritur objektivin dhe qëllimin e kontrollit, i cili në këtë rast nuk është qëllimi i njëjtë por të njëjta janë teknikat e auditivit,

përkatësisht të gjithë këto politika dhe procedura që e përbëjnë kontrollin e brendshëm. Menaxhmenti kryesisht ka tri objektiva të dizajnuara për të krijuar një sistem efektiv të kontrollit të brendshëm, këto tri objektiva janë:

### **3.1.Besueshmëria e raportimit financiar**

Gjithmonë është përgjegjësi e menaxhmentit për përgatitjen e pasqyrave financiare për palët e treta, si: investitorët, kreditorët dhe përdoruesit e tjerë. Menaxhmenti ka edhe përgjegjësi ligjore dhe profesionale që të jetë i sigurt se informacionet që janë prezantuar, janë të sakta dhe njëkohësisht të jenë në përputhje me raportimin siç kërkohet nga Parimet e Kontabilitetit të Pranuar Përgjithësisht (GAAP) dhe sipas Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF). Objektivi për një efektivitet të kontrollit të brendshme mbi raportimin financiar është që t'i përmbushë përgjegjësitë e raportimit financiar. Nëse e vështrojmë në kontekstin e studimit tonë, po ashtu edhe besueshmëria e raportimit financiar luan rol të rëndësishëm, sepse kontrolli i taksave do të shërbehet me informata të sakta që i gjenë brenda pasqyrave financiare të përgatitura mirë dhe me korrektësi.

### **3.2.Efikasiteti dhe efektiviteti i operacioneve**

Kontrollet brenda një kompanie, inkurajojnë efikasitet dhe efektivitet duke përdorur burime të saj optimale, për t'i arritur qëllimet e kompanisë. Një objektivi shumë i rëndësishëm i këtyre kontrolleve është saktësia e informacioneve financiare dhe jofinanciare në lidhje me operacionet e kompanisë dhe për marrjen e vendimeve. Për rëndësinë e angazhimit të burimeve optimale i referohemi një studimi të bërë nga (Marika Arena, 2009), ku gjejmë se efektiviteti i auditimit rritet në mënyrë të veçantë, kur në raport me numrin e të punësuarve në organizatë rritet edhe numri i auditorëve. Po ashtu pjesë e kontrollit të taksave janë informacionet financiare dhe ato jofinanciare që mendojmëse jo rrallë shpiten deri tek zbulimet e rëndësishme lidhur me shmangien e taksave, qoftë për shmangie të qëllimshme apo jo të qëllimshme.

### **3.3.Pajtueshmëria (përmbushja) me ligje dhe rregullore**

Duke iu referuar Seksionit 404 Sarbanes-Oxley, kërkohet nga menaxhmenti i të gjitha kompanive publike të lëshojë raport kontrolli të brendshëm ku përmes këtij raporti të paraqesin efektivitetin e operacioneve dhe raportimin financiar. Përveç dispozitave ligjore të nenit 404, për

ndërmarrjet publike, jopublike si dhe organizatave tjera jo-fitimprurëse janë të detyruara të ndjekin shumë ligje dhe rregullore tjera. Për arsye se disa kanë të bëjnë me kontabilitet vetëm në mënyrë indirekte, të tilla si ato për mbrojtjen e mjedisit dhe ligjet për të drejtat civile. Të tjerët janë të lidhur ngushtë me kontabilitetin, të tilla si rregulloret për tatimin mbi të ardhurat dhe dispozitat ligjore antimashtrimit. Prandaj këtu mund të themi se disa prej tyre nuk kanë lidhje të ngushta me raportime financiare derisa të tjera që kanë të bëjnë me tatime, evazion, anti-mashtrim lidhen ngushtë edhe me raportime financiare. Si do që të jetë, një raport i përgatitur nga një kontroll i brendshëm do të jetë gjithsesi në funksion të kontrollit të taksave. Prandaj, nga kontrolli i evazionit apo të detyrimeve të tjera tatimore përveç që mund të përdoren teknika të njëjta për të konstatuar pajtueshmërinë e ligjeve dhe rregulloreve në fuqi për çështjen e caktuar, njëkohësisht nga kontrolli i taksave mund të shfrytëzohen edhe informatat nga një raporte aktual, pas testimit të besueshmërisë lidhur me informatat që përmban ai raport.

Derisa menaxhmenti harton sistemet e kontrollit të brendshëm për të përmbushur të gjitha këto tri objektiva, fokusi i auditorit është auditimi i pasqyrave financiare, auditimi apo kontrolli i brendshëm për të kontrolluar besueshmërinë e raportimit financiar si dhe kontrollet mbi operacionet në pajtueshmëri me ligjet. Nga ana tjetër, kontrolli i taksave fokusohet në përmbushjen e detyrimeve fiskale, duke pasur për këtë qëllim edhe këto objektiva të tjerë.

#### **4. Përgjegjësitë e menaxhmentit dhe auditorëve për kontroll të brendshëm**

Menaxhmenti dhe auditori nuk kanë përgjegjësi të njëjta kur është në pyetje kontrolli i brendshëm. Përgjegjësia e menaxhmentit është të vendosë apo të formojë dhe ta mbikëqyrë kontrollin e brendshëm, si dhe të raportojë mbi operacionet dhe efektin e kontrollit të brendshëm, ashtu siç kërkohet me standarde. Derisa nga ana tjetër, përgjegjësitë e auditorit janë më të ndryshme nga detyrat e menaxhmentit, sepse kërkohet nga ata të kryejnë këto detyra, si: të kuptuarit e sistemit dhe testimin e kontrolleve të brendshme mbi raportimin financiar. Nga një studimi i kryer në Britani të Madhe, nga autorët (Laura F. Spira, Michael Page, 2003), konsiderojnë që kontrolli i brendshëm është një tipar i qeverisjes korporative në Britani, pasi që qëndron shumë afër në përkrahjen e menaxhimit të riskut. Po ashtu, në studim tjetër të kryer nga (Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, 2006), që hulumton disa raste belge, thotë që auditorët janë

duke luajtur rol pionier në krijimin dhe formalizmin e një sistemi më të lartë për menaxhim të riskut. Që nga viti 2004, auditorëve të kompanive të mëdha publike iu është kërkuar nga SEC (Securities Exchange Commission) për çdo vit të nxjerrin një raport të auditimit mbi efektivitetin operativ të këtyre kontrolleve. Nga një hulumtim i kryer nga (Dana R. Hermanson e.t.c, 2012), janë evidentuar fakte që korniza COSO, është më efektive tek organizatat publike se sa tek kompanitë tjera private. Ndërsa nëse komentojmë lidhjen e kontrollit fiskal me përgjegjësitë e sipërcekura, mendojmë që përgjegjësia e një kontrolli fiskal, përveç të kuptuarit e rrjedhave të transaksioneve të biznesit, interesi kryesor është edhe tek pagesat e detyrimeve sipas rregulloreve dhe ligjeve në fuqi, në fakt nuk do të përfundohet me një raport me disa rekomandime të përmbledhura për përmirësimin e sistemit në të ardhmen, por edhe veprimin në retroaktivitet, respektivisht nxjerrjen e vendimeve të reja për pagesa shtesë të taksave të papaguara dhe përcaktimin e gjobave për shkeljet e caktuara.

Menaxheret ndikojnë të rrisin edhe efikasitetin e auditimit, sipas një studimit nga (Dessalegn Getie Mihret, 2007), ka gjetur se efikasiteti i auditimit të brendshëm është i ndikuar fuqishëm, si nga cilësia e auditimit të brendshëm po ashtu edhe nga mbështetja nga ana e menaxhmentit.

Pasi që menaxhmenti duhet të krijojë dhe të mirëmbajë kontrollin e brendshëm të njësive ekonomike, kjo do të thotë që menaxhmenti është përgjegjëse për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me parimet e kontabilitetit të pranuar përgjithësisht, (GAAP) ose SNRF. Pasi kontrolli i kontabilitetit është thelbi i kontrollit të brendshëm (Yan Dawu & Yang Youhong, 2001). Në kuadër të hartimit dhe zbatimit të kontrollit të brendshëm, menaxhmentit bazohet në dy konceptet kyçe, siç janë: siguria e arsyeshme dhe kufizimet e natyrshme.

#### **4.1. Siguria e arsyeshme**

Ndaj një kompanie duhet të zhvillohet kontrolli i brendshëm për të fituar siguri të arsyeshme, por jo siguri absolute, respektivisht për t'u siguruar që pasqyrat financiare janë paraqitur në mënyrë të drejtë. Kontrolli i brendshëm zhvillohet nga menaxhmenti për t'i shqyrtuar kostot dhe përfitimet. Koncepti i sigurisë së arsyeshme lejon të kuptohet që nuk ka shumë gjasa të ketë anomali materiale, apo nuk ka gjasa që nuk do të parandalohen apo nuk do të zbulohen ato anomali materiale në kohën e duhur nga ana e kontrollit të brendshëm. Sipas (Jenny Stewart et al, 2010), auditori i brendshëm ka rol të dyfishtë, si ofrues i sigurisë dhe konsulencës i përfshirë në



menaxhimit e riskut. Nëse e vështrojmë këtë koncept në llojin e kontrollit të taksave, vërejmë që i njëjti aq sa ka rëndësi për kontrollin e brendshëm që të sigurohet menaxhmenti për funksionimin e kontrollit, aq ka rëndësinë edhe për audituesin e taksave, sepse siç dihet problematika komplekse e evazionit, është shumë e vështirë, shpesh edhe e pamundur që me një kontroll të taksave të zbulohet çdo evazion apo shmangie nga taksat që është shkaktuar nga një subjekt i caktuar, prandaj me rëndësi të veçantë është që audituesi i taksave të fitojë një siguri të arsyeshme që evazoni apo shmangiet tjera fiskale janë në kontrollin e duhur dhe nuk ka anomali materiale.

#### **4.2.Kufizimet e natyrshme**

Kontrollet e brendshme asnjëherë nuk mund të jenë plotësisht efektive, pa marrë parasysh nëse kujdesemi të hartojmë dhe të ndjekim zbatimin e tyre. Edhe në qoftë se menaxhmenti mund të projektojë një sistem ideal, efektshmëria e saj varet nga kompetenca dhe aftësitë e njerëzve që e përdorin atë sistem. Bazuar në një kërkim nga (Kan C. Chan et.al, 2008), nga të gjeturat e këtij punimi rezulton se, kontrolli i brendshëm i paefektshëm, i detyron kompanitë për ta përmirësuar kontrollin e tyre të brendshëm, për të zvogëluar mundësinë e gabimeve të qëllimshme apo të paqëllimshme në kontabilitet, që kjo të ndikojë në përmirësimin e cilësisë së raportimit. Supozojmë një rast kur kontrolli nuk është i efektshëm, për shembull, nëse një procedurë është zhvilluar me kujdes për numërimin e inventarit që kërkon dy punonjës për të numëruar në mënyrë të pavarur. Nëse në këtë rast asnjëri nga punonjësit nuk i kupton udhëzimet ose në qoftë se të dy punonjësit janë të pakujdesshëm gjatë numërimit të inventarit, ka të ngjarë që numërimi të jetë i gabuar. Edhe në qoftë se numërimi është i saktë, menaxhmenti mund të pranojë procedurën dhe të udhëzojë një punonjës për të përsëritur numërimin për të rritur përmirësimin e raportimit. Nga ana tjetër, të punësuarit mund të vendosin të paraqesin një gjendje të numërimit edhe nëse nuk është e saktë, me qëllim që të mbulojnë një vjedhje të inventarit nga njëri ose të dytë. Një akti tillë nga dy apo më shumë punonjës, të cilët komplotojnë për të vjedhur pasuritë ose keqparaqesin të dhënat, quhet marrëveshje e fshehtë. Sikurse tek rasti i kontrollit të brendshëm që parashihen kufizime të natyrshme edhe gjatë kontrollit të tatimeve dhe taksave ka mundësinë e kufizimeve për të dy elementet epërmendura më lart, kompetencat profesionale të kontrolluesit si dhe funksionimi apo ndërtimi i sistemit. Gjatë kontrollit po ashtu paraqitet pengesa që pamundësojnë plotësisht të kryhen elementet të caktuara të kontrollit. P.sh.

në këtë rast edhe ne mund të përmendim numërimin e stokeve tek një depo afariste, e cila mund të jetë pjesë e kontrollit për të konstatuar gjendjen reale të mallit. Për më tej nga praktikat profesionale këtu jo vetëm numërimi i pakujdesshëm rezulton me gabime, por paraqitet edhe probleme të mallit të ngjashëm të papërshtatshëm saktë apo me emërtime jo të plota, si e tillë e ngatërrojnë procesin e numërimit sepse është vështirë apo e pamundur të dihet saktë se malli i numëruar i takon mallit të caktuar sipas dokumentacionit të paraqitur më parë.

Sipas seksioni 404 (a) i Sarbanes-Oxley Act, i kërkon menaxhmentit të të gjitha kompanive publike për të nxjerrë dhe për të publikuar një raport të kontrollit të brendshëm, ky raport duhet të përfshijë më poshtë:

- Një deklaratë se menaxhmenti është përgjegjës për krijimin dhe ruajtjen e një strukture adekuate për kontroll të brendshëm dhe procedurat e raportimit financiar,
- Një vlerësim i efektivitetit të strukturës së kontrollit të brendshëm dhe procedurave për raportimin financiar fiskal të kompanisë në fund të vitit.

Nëse i referohemi një studimi të kryer nga (Weili Ge and Sarah Mavay, 2005), pas hyrjes në fuqi të aktit 404 i Sarbanes-Oxley, është gjetur një hulumtim i tij, i cili tregon që nëse kontrolli i brendshëm është i dobët, zakonisht është i lidhur me një angazhim të pamjaftueshëm të burimeve për kontroll dhe kontabilitet.

Menaxhmenti duhet të identifikojë dhe të përdorë strukturën për të vlerësuar efektivitetin e kontrollit të brendshëm. Korniza e kontrollit të brendshëm e përdorur nga shumica e kompanive në SHBA, është Komiteti i Sponsorizuar i Organizatave të Komisionit Treadway (COSO). Ndërsa në një hulumtim të kryer në vitin 2003 nga (Marco Allegrimi et al., 2003), del që disa kompani italiane në nivel makro e kanë pranuar modelin COSO, kryesisht me qasje të bazuar në rrezik deri sa kompani tjera e ndjekin qasjen e auditimit të bazuar në planifikim vjetor. Kornizat e integruar e kontrollit të brendshëm ekzistojnë në vende të ndryshme nëpër botë, të tilla si për kontrollin e brendshëm në Mbretërinë e Bashkuar: Udhëzues për drejtorët në Kodin e kombinuar (i njohur si Raporti Turnbull) dhe udhëzimin e Kanadasë për vlerësimin e kontrollit (i njohur si "COCO"). Nëse i referohemi një studimit të bërë nga (Duncan J. Galloway, 1994), argumenton se modeli COSO, tani ndryshon auditimin tradicional, pasi që ofrojnë shumëllojshmëri të objektivave të gjera, respektivisht nga një fokus që kishte të kryej vetëm auditime tradicionale

dhe kontrolle të brendshme financiare. Bazuar po ashtu në këtë studim, jo vetëm COSO ka zgjeruar objektivat e tij, por njëkohësisht edhe modelet tjera si ai i Britanisë së Madhe (Cadbury), si dhe modeli kanadez COCO, edhe ky i fundit ofron konceptin e kornizës së shumëfishtë apo modele që miratojnë një fokus më të gjerë në monitorim.

Vlerësimi që i bënë menaxhmentit, kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar përbëhet nga dy aspekte kryesore. Së pari, menaxhmenti duhet të vlerësojë hartimin e kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar. Së dyti, menaxhmenti duhet të testojë efektivitetin operativ të këtyre kontrolleve. Bazuar në dy elemente për kontroll të brendshëm, mendoj që të njëjtat i përshtaten edhe aplikimit të audituesit e taksave dhe tatimeve sepse nga menaxhmenti krijohet sistemi i kontrollit në mënyrë që të vlerësohet puna e kontrolluesit apo inspektorit të tatimit në terren, lidhur me kontrollin e taksave apo shmangieve nga detyrimet tatimore.

#### **4.3. Dizajnimi (hartimi) i kontrollit të brendshëm**

Menaxhmenti duhet të vlerësojë nëse kontrollet janë të dizajnuara dhe të vendosura mirë në vendin e tyre për të parandaluar ose për të zbuluar anomalitë materiale në pasqyrat financiare. Në një hulumtim të kryer nga (Michael L. Ettredge, 2006), thotë që dobësitë materiale më të rëndësishme rezultojnë të jenë nga vonesat e gjata e të gjera, që i shkaktojnë këto dobësi. Fokusi i menaxhmentit është që të kontrollet dhe që të adresojnë rreziqet që lidhen me të gjitha pohimet përkatëse për të gjitha llogaritë e rëndësishme dhe shpalosjet në pasqyrat financiare. Kjo përfshin vlerësimin se si transaksione të rëndësishme janë iniciuar, autorizuar, regjistruar, përpunuar, dhe janë raportuar për të identifikuar pikat e caktuara në rrjedhën e transaksioneve, ku mund të ndodhin anomalitë materiale për shkak të gabimeve apo mashtrimeve. Po ashtu në një hulumtim nga (M.Feng, 2009), ku shqyrton lidhjet në mes të cilësisë së kontrollit dhe saktësisë së udhëzimeve të menaxhmentit, del që kur ka udhëzime nga menaxhmenti cilësia e auditimit është e paefekshme. Prandaj është e rëndësishme ngritja e cilësisë së auditimit, sepse ka efekt ekonomik, si dhe vendimet e nxjerra të bazuara në këto shifra. Sa i përket cilësisë së auditimit vlen të përmendet edhe një hulumtim nga (Audrey A. Gramling, 2006), i cili me hulumtimin e tij bënë krahasimin e cilësisë së auditimit të brendshëm dhe atij të jashtëm, ku nga ky hulumtim rezulton se nuk kishte asnjë ndryshim në cilësi të vlerësimit të funksioneve qofshin auditorë të brendshëm apo të jashtëm. Nëse për rastin tonë, i referohemi pohimeve të lartpërmendura, kontrollin fiskal, respektivisht kontrollin e taksave ekziston mekanizëm brenda administratës

taksambledhëse që janë pikërisht të dizajnuara për adresimin e rreziqeve dhe trajtimin e tyre në aspektin fiskal dhe jo fiskal. Dobësitë apo anomalitë materiale siç janë përmendur më lart, bazuar në hulumtimin (Weili Ge and Sarah mavay, 2005), argumentojnë duke thënë se dobësitë materiale të kontrollit të brendshëm kanë të ngjarë të jenë nga politika e mangët, mungesa e ndarjes së detyrave, mangësitë në procesin e politikës së raportimit etj.

#### **4.4. Efektiviteti operativ i kontrolleve**

Përveç kësaj, menaxhmenti duhet të testojë efektivitetin operativ të kontrolleve. Objektivi i testimit është për të përcaktuar nëse kontrollet po veprojnë ashtu siç janë dizajnuar dhe nëse personi që kryen kontrollin e posedon autoritetin e nevojshëm dhe kualifikimet për të kryer kontroll në mënyrë efektive. Një angazhim i pamjaftueshëm të burimeve për kontroll, mund të sjell kontroll të dobët (Weili Ge, 2005). Po ashtu (FH. Fadzil, 1986), në një studim argumenton që aftësia profesionale, në mënyrë të konsiderueshme ndikon në kontroll të brendshëm. Rezultatet e testit që i merr menaxhmenti, duhet të jenë të dokumentuara, dhe të formuara në bazën e pohimit të menaxhmentit në fund të vitit fiskal në lidhje me efektivitetin operativ të kontrolleve. Në qoftë se vetëm një dobësi material është e pranishme nga testimi që bëhet, menaxhmenti duhet të konkludojë se kontrolli i brendshëm i kompanisë mbi raportimin financiar nuk është efektiv. Bazuar tek pohimet e lartparaqitura tek kontrolli i taksave, normalisht që nga audituesi apo inspektori i kontrollit, kërkohet që t'i paraqes rezultatet e kontrollit si dhe krahasimin me elementet e riskut për të cilin është përzgjedhur për kontroll dhe gjithashtu të iniciojnë raste të reja për kontroll, në bazë të atyre elementeve të riskut.

Për shkak të rëndësisë që ka, njoftimet e klientit të kontrollit të brendshëm janë të përfshirë në një standard të veçantë të auditimit të pranuar përgjithësisht. Kujtojnë se "Audituesi duhet të kuptojë mjaftueshëm subjektin dhe mjedisin e tij, duke përfshirë edhe kontrollin e brendshëm, për të vlerësuar rrezikun e gabimeve materiale të pasqyrave financiare qoftë për shkak të gabimit të paqëllimshme ose të mashtrimit dhe në këtë mënyrë për të hartuar natyrën, kohën si dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit. "Auditori duhet të kuptojë kontrollin e brendshëm për të vlerësuar rrezikun e kontrollit në çdo auditim. Auditorët nga kontrollet që i kryejnë janë kryesisht të interesuar për të përfituar besueshmërinë e raportimit financiar dhe kontrollet mbi klasat e transaksioneve. Sipas (Mort Dittenhofer, 2001), nga një punimi i tij janë

evidentuar masat e zakonshme dhe të përgjithshme për të përcaktuar efektin dhe aspektet e përmirësimit të procesit të auditimit të brendshëm.

#### **4.5. Kontrollet mbi besueshmërinë e raportimit financiar**

Në përputhje me standardin e punës në terren, auditorët fokusohen kryesisht në kontrollet që lidhen me kontrollin e brendshëm, si dhe interesimin e menaxhmentit për besueshmërinë e raportimit financiar. Ndryshe nga klienti, auditori është më pak i interesuar me kontrollet që ndikojnë në efikasitetin dhe efektivitetin e operacioneve të kompanisë, për shkak se kontrolle të tilla nuk mund të ndikojnë në paraqitjen e drejtë apo jo të drejtë të pasqyrave financiare. Auditorët nuk duhet, megjithatë, të injorojnë ndikimin e informacioneve të brendshme të menaxhmentit, të tilla si informata për buxhetin, raportet të brendshme të performancës e tjera të ngjashme. Këto lloje të informacioneve janë shpesh burime të rëndësishme që përdoren nga menaxhmenti për të drejtuar biznesin dhe mund të jenë burime të rëndësishme të evidencave që ndihmojnë auditorin të vendosin nëse pasqyrat financiare janë prezantuar në mënyrë të drejtë. Nëse këto kontrolle të brendshme që janë raportuar, janë kontrolle jo adekuate, vlera e këtyre raporteve që përdoren si prova do tëzvogëlohet. Kjo i shërben jo vetëm auditorit të brendshëm, por njëkohësisht edhe auditorit të taksave kur këtë çështje e vështrojmë në aspektin e kontrollit të taksave, tatimeve.

Derisa auditorët kanë përgjegjësi të rëndësishme për zbulimin e mashtrimeve dhe keqpërdorimeve financiare dhe të aseteve, të cila si tëtilladrejtëpërdrejt kanë efekt në aktet e paligjshme, prandaj auditorët janë të interesuar edhe me kontrollin e brendshëm të klientit mbi ruajtjen e pasurive dhe të pajtueshmërisë me ligjet dhe rregulloret, në qoftë se ato ndikojnë në saktësinë e pasqyrave financiare. Kontrollet e brendshme, nëse hartohen dhe zbatohen siç duhet, mund të jenë efektive në parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit. Kur i referohemi një studimi të kryer nga (Paul Coran, 2008), kur e krahason mbajtjen e funksionit të auditimit brenda organizatës, nga të gjeturat e këtij hulumtimi rezulton që gjasat më të mëdha për zbulimin e mashtrimeve janë tek ato organizata që kanë brenda tyre mekanizmin e auditimi të brendshëm krahasuar me ato organizata që e shfrytëzojnë vetëm auditimin e jashtëm, por që nuk kanë të krijuar brenda tyre auditim të brendshëm. Nga ana tjetër auditimi i brendshëm është edhe një përcaktues i rëndësishëm i tarifave të auditimit të jashtëm, sipas (William L. Felix, 2001).

#### **4.6. Kontrollët mbi klasat e transaksioneve**

Auditorët theksuan se kontrolli i brendshëm mbi klasat e transaksioneve bëhet për shkak se saktësia dhe rezultatet e sistemit të kontabilitetit (llogarive) varet shumë saktësia nga inputet dhe përpunimi i transaksioneve. Për shembull, në qoftë se produktet e shitura, njësitë e dërguara, apo çmimet për një njësi të shitur janë të gabuara në faturimet e shitjeve tek konsumatorët, atëherë dy llogari-shitjet dhe llogaritë e arkëtueshme do të jenë me anomali. Nga ana tjetër, në qoftë se kontrollët janë të mjaftueshme për të siguruar faturimet e sakta, të hyra në arkë, kthimet nga shitjet dhe ndihmat, dhe paratë e humbura, bilanci i dhënë në fund në llogaritë e arkëtueshme ka të ngjarë të jetë i saktë. Për shkak të rëndësisë së veçantë që kanë klasat e transaksioneve, auditorët janë të interesuar kryesisht në auditimin e transaksioneve, ku bëjnë vlerësimin e kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar.

Edhe pse auditorët theksojnë kontrollët e lidhura me transaksionet, auditori duhet të kuptojë plotësisht kontrollin e bilancit të llogarive të përfunduara, prezantimin dhe shpalosjet e objektivave. Për shembull, transaksionet që lidhen me objektivat e auditimit kryesisht nuk kanë efekt në bilancet përfundimtare që lidhen me objektivat e auditimit, si: vlera e realizueshme dhe të drejtat dhe obligimet. Ato gjithashtu ndryshe mund të kenë një efekt mbi katër prezantimeve dhe shpalosjen e objektivave. Auditori ka të ngjarë të vlerësohet veç e veç nëse menaxhmenti ka realizuar kontrollin e brendshëm për secilin prej këtyre dy objektivave të bilancit të llogarisë dhe të katër prezantimeve dhe shpalosjeve të objektivave.

Seksioni 404 (b) kërkon raportimin e auditorit për efektivitetin e kontrollit të brendshëm mbi raportimin financiar. Si rezultat nga Federata Financiare për Legjislacion dhe Reforma e miratuar nga Kongresi në korrik të vitit 2010, vetëm kompanitë e mëdha publike janë të obliguara për raport auditimi për kontrollin e brendshëm mbi raportimin financiar. Sipas një studimit të (K. Raghunandan and D.V. Rama, 1994), sipas COSO, nuk janë të detyrueshme të gjithë kompanitë për raporte dhe gjithashtu sipas këtij studimi që është bërë në vitin 1993, vetëm 80% e tyre kishin raporte të auditimit, të cilat shumica prej tyre nuk përputhen me udhëzimet specifike të raportimit të rekomanduar nga COSO. Për të shprehur një opinion mbi kontrole të brendshme, auditori duhet të kuptojë dhe kryejë teste të kontrollit për të gjitha bilancet e rëndësishme të llogarive, klasat e transaksioneve - veprimeve, shpalosjeve si dhe pohimeve që janë të lidhura në pasqyrat financiare. Sipas një hulumtimi nga (Jokippi A. J.

Manag Gau, 2010), paraqiten qëndrimet se për të siguruar efikasitet dhe efektivitet të aktivitetit, besueshmëri të informacionit dhe pajtueshmëri me ligjin në fuqi, firmat kërkojnë kontroll të brendshëm adekuat, megjithatë disa komiza COSO, COCO e të tjera supozojnë se kontrolli i brendshëm duhet t'i përshkruajë sistemet e kontrollit të brendshëm, varësisht nga karakteristikat e firmës.

## **5. Kompetencat e COSO për Kontroll të Brendshëm**

COSO, Kontroll e Brendshme - Struktura e Integruar, për më shumë struktura e kontrollit të brendshëm në Shtetet e Bashkuara, e përshkruan me pesë komponentët e kontrollit të brendshëm që menaxhmenti i harton dhe i zbaton për t'i ofruar siguri të arsyeshme, se objektivat e tij të kontrollit do të përmbushen. Secili komponent përmban shumë kontrolle, por auditorët përqendrohen në ato të projektuara për të parandaluar ose zbuluar anomalitë materiale në pasqyrat financiare. Komponentët e kontrollit të brendshëm COSO , përfshijnë si në vijim:

1. Mjedisine kontrollit
2. Vlerësimin i Rrezikut
3. Aktivitetet e kontrollit
4. Informimin dhe komunikimin, dhe
5. Monitorimin

Mjedisi i kontrollit shërben si ombrellë për katër komponentët e tjera dhe pa një mjedis efektiv të kontrollit, të katër komponentët e tjerë të kontrollit të brendshëm nuk kanë të ngjarë të rezultojnë efektivë, pavarësisht cilësisë së tyre.

Nëse menaxherët e lartë besojnë se kontrollet janë të rëndësishme dhe i kushtojnë vëmendje të veçantë, atëherë punonjësit e tjerë në organizatë do të ndjejnë këtë angazhim dhe përgjegjësi, duke ditur që vëzhgohen nga kontrollet e vendosura. Kurse nëse punonjësit e organizatës besojnë se kontrolli nuk është një shqetësim i rëndësishëm për menaxhmentin e lartë të tyre, atëherë është pothuajse e sigurt se objektivat e kontrollit të menaxhmentit nuk do të arrihen në mënyrë efektive, sepse nuk i kushtojnë rëndësi të veçantë edhe vetë punonjësit.

### 5.1. Mjedisi i kontrollit

Mjedisi i kontrollit përbëhet nga veprimet, politikat dhe procedurat që pasqyrojnë qëndrimet e përgjithshme të menaxhmentit të lartë, drejtorëve dhe pronarëve të njësive ekonomike në lidhje me kontrollin e brendshëm dhe rëndësinë e tij për njësitë ekonomike. Një mjedis i dobët kontrolli, mund të konsiderohet edhe faktor rrezikupër mashtrim në raportime financiare, ky element është vlerësuar në një studim nga (Timonhy B. Bell & Joseph V. Carcello, 2000). Për të kuptuar dhe për të vlerësuar mjedisin e kontrollit, audituesit duhet të marrin në konsideratë nënkomponentët më të rëndësishme të kontrollit. *Integriteti dhe vlerat etike* -Integriteti dhe vlerat etike janë produkt i standardeve dhe sjelljes etike tënjësisë ekonomike, dhe se si ato janë të komunikuar dhe të përforcuar në praktikë. Ato përfshijnë veprimet e menaxhmentit për të hequr ose reduktuar stimujt dhe tundimet që mund të shkaktojnë tek personeli për t'u angazhuarnë akte të pandershme, të paligjshme ose jo etike. Ato gjithashtu përfshijnë komunikimin e vlerave të njësive dhe standardet e sjelljes për personelin nëpërmjet politikës së deklarimeve, kodeve të sjelljes e të tjera.Duke u bazuar në argumentet e (Miklos A. Vasarhelyi, 2010), në hulumtimin e tij paraqet se auditorët e ardhshëm përveç kompetencave teknike, duhet të paraqesin edhe qëndrime dhe sjellje korrekte. Në këtë drejtim mund të themi se në çdo organizatë, respektivisht në organizatat publike janë të paraparë edhe kodet e etikës, këtu mund ta themi që ekziston edhe tek kontrolluesit (inspektorët) e taksave dhe tatimeve, pasi që një devijim nga kodi i etikës mund të shkaktojë problem të konsiderueshme edhe deri tek rritja e evazionit dhe shmangieve fiskale.

*Kompetencat e angazhimit* - Kompetencat janë njohuritë dhe aftësitë e nevojshme për të kryer detyrat që përcaktojnë punën e një individi. Kompetencat e angazhimit përfshijnëshqyrtimin e menaxhmentit të niveleve të kompetencës për punë të veçanta dhe se si ato nivele të aftësive dhe njohurive kërkohet të jenë të përkryera. Sidomos kur roli i auditimit po ndryshon, kjo sipas (Giselle Bou-Raaf, 2000), paraqet qëndrimin e tij se roli i auditimit të brendshëm po ndryshon nga një qasje tradicionale që kishte tek një qasje me vlerë të shtuar dhe produktive. Po ashtu sipas (Fadzil, 1986), profesionalizmi ndikon në mjedisin e kontrollit.

Bordi i Drejtorëve ose Komisionit pjesëmarrës iAuditimit, është thelbësor për një qeverisje efektive të korporatave për shkak se ka përgjegjësinë përfundimtare, për të siguruar semenaxhmenti e zbaton kontrollin e duhur të brendshëm dhe proceset e raportimit financiar. Një bord efektiv i drejtorëve është i pavarur nga menaxhmenti, si dhe anëtarët e saj qëndrojnë të



përfshirë në vëzhgimin e aktiviteteve të menaxhmentit. Përmes anëtarëve të bordit barten përgjegjësitë për kontrollin e brendshëm të menaxhmenti, si dhe duhet të vlerësohen rregullisht këto kontrole. Përveç kësaj, një bord aktiv dhe objektiv mund të zvogëlojë mundësinë që menaxhmenti të refuzojë kontrollet ekzistuese.

Për shqyrtuar një çështje të caktuar e cila ndikon në pavarësinë dhe objektivitetin e auditorit, nisem nga një hulumtim i bërë në Singapor, nga (Jenny Goodwin, 2001), i cili gjen një lidhje të ngushtë që ndikon në pavarësi dhe objektivitet tek auditori nga i audituari, në rastet kur i audituari, ka gjasat që të bëhet mbikëqyrës i ardhshëm i auditorit.

Për të ndihmuar bordin në mbikëqyrjen e saj, ai krijon komitetin e auditimit që është i ngarkuar me përgjegjësinë e mbikëqyrjes për raportimin financiar. Komiteti i auditimit është gjithashtu përgjegjës për mbajtjen e komunikimit të vazhdueshëm me të dyja palët, auditorët e jashtëm dhe të brendshëm, duke përfshirë miratimin e auditimit dhe shërbimeve tjera, jo të auditimit të bëra nga auditorët për kompanitë publike. Kjo lejon auditorët dhe drejtuesit për të diskutuar çështjet që mund të lidhen me gjëra të tilla si integriteti i menaxhmentit ose përshtatshmërinë e veprimeve të ndërmarra nga menaxhmenti.

Komitetit i auditimit është i pavarur nga menaxhmentit dhe njohuritë për çështjet e raportimit financiar dhe janë përcaktues të rëndësishëm për të vlerësuar efektivitetin e kontrollit të brendshëm dhe pasqyrat financiare të përgatitura nga menaxhmenti. Të gjeturat nga një hulumtim tregojnë që komitetet e auditimit janë efektive në mbrojtjen e auditorëve (Joseph V. Carcello, 2003), ku argumenton që pavarësisht se komiteti i auditimit ka një pavarësi të lartë, ekspertizë dhe qeverisje, del që janë mbrojtës të mirë të auditorëve nga shkarkimi i tyre edhe nëse rrjedh ndonjë raport i pafavorshëm.

Dispozita të ngjashme ekzistojnë jashtë SH.B.A-së, të tilla, sipas Direktivës së Komisionit Evropian sikurse në SH.B.A, kërkojnë që çdo entitet i interesit publik që të ketë një Komiteti Auditimi me të paktën një anëtar që është i pavarur dhe i cili ka kompetencë dhe aftësitë e duhura për kontabilitet dhe auditim. Kërkohet që auditori të vlerësojë efektivitetin e mbikëqyrjes së komitetit të auditimit të raportimit financiar të jashtëm të kompanisë dhe kontrollin e brendshëm mbi raportimin financiar.

Gjithashtu, shumë kompani private krijojnë një komitet efektive të auditimit. Ndërsa për kompanitë e tjera private, qeverisja mund të sigurohet nga pronarët, partnerët, të besuarit, ose një komitet i menaxhmentit, të tilla si një komiteti i financave ose për buxhet. Personat përgjegjës për mbikëqyrjen e menaxhimit strategjik të subjektit dhe përgjegjshmërinë e subjektit, duke përfshirë raportimin dhe publikimin financiar nga ata që janë të ngarkuar me qeverisje sipas standardeve të auditimit.

*Filozofia e menaxhmentit dhe tipat e operimit*, -menaxhmenti, përmes aktiviteteve të saj, jep sinjale të qarta për punonjësit për rëndësinë e kontrollit të brendshëm. Për shembull, menaxhmenti merr rreziqe të mëdha, si; A janë shitjet dhe të ardhurat të realizuar sipas targetimit?, A janë inkurajuar punonjësit që të ndërmarrin veprime agresive për të përmbushur këto objektiva? Kuptimi i këtyre aspekteve filozofik edhe stilit të operimit të drejtimit i jep auditorit ndjenjën se qëndrimet e menaxhmentit kanë lidhje me kontrollin e brendshëm.

*Struktura Organizative* - Struktura organizative e njësisë ekonomike përcakton linjat ekzistuese të përgjegjësisë. Duke kuptuar strukturën organizative të klientit, auditori mund të mësojë elementet e menaxhimit funksionale të një biznesit dhe të perceptojë se si janë zbatuar kontrollet.

*Politikat dhe praktika e burimeve njerëzore* - aspekti më i rëndësishëm i kontrollit të brendshëm është personeli. Sipas një hulumtimi nga (Diane J. Janvrin et.c, 2012), nxjerr se sipas kornizës COSO, përveç tjerash ka ofruar edhe mundësinë në lidhje me përmirësimin e kuadrit profesional, duke përfshirë edhe sistemin profesional të informacionit kontabël, lidhur me këtë kornizë. Nëse punonjësit janë kompetentë dhe të besueshëm, disa kontrole mund të mos kryhen dhe rezultati i pasqyrave financiare të vazhdon të jetë i besueshëm. Punonjësit jokompetentë apo të pandershëm mund të zvogëlojnë tërthorazi efektin e sistemit të kontrollit edhe nëse ekzistojnë kontrole të shumta. Punonjësitë ndershëm dhe efikas janë në gjendje për të kryer punën në nivel të lartë edhe kur nuk ka kontroll të brendshëm apo disa prej tyre. Megjithatë, edhe njerëzit kompetentë dhe të besueshëm mund të kenë mangësi. Për shembull, ata mund të bëhen të mërzhitur nga problemet personale ose të pakënaqura, të cilat mund t'i prishin punën e tyre, ose qëllimet e tyre mund të ndryshojnë.

Për shkak të rëndësisë që ka kompetenca apo aftësia profesionale, për të siguruar një kontroll efektive duhet angazhuar personel të besueshëm, të vlerësuar, të trajnuar, të promovuar

dhe kompensimi është një pjesë e rëndësishme e kontrollit të brendshëm. Nga një hulumtim i kryer nga (Miklos A. Vasarhelui, 2010), nxjerr qëndrime ku thotë që deri sa koha reale ekonomike po ndryshon edhe mënyrën e marrjes së informacionit dhe të përpunimit si dhe analizimit të tij, kjo bënë që auditorët e ardhshëm të jenë të përgatiturë për të krijuar auditime të fuqishme moderne, që t'i armatosim me dije të reja në mënyrë që të luftojnë mashtrimet dhe gabimet në dispozicion. Auditorët e ardhshëm duhet të kenë qëndrime, kompetenca, teknika dhe sjellje. Pas marrjes së informacionit në lidhje me secilin nga nënkomponentët e mjedisit të kontrollit, audituesi duhet kuptuar dhe vlerësuar qëndrimin e menaxhmentit dhe të drejtorëve se sa janë të vetëdijshëm për rëndësinë e kontrollit. Për shembull, auditori mund të përcaktojë natyrën e sistemit buxhetor të klientit, si një pjesë e të kuptuarit të dizajnit të kontrollit të brendshëm. Funksionimi i sistemit buxhetor atëherë mund të vlerësohet pjesërisht edhe nga hetimi i personelit të buxhetimit për të përcaktuar procedurat e buxhetit dhe ndjekjen e dallimeve në mes të buxhetit të planifikuar dhe aktual. Prandaj, në fund mund të themi se mjedisi i kontrollit ka rëndësi për cilësinë e raportimit, për këtë i referohemi (Timothy B. Bell & Joseph v. Carcello, 2000), ku në hulumtimin e tij argumenton se njëri prej faktorëve të riskut për mashtrimet që ndodhin në raportime financiare është mjedisi i dobët i kontrollit të brendshëm.

## **5.2. Vlerësimi i rrezikut**

Vlerësimi i riskut për raportimin financiar për menaxhmentin është identifikimi dhe analiza e rreziqeve përkatëse për përgatitjen e pasqyrave financiare në përputhje me standardet e duhura të kontabilitetit. Për shembull, në qoftë se një kompani vazhdimisht shet produkte me një çmim nën kosto të prodhimit për shkak të ndryshimeve të shpejta të teknologjisë, është thelbësore që kompania të përfshihet në një kontroll adekuate për të adresuar rrezikun. Në mënyrë të ngjashme, dështimi për të përmbushur objektivat paraprake, cilësinë e personelit, shpërndarjen gjeografike të operacioneve të kompanisë, rëndësinë dhe kompleksitetin e proceseve të biznesit, informatat e reja për teknologjinë, rëniet ekonomike dhe hyrjet e konkurrentëve të rinj janë shembuj të faktorëve që mund të çojnë për rritjen e rrezikut. Pasi menaxhmenti e identifikon një rrezik, ai vlerëson rëndësinë e këtij rreziku, vlerëson mundësinë e ndodhjes së atij rrezikut dhe zhvillon veprime specifike që duhet të merren për të reduktuar nivelin e rrezikut të pranueshëm. Vlerësimin i rrezikut nga menaxhmenti ndryshon nga vlerësimi i auditorit, por që është i lidhur ngushtë me vlerësimin e rrezikut që e bënë auditori. Sipas një studimi të bërë nga (She-I Chang

etj, 2008), nga hulumtimt ka evidentuar që kur faktori i vlerësimit të zbulimit të riskut ka objektiv të saktë, atëherë edhe kostoja e auditimit dhe dështimi i auditimit mund të zvogëlohet. Prandaj edhe rekomandimet nga ky punim paraqiten se duhet të praktikohet vlerësimi për zbulimin e rrezikut krahas metodave tradicionale të bazuar në planifikim vjetor të auditimit. Ndërsa menaxhmenti i vlerëson rreziqet si pjesë e hartimit dhe të zbatimit të një kontrollit të brendshme për të minimizuar gabimet dhe mashtrimet e mundshme, deri sa audituesit vlerësojnë rreziqet për të vendosur provat e nevojshme në auditim. Nëse menaxhimi efektive vlerëson dhe përgjigjet ndaj rreziqeve, auditori zakonisht do të grumbullojë më pak dëshmi se sa menaxhmenti për të identifikuar apo për t'iu përgjigjur rreziqeve të mëdha. Sipas hulumtimit (Fadzil, 1986), në vlerësimin e riskut në kuadër të kontrollit të brendshëm, një rol që evidenton ndikim është edhe programi i kontrollit dhe raportimi. Auditorët marrin informata në lidhje me procesin e vlerësimit të rrezikut nga menaxhmenti, duke përdorur pyetësorët dhe diskutimet me menaxhmentin dhe për të përcaktuar se si menaxhmenti i identifikon rreziqet relevante të raportimit financiar, si e vlerëson rëndësinë dhe mundësinë e ndodhjes së rreziqeve, dhe si ndërmerr veprimet e nevojshme menaxhmenti për të adresuar ato rreziqet. Sipas hulumtimit (Janet L. Coblert, C. Wayne Alderman, 1995), është nxjerrë një konkludim ku thotë që auditorët janë përqendruar në zonën me rrezik relativisht të lartë, prandaj një qasje ndaj rrezikut të mundshëm në përgjithësi është më efektive dhe efikase se sa një qasje e rregull e pabazuar në rrezik.

### **5.3. Aktivitetet e kontrollit**

Janë politikat dhe procedurat, përveç atyre të përfshira në katër komponentët e përmendura të kontrollit, të cilat ndihmojnë për t'u siguruar që janë marrë veprimet e nevojshme për të adresuar rreziqet dhe për arritjen e objektivave të njësive ekonomike. Ka shumë mundësi potenciale të tilla si aktiviteti i kontrollit në entitet, duke përfshirë të dy kontrollet manuale dhe të automatizuara.

Pavarësisht që sipas COSO, ka ndryshuar konceptine kontrollit, i cili është më gjithëpërfshirës në auditime të brendshme, prapëseprapë duhet të mos braktiset plotësisht roli tradicional i tij (Albert L. Nagy, 2002).

Aktivitetet e kontrollit në përgjithësi ndahen në pesë llojet e mëposhtme, të cilat janë diskutuar në vazhdim:

- Ndarja adekuate e detyrave

- Autorizimi i duhur i aktiviteteve dhe transaksioneve
- Dokumentet dhe regjistrimet adekuate
- Kontrolli fizik të aseteve dhe regjistrimet
- Kontrollet e pavarura të performancës

*Ndarja adekuate e detyrave* -janë katër udhëzimet të përgjithshme për ndarjen e duhur të detyrave për të parandaluar mashtrimet dhe gabimet, të cilat janë veçanërisht të rëndësishme për auditorët.

*Ndarja e kujdestarisë së pasurive nga kontabilitetit-* Për të mbrojtur një kompani nga përvetësimi, duhet të jetë një person qoftë me kujdestarinë e përkohshme ose të përhershme të një aktivi. Duke lejuar një person të kryejë këtë detyrë, rrit rrezikun që ai personi të ndërmarrë veprime për përfitime personale dhe njëkohësisht t'i përshtatë të dhënat për të mbuluar vjedhjen. Nëse arkëtari, për shembull, merr të holla dhe është përgjegjës për futjen e të dhënave, për pranimin e parasë së gatshme dhe për shitjen në para të gatshme, ai person mund të fut në xhep mjeteve monetare të arkëtuara dhe të rregullojë llogarinë e konsumatorit, duke mos e regjistruar një shitje ose duke mos regjistruar një kredi fiktive në llogari.

*Ndarja e autorizimit të transaksioneve nga kujdesi i pasurivengjashme* është e dëshirueshme për të parandaluar personat të cilët autorizojnë transaksionet, të ketë kontroll mbi aktivin përkatës, për të reduktuar mundësinë e përvetësimit. Për shembull, i njëjti person nuk duhet të autorizojë pagesën e faturës së një shitësi dhe të miratojë lëvrimin e fondeve për të paguar faturën.

*Ndarja e përgjegjësisë së operacioneve nga përgjegjësia e regjistrimeve në libër mbajtje* - Për të siguruar informacione të paanshme, libër-mbajtja është zakonisht përgjegjësi e një departamenti të veçantë nga raportuesi. Për shembull, në qoftë se një departament ose divizion mbikëqyrës bënë krijimin e të dhënave të saj dhe raportet, ajo mund të ndryshojë rezultatet për të përmirësuar performancën e saj në raportim.

*Ndarja e detyrave të IT nga departamentet përdoruese* - Duke pasur parasysh kompleksitetin e sistemeve IT, ndarjen, autorizimin, mbajtja e shënimeve edhe kujdestaria shpesh bëhet e paqarta. Prandaj, pasi kompjuteri luan një rol të rëndësishëm në autorizimin dhe mbajtja e evidencave të transaksioneve, në këtë rast për të kompensuar mbivendosjen mundshme të detyrave, është e

rëndësishme për kompanitë për të ndarë funksionet e mëdha të lidhur me IT nga funksionet kryesore të departamentit përdorues. Teknologjia e informacionit ka ndikuar në ndryshimin pragmatik nga kryerja e aktiviteteve nga auditori, (Susan Hass, 2006).

Në këtë shembull, përgjegjësia për hartimin dhe kontrollin e programeve softuerike të kontabilitetit që përmbajnë autorizimin e shitjes dhe postimin e kontrolleve, duhet të jetë nën autoritetin IT-së, ndërsa përgjegjësitë për të rinovuar informacionin të dosjet të klientit, kufijtë e kreditit duhet të vendosen në departamentin e kredive të kompanisë jashtë funksionit IT.

*Autorizimi i duhur i transaksioneve dhe aktiviteteve* - Çdo transaksion duhet të autorizohet, nëse duhet që kontrollet të jenë të kënaqshme. Nëse ndonjë person në një organizatë mund të marrë ose të shpenzojnë pasuritë, do të rezultojë me kaos të plotë. Autorizimi mund të jetë i përgjithshëm ose specifik. Nën autorizimin e përgjithshëm, menaxhmenti i përcakton politikat dhe vartësit që janë të udhëzuar për të zbatuar këto autorizime të përgjithshme, duke aprovuar të gjitha transaksionet brenda kufijve të vendosur nga politika e tyre. Autorizimet e përgjithshme përfshijnë p.sh. lëshimin e listave të çmimeve fikse për shitjen e produkteve, limitet e kreditit për klientët, dhe pikat fikse ri porositjes për të bërë blerjet etj.

*Autorizimet specifike* - Zbatohet për transaksionet individuale. Për transaksionet e caktuara, menaxhmenti preferon të autorizojë për çdo transaksion. Një shembull është autorizimi i një transaksioni të shitjes nga ana e menaxherit të shitjes për një kompani të makinave të përdorura. Dallimi në mes të autorizimit dhe aprovimit është gjithashtu i rëndësishëm. Autorizimi është një vendim politik për një klasë të transaksioneve të përgjithshme ose transaksioneve të veçanta. Miratimi është zbatimi i vendimeve të autorizimeve të përgjithshme të menaxhmentit.

*Dokumentet adekuate dhe të regjistruar* – të dhënat përmbajnë shënimet mbi të cilat transaksionet janë futur dhe janë të përmbledhur. Ato përfshijnë çështje të tilla të ndryshme si faturat e shitjes, urdhrat e blerjes, të dhënat plotësuese, shitjen e revistave, dhe kartelat kohore të punonjëseve. Shumë nga këto dokumente dhe të dhënat janë ruajtur në formate elektronike në vend të letrës. Dokumentet e duhura janë esenciale për regjistrimin e saktë të transaksioneve dhe kontrollin e pasurive. Për shembull, në qoftë se një departament i pranimit, e kompletion raportin e pranimit elektronik për materialin që është pranuar, përmes llogarisë së aplikuar në kompjuter mund të verifikojë sasinë dhe përshkrimin e faturës së shitjes duke e krahasuar atë me

informacionin mbi raportin e pranimit, me përjashtime nga llogaritë e Departamentit të pagesës. Disa parime diktojnë nëhartimin e duhur dhe përdorimin e dokumenteve dhe të dhënave. Dokumentet dhe të dhënat duhet të jenë:

- Para numërimi për të lehtësuar kontrollin mbi dokumentet dhe të dhënat që mungojnë dhe si një ndihmë në gjetjen e tyre, kur ata janë të nevojshme në një datë të mëvonshme. Paranumërimi i dokumenteve dhe të dhënave është i rëndësishëm për të kompletuar transaksione që lidhen me objektivat e auditimit.
- Të përgatitura në kohën, në momentin kur një transaksioni ka ndodhur, ose sa më shpejt që të jetë e mundur pas kësaj, për të minimizuar gabimet me kohë.
- Të projektuar për përdorim të shumëfishtë, kur është e mundur për të minimizuar numrin e formave të ndryshme. Për shembull, një regjistrim apo e dhënë elektronike e projektuar siç duhet i një malli, mund të jetë bazë për lëshimin e mallrave nga magazinimi në departamentin e atyre mallrave, duke informuar faturimin e sasisë së mallrave të faturojë për konsumatorin adekuat data faturimit, dhe përditësimin e të dhënave të përhershme të inventarit.
- Të ndërtuar në atë mënyrë që inkurajon përgatitjen e duhur. Kjo mund të bëhet duke siguruar kontrole të brendshme për mënyrën e regjistrimit.

Një kontroll, e lidhur ngushtë me dokumentet dhe regjistrimet është “*tabela e llogarive*”, e cila klasifikon transaksionet nëbilancin e gjendjes dhe pasqyrën e të ardhurave. Një grafik i llogarive është i dobishëm në parandalimin e gabimeve gjatë klasifikimit në qoftë se ajo përshkruhet me saktësi se cili lloj i transaksioneve duhet të jetë në çdo llogari.

Kontrolli fizik mbi pasurinë dhe regjistrimet -Për mbikëqyrjeadekuatë të pasurisë përmes kontrollit të brendshëm, të dhënat duhet të jenë të mbrojtura. Nëse pasuritë janë lënë të pambrojtura, ato mund të vidhen. Në qoftë se të dhënat nuk janë të mbrojtura në mënyrë adekuate, ato mund të vidhen po ashtu, të dëmtohen, të ndryshohen apo të humbin, të cilat mund të prishin seriozisht procesin e kontabilitetit dhe operacioneve të biznesit. Kur një kompani është mjaft e kompjuterizuar, atëherë pajisjet kompjuterike të saj, programet, fotografitë dhe të dhënave duhet të mbrohen. Të dhënat, fotografitë janë të dhënat e kompanisë dhe nëse është e dëmtuar, mund të jetë i kushtueshëm ose edhe e pamundur për të rindërtuar. Lloji më i

rëndësishëm i masave mbrojtëse për ruajtjen e aseteve dhe të dhënat është përdorimi i masave fizike. Një shembull është përdorimi i magazinave të inventarit për t'u mbrojtur kundër vjedhjes. Kur depo është nën kontrollin e një punonjësi kompetent, ka një siguri më të madhe, sepse konsiderohet se vjedhja është minimizuar.

Verifikimet i pavarur mbi performancën - Kategoria e fundit e aktiviteteve të kontrollit është shqyrtimi i kujdesshëm dhe i vazhdueshëm i katër komponentëve të tjera, i quajtur shpesh kontrolle të pavarura apo verifikim i brendshëm. Nevoja për kontrolle të pavarura lind për shkak se kontrollet e brendshme kanë tendencë për të ndryshuar me kalimin e kohës, nëse nuk ka rishikime të shpeshta. Personeli ka të ngjarë të harrojnë apo me qëllim të dështon për të ndjekur procedurat, ose ata mund të bëhen të pakujdesshëm nëse vëren se askush nuk evlerëson performancën e tyre. Pavarësisht nga cilësia e kontrollit, personeli mund të bëjë gabime, ose të kryejë mashtrim. Personeli përgjegjës për kryerjen e procedurave të verifikimit të brendshme duhet të jetë i pavarur nga ata që janë përgjegjës për përgatitjen e të dhënave që nga fillimi. Për të shpenzuar më pak gjatë verifikimit të brendshëm, preferohet ndarja e detyrave. Për shembull, kur banka bashkëpunon me personin e pavarur të regjistrave dhe që trajton paranë e gatshme atëherë është mundësia pa shpenzimet të rëndësishme ta kryejë verifikimin.

Sistemet e kontabilitetit të kompjuterizuara mund të jenë të dizajnuara në atë mënyrë që shumë procedura të verifikimit të brendshme mund të jenë të automatizuara, si pjesë e sistemit. Për shembull, kompjuteri mund ta parandalojë procedimin e një pagese, të një fature dhe nëse nuk ka numër dhe nuk përputhet me qëllimin e blerjes. Standardet e auditimit kërkojnë nga auditori për të kuptuar proceset e kompanisë, punëtorëve dhenëse ato janë në përputhje sipas llogarive në librin kryesor, për cilënkëto llogari e ndihmojnë auditorin për të hartuar dhe për të kryer procedurat e auditimit në mënyrë efektive.

#### **5.4. Informimi dhe komunikimi**

Qëllimi i sistemit të informacionit kontabël dhe të komunikimit të një njësie ekonomike është për të filluar dhe regjistruar të dhënat, është proces që raportojnë transaksionet e njësisë dhe për të ruajtur llogaritë që lidhen me asetet. Nëse një kompani apo organizatë ka një sistem të dobët të teknologjisë së informacionit kjo ndikon dobët tek të gjithë komponentët e kontrollit, qoftë në mjedisin e kontrollit, vlerësimin e riskut dhe të monitorimit.



Një sistem informatik i kontabilitetit dhe komunikimit ka disa nën komponentë, respektivisht klasa të transaksioneve të tilla si shitje, kthimi nga shitjet, të hyra në arkë, blerjet, dhe kështu me radhë. Për secilën klasë të transaksioneve, sistemi i përlogaritjes verifikon nëse janë duke u përmbushur të gjitha objektivat e auditimit sipas transaksioneve. Për shembull, në sistemin e shitjes, kontabiliteti duhet të jetë i dizajnuara për t'u siguruar që të gjitha dërgesat e mallrave që janë të regjistruar në mënyrë korrekte si shitjet. Sistemet gjithnjë duhet që të shmangin regjistrimin e kopjuar të shitjeve dhe nuk duhet shënuar një shitje nëse dërgesa nuk ka ndodhur. Nga një hulumtim i kryer nga (Marcia L. Weidenmier e.t.c, 2006), gjejmë elemente të forta se përdorimi i IT (teknologjinë e informacionit), nga funksionet e auditimit të brendshëm, rritë efikasitetin dhe efektivitetin e tyre.

Për të kuptuar dizajnin e sistemit informatik të kontabilitetit, auditori përcakton 1) klasa të mëdha të transaksioneve të njësisë ekonomike; 2) se si këto transaksione iniciohen dhe regjistrohen; 3) që të ekzistojnë të dhënat e kontabilitetit dhe natyra e tyre; 4) si sistemi i përmbledh ngjarjet e tjera që janë të rëndësishme për pasqyrat financiare, të tilla si rënie në vlerat e aseteve; dhe 5) natyrën dhe detajet e procesit të raportimit financiar, duke përfshirë procedurat e regjistrimeve të transaksioneve dhe rregullimet në librin kryesor. Nga një studim i hulumtuar prej (Susan Hass, 2006) janë paraqitur konkludime se përparime të rëndësishme në teknologjinë e informacionit kanë rezultuar në mundësi të madhe, por njëkohësisht edhe sfida për auditorët. Kjo edhe si rezultat i rritjes dhe kompleksitetit të transaksioneve të biznesit.

### **5.5.Monitorimi i aktiviteteve**

Merret me vlerësimin e vazhdueshëm ose periodik të cilësisë së kontrollit të brendshëm nga menaxhmenti për të përcaktuar se kontrollet janë duke operuar si duhet dhe se ata janë modifikuar sipas nevojës dhe kushteve të caktuara. Për rritjen e monitorimit dhe të mbikëqyrjes, si mjete për forcimin e tyre konsiderohet të jetë vetë auditimi, nga të gjeturat e një hulumtimi të (Lawrence J. Abbott, Susan Parker, Gary F. Peters, 2004). Informacioni për t'u vlerësuar monitorimi vjen nga burime të ndryshme, duke përfshirë studimet e kontrolleve të brendshme ekzistuese, raporteve të brendshme të auditorit, raportim të veçantë të aktiviteteve të kontrollit, raportet e rregullatorëve të tilla si agjencive, bankave, reagime nga personeli operativ, si dhe ankesat e konsumatorëve në lidhje me faturimet e caktuara. Bazuar në hulumtimin (Adebay Agbejule, 2009), nga hulumtimi i tij gjenë që një sistem shumë efektiv i kontrollit të brendshëm

arrihet atëherë kur ka nivel të lartë të aktivitetit të kontrollit por edhe shkallë të lartë të monitorimit. Për shumë kompani, sidomos ato më të mëdha, një departament i auditimit të brendshëm është thelbësor për monitorimin efektiv të performancës operative. Për të qenë efektiv, funksioni i auditimit të brendshëm duhet të kryhet nga stafi i pavarur për performancën e operacioneve dhe departamentin e kontabilitetit dhe të raportojë direkt tek niveli i lartë menaxherial, komitetin e auditimit apo bordin e drejtorëve. Sipas (F.H. Fadzil, 1986), argumenton nga një studim i tij që në monitorimin e kontrollit në mënyrë të konsiderueshme ndikon edhe aftësia profesionale, objektiviteti dhe rishikimi.

Përveç rolit të monitorimit të kontrollit të brendshëm të një njësi ekonomike, stafi adekuat i auditimit të brendshëm mund të zvogëlojë edhe shpenzimet e auditimit të jashtëm duke ofruar ndihmë të drejtpërdrejtë për të auditorët e jashtëm. Në bazë të standardeve është përcaktuar që audituesit mund të përdorin punën e bërë nga auditorët e brendshëm gjatë raportimit të kontrollit të brendshëm sipas nenit 404. Standardet e auditimit udhëzojnë që për t'i ndihmuar auditorit të jashtëm, mund të merren si prova edhe puna e auditorëve të brendshëm, duke vlerësuar paraprakisht kompetencën, integritetin dhe objektivitetin e auditorëve të brendshëm. Sipas një hulumtimi të bërë nga (Bonnie K. Klamm & Marcia Weidenmier Watson, 2009), paraqet qëndrime se ato kompani që kanë lidhje të dobët të teknologjisë informative paraqesin anomali dhe dobësi materiale edhe tek monitorimi.

Auditimi i brendshëm pavarësisht rolit që ka në shumicën e vendeve të botës, në një studim të bërë nga (Abdulrahman A.M. 2003), ka nxjerr rezultate nga një hulumtim, ku thotë që tek disa korporata në disa vende të caktuara arabe, nuk ka qenë i zhvilluar në nivel të mjaftueshëm. Problemet në kontrollin e brendshëm janë vërejtur në kushtet raportuese dhe dobësitë materiale (Jayanthi Krishnan, 2005).

Prandaj, duke pasur parasysh teknika e lartcekur, mendoj që të njëjta mund të përshtaten edhe nga auditorët apo inspektorët e taksave që kryejnë kontrollin e taksave dhe tatimeve në mënyrë që të jenë më efektiv dhe efikas në zvogëlimin e evazionit fiskal në një vend të caktuar.

Duke pasur parasysh që në Republikën e Kosovës të hyrat nga dogana kanë një pjesëmarrje të lartë në buxhetin e shtetit, respektivisht deri mbi 60% për disa periudha të caktuara, atëherë në këtë rast vlerësojmë shumë të rëndësishme të paraqesim edhe disa specifika të kontrollit doganor

ndaj kompanive që ushtrojnë aktivitet tregtare, respektivisht iu nënshtrohen procedurave doganore. Në vijim paraqesim disa tema lidhur me kontrollin doganor si pjesë e kontrollit të përgjithshëm siç kemi paraqitur më lart.

## **6. Koncepti i përgjithshëm mbi kontrollin pas zhdoganimit**

Kontrolli pas zhdoganimit, ushtrohet nga zyrtarët e caktuar të doganave, me qëllim: a). Për të siguruar se deklaratat doganore janë përfunduar në përputhje me kërkesat doganore, nëpërmjet shqyrtimit të sistemeve të tregtarit tjetër, të dhënat dhe çështjet e kontabilitetit; b). Për të verifikuar se shuma e të ardhurave ligjërisht është identifikuar dhe paguar; c). Për të lehtësuar lëvizjet ndërkombëtare të tregtisë të sektorit në përputhje të tregtisë; e). Për të siguruar mallra që i nënshtrohen importit të veçantë, kontrollet e eksportit janë deklaruar si duhet, përfshirë ndalimet dhe kufizimet, licencat, kuota, etj, d). Për të siguruar kushtet në lidhje me miratimet dhe autorizimet e veçanta p.sh. dokumentet e verifikuara para transitit, certifikatat e origjinës preferenciale, licencat, aranzhimet e kuotave, depot doganore dhe të akcizës dhe aranzhimet tjera të procedurave të thjeshtësuara. Kontrolli pas zhdoganimit nuk duhet të ngatërrohet me "auditimin e brendshëm", e cila është një mekanizëm për të verifikuar dhe rishikuar, ose kryer nga një kompani për të shqyrtuar procedurat e saj të brendshme ose dogana të shqyrtojë rregullat e veta doganore të brendshme dhe procedurat. Auditimet e brendshme mund të jenë të dobishme për qëllime të menaxhimit dhe janë pjesë e rëndësishme e një programi të integritetit, por janë mjaft të dallueshme nga koncepti i Auditimit pas zhdoganimit apo Kontrolli pas zhdoganimit (Post Clearance Audit 2012, Volume 1). Organizata Botërore e Doganave (OBD), duke parë nevojën që t'i përshtatet rritjes së ekonomisë botërore, ka bërë Rishikimin e Konventës së Kiotos, si nevojën për agjencitë doganore, për të lëvizur në drejtim të kontrolleve pas zhdoganimit, me qëllim që të krijojë kushte për të lehtësuar tregtinë, lëvizjen e lirë dhe sa më shpejt të mallrave, e cila përfshin të drejtën e "Kontrollit të bazuar në auditim", e cila përfaqëson auditimin e tregtarëve, sistemeve dhe kontrolleve të brendshme që kanë të bëjnë me kërkesat doganore. Standardet të Rishikuar në Konventën e Kiotos janë të një rëndësie të veçantë, për faktin, se sistemet e kontrollit doganor do të përfshijnë kontrollin e bazuar në auditim; dhe dogana duhet të vlerësojë sistemet komerciale tregtarëve, ku ato sisteme të kenë ndikim në operacionet doganore për të siguruar përputhshmërinë me kërkesat doganore. Një dallim i madh në mes sjelljes së

Kontrollës pas zhdoganimit dhe qasjet më tradicionale të auditimit është aftësia dhe njohuri të nevojshme të auditorit. Auditimi nga dogana është zakonisht i bazuar në njohuri të shëndosha të ligjit doganor dhe aftësitë teknike në klasifikim tarifar, vlerësimin dhe origjinën e mallrave. Kontrolli pas zhdoganimit megjithatë kërkon një kuptim të asaj se si një biznes funksionon dhe se si kjo lidhet me transaksionet e tij me spektrin më të gjerë. Nëse dyshohet për mashtrim, ose në qoftë se është vetëm dyshim i auditorit të Kontrollit Pas Zhdoganimit, atëherëveprimet mashtruese të shkaktuar nga kompanitë apo individëve brenda kompanisë, duhet të raportohet tek menaxheri i kontrollit menjëherë. Mashtrimet e dyshuar kundër doganës duhet t'i dorëzohet autoritetit përkatës hetimore, qoftë brenda ose jashtë doganës. Mashtrim është një krim, dhe në këtë rast hetimet bëjnë ndjekjen penale, të cilat përfshin aftësitë ndryshme me ato të auditorit. Kontrolluesi duhet të mbajnë mend, megjithatë, se ata mund të bëhen dëshmitarë në prokurori, dhe letrat e punës gjatë auditimit do të përdoren si dëshmi në çdo rast në prokurori. Prandaj, të gjitha letrat e kontrollit duhet të përfundojnë siç duhet, të folerohen dhe të ruhen mirë.

Nga Konventa e Rishikuar e KIOTOS, është ri-theksuar se agjencitë doganore duhet të lëvizin drejt kontroleve pas importuese për të lehtësuar tregtinë dhe përmirësuar përmbushjen që përfshijnë “kontrollin të bazuar në auditim”. Për këtë, Konventa e Rishikuar e Kiotos, parasheh dy standarde të një rëndësie të veçantë:

1. Standardi 6.6 : sistemet e kontrollit doganor duhen të përfshihen në kontrollet e bazuar në auditim, dhe
2. Standardi 6.10: dogana duhet të bëjë vlerësimin e sistemit komercial të tregtarëve kur ato sisteme ndikojnë në operacionet doganore për të garantuar përmbushjen e nevojave doganore.

Sipas UNCTAD dhe OBD, Kontrolli Pas zhdoganimit do të thotë "Kontroll doganor i bazuar në auditim" ku ky kontroll doganor kryhet pas zhdoganimit të mallrave nga dogana, respektivisht pas lirimit të mallit në qarkullim të lirë. Qëllimi i këtij kontrolli është për të verifikuar saktësinë dhe vërtetësinë e deklaratave, përfshirë këtu edhe analizat e të dhënave të tregtarit, sistemin komercial, shënimet dhe librat tregtare. Kontrolli pas zhdoganimit jep përfitime nga të dy anët si për doganë ashtu edhe për komunitetin tregtar. Përfitime që ka dogana nga kontrolli pas zhdoganimit, janë sepse ndihmojnë në mbrojtjen e të hyrave, respektivisht mbrojtjen prej shmangies së detyrimeve doganore, zbulojnë dhe parandalon mashtrime, rritë efikasitetin e

kontrollit doganor mbi tregtarin. Kurse për komunitetin tregtar, pasi që ekziston mekanizmi i kontrollit pas zhdoganimit, përshpejton zhdoganimin e mallrave në kufi duke zvogëluar pritjet e gjata nëpër kufij, porte, aeroporte ose në терминаlet e brendshme doganore. Në vitin 1996, *Shërbimi Doganor i Koresë*, prezanton Auditimin Pas Zhdoganimit, me qëllim ta zvogëlojë vëllimin e madhe të importeve dhe eksporteve, dhe për të përshpejtuar procedurat e zhdoganimit. Pastaj brenda 90 ditëve pas pranimit të deklaratës së importit, Dogana e Koresë shqyrton rast pas rasti, korrektësinë e pagesës së detyrimeve dhe taksave të importit, jo të gjitha importet por sipas përzgjedhjes që ka bërë menaxhimi i riskut. Sipas BLUEPRINTS për Doganën, 2006; Kontrolli dhe auditimi post dokumentar; ka për qëllim zhvillimin e shërbimit të kontrollit dhe auditimit efektiv post dokumentar i cili lejon administratën doganore të implementojë detyrat e veta (zhdoganimin dhe kontrollin e mallrave, arkëtimin e të hyrave) dhe lehtësimin e tregtisë duke mbajtur një ekuilibër ndërmjet lehtësimit të tregtisë dhe kontrollit efektiv doganor. Sipas Organizatës Botërore Doganore – (Volumi 1, 2012); Krahas kontrolleve në pikën kufitare – doganore ka lindur edhe një lloj kontrolle tjetër, kontrolli në brendësi, e cila kontrollon importuesin, kompaninë për periudhën retroaktive, respektivisht për aktivitetin që ka kryer në të kaluarën. Kjo lindi pasi që nëse kontrollet në pikën e zhdoganimit kur janë pritjet të gjata mund të jenë edhe kundër produktive, njëkohësisht subjektet mund të jetë sistem kompleks në zinxhirin e furnizimit, dhe dokumente për të zhdoganuar mallin janë të kufizuara në kontekst me dokumentet e një transaksioni tregtar ndërkombëtar, i cili është i nevojshëm për të përcaktuar vlerën doganore, kodin tarifor, origjinën preferenciale etj. Prandaj dogana përqendrohet në kontrollin pas importit, përderisa bëhen kontrolle selektive dhe për ato bëhet shënjestrimi në kufi. Kontrolli pas zhdoganimit aplikon qasje të bazuar në rrezik. Kontrolli pas zhdoganimit përkufizohet edhe si një shqyrtim i strukturuar te: biznesi, sistemeve përkatëse tregtare, kontratat e shitjes, të dhënave financiare dhe jo financiare, tregtarëve fizikë dhe kontrollete tjera për të përmirësuar përmbushjen. Një program dinamik i menaxhimit të riskut është i domosdoshëm për kontroll pas zhdoganimit. Objektivat e Kontrollës pas zhdoganimit janë ngritur për t'u siguruar që deklaratat doganore janë përfunduar sipas kërkesës doganore, janë paguar taksat për mallin, sigurohet për certifikatat e kërkuara të mallit, kuotat, ndalimet, kufizimet si dhe për lehtësimin e lëvizjeve ndërkombëtare. Kontrolli pas zhdoganimit dallohet nga auditimi i brendshëm që e ka dogana. Përfitimet nga kontrolli pas zhdoganimit: mund të reduktohen kontrollet në kufi, rreziku identifikohet, vlerësohet dhe trajtohet më lehtë.

Në Kodin Doganor dhe të Akcizave të Kosovës nr. 03/L-109 gjejmë bazën ligjore, respektivisht neni kryesor që jep mundësinë e kontrollit të deklarave doganore është Neni 82 – Kontrollimi i deklarave doganore pas zhdoganimit, ku citon si në vijim:

1. Dogana sipas detyrës zyrtare ose me kërkesë të deklaruesit e rishqyrton deklaratën pas lirit të mallit.
2. Dogana, pasi të ketë lejuar lirin e mallrave dhe me qëllim që të sigurohet për të dhënat e vërteta të deklaruara, në deklaratën doganore, mund të kontrollojë dokumentet tregtare dhe të dhënat që kanë të bëjnë me importin apo eksportin, si dhe veprimet pasuese (të mëvonshme) tregtare që kanë të bëjnë me këto mallra. Ky kontroll mund të kryhet në ambientet e deklaruesit ose të çdo personi, drejtpërdrejt ose tërthorazi të përfshirë në veprimet e mësipërme për arsye të veprimtarisë së tij ose të çdo personi tjetër në posedimin e të cilit janë dokumentet e lartshënuara për qëllim tregtie. Dogana, po ashtu mund të kontrollojë edhe mallrat kur paraqitja e tyre është ende e mundur.
3. Pa rënë ndesh me nenin 219.3 kur nga rishqyrtimi i deklaratës ose kontrollit pas zhdoganimit gjenë se dispozitat që rregullojnë procedurën doganore përkatëse janë zbatuar në bazën e të dhënave jo të sakta apo jo të plota. Dogana në përputhje me dispozitat në fuqi, do të ndërmerr masat e duhura për të rregulluar situatën e krijuar, duke i marrë parasysh edhe informatat e reja që janë në dispozicion.

Sipas dokumentit që përmban *Procedurat Standarde të Operimi* në Sektorin e Kontrolleve Pas-Importuese në Doganën e Kosovës, auditim pas zhdoganimit, konsiston në një kontroll fiskal, mbi të cilat është formuar definicioni: “Auditimi pas zhdoganimit është ekzaminimi i strukturuar i të dhënave të vet tregtarit, dokumenteve, procedurave dhe kontrolleve të brendshme për të siguruar përputhje me ligjin”. Fjala kyçe në definicionin e lartpërmendur është “i strukturuar”, pasi që kjo nënkupton që auditimi bëhet në mënyrë të planifikuar dhe metodike, sipas (Procedurat e operimit standard 2015, për kontroll pas importi/ Dogana e Kosovës). Meanë të një auditimit kërkohen të vlerësohen detyrimet e papaguara dhe aplikimi i drejtë i procedurave doganore.

Faktorët apo elemente që auditohen nga kontrolli pas zhdoganimit janë: vlera e mallit, klasifikimi tarifar, origjina e mallit, sasia e mallit, përshkrimi i mallit, kushtet e dërgesës. Nëse të

gjitha këto faktorë kontrollohen tek të gjitha deklaratat,atëherë mund të themi se pretendohet të përfitohet një siguri absolute apo e plotë, dhe nëse përdoret kampionimi (mostrimi) atëherë kërkohet siguri e arsyeshme, e cila mendoj që tek auditimi duhet të kërkohet një siguri e arsyeshme.

Nëse nisem nga fakti se pse bëhet kontrolli – auditimi pas zhdoganimit,atëherë këtë fakt e përshkruajmë një histori të shkurtër, si: deri sa vite me herët i gjithë kontrolli është kryer në kufi para se mallit të zhdoganohet dhe për çdo gabim apo mashtrim që është paraqitur nuk janë liruar mallrat deri sa nuk janë përmirësuar apo rregulluar ato, kjo gjendje ka sjellë vonesa të mëdha të mallrave nëpër kufij, nga kjo është rritur presioni i komunitetit të biznesit nga njëra anë që të përshpejtohet zhdoganimi i mallrave të tyre në pritje, përderisa nga ana tjetër autoritete doganore kanë këmbëngulur që çdo gjë të jetë në mënyrën e duhur dhe nëpërputhshmëri me ligjin përpara se të lirohet ato mallra, nga ana tjetër bizneset nuk pajtohen me vonesat në kufi, porte, aeroporte, terminale të brendshme doganore dhe si zgjidhje në mes të këtyre dy presioneve ishte që të kryhet kontrolli pas zhdoganimit të mallrave tek ato kompani që është identifikuar niveli i caktuar i riskut, respektivisht kompanitë me rrezik të lartë, të mesëm që ju është dhënë prioritet për kontroll.Pastaj lindja apo paraqitja e kontrollit pas zhdoganimit ndihmoi në zvogëlimin e vonesave dhe barrierave administrative duke i dhënë hapësirë që kontrolli të kryhet në retroaktivitet pas zhdoganimit të mallrave.

### **6.1.Kontrolli doganor gjatë zhdoganimit ndaj uljes së evazionit fiskal**

Një pikë kontrolli doganor ose zonë është një stacion ku zyrtarët qeveritar kryejnë kontrole ndaj udhëtarëve dhe mallrave në një vend ose në një zonë të përcaktuara me legjislacion doganor. Ekzaminimi mund të përfshijë pyetjet e intervistës, inspektime dhe kërkimet. Zyrtarët mund të kufizojnë hyrjen ose daljen e mallrave të caktuara, ose të vendosin gjoka, taksa, tarifatat doganore, ose taksa mbi gjësendet që kalojnë kufirin. Stacionet e kontrollit doganor janë vendosur shpesh në aeroporte, porte përgjatë rrugëve kryesore dhe hekurudhave ku kalohen kufijtë. Vendkontrollat apo zyrat doganore janë të ndryshme, të cilat zakonisht merren me mallrat e dërguara. Një nga rreziqet kryesore në operacionet doganore është mashtrimi doganor, si aktivitete për shmangien dhe evazionin, ose duke u përpjekur për të shmangur, pagesën e detyrimeve, në përgjithësi në importin e mallrave komerciale (Jovanka Biljanoska, 2011). Për të rritur efektin e kontrollit doganor, ka nevojë për të ngritur bashkëpunimin në mes autoriteteve

doganore dhe hetueseve, duke siguruar cilësinë, qasjen dhe afatet kohore të të dhënave të mbledhura, dhe ndjekjen e masave për përmirësimin e kapaciteteve për profilizimin elektronik të rrezikut (Komisionit Evropian, 2014). Të dhënat tregojnë se evazioni tarifor bëhet përmes shtrembërimit apo nën vlerësimit të çmimeve të mallrave në import, nënraportimit të sasive së mallit, deklarim jo i saktë i gabimeve në klasifikimin e produkteve të importuar. Ka tre kanale të mundshme me të cilat importuesit mund të bëjnë përpjekje për të shmangur ose për të minimizuar pagesat e tyre tarifore: (I) nën-deklarimi i sasisë fizike të produkteve të importuara; (II) shtrembërojnë (nën-vlerësimin) e çmimit të produkteve të importuara; dhe (III) klasifikimin jo të drejtë të produkte, si produkte me normë më të lartë tarifore mund t'i deklarojnë të klasifikuara tek produktet që kanë norma tarifore më të ulët ose zero. Në këtë seksion, çdo kanal shkaktoi metodat evazionit (Beata S. Javorcik dhe Gaia Narciso, 2008). Bazuar në analizat sistematike të mospërputhjeve në deklaratat e tregtisë - kur në dispozicion - për të dy partnerët, punimi i (Sebastien Jean dhe Cristina Mitaritonna, 2010) sugjeroi se evazioni i taksave doganore është më i madh në vendet e varfra, veçanërisht ku sundimi i ligjit është i kufizuar. Lufta kundër flukseve të paligjshme financiare dhe evazion fiskal u bë një prioritet për zyrtar doganor (Rezultatet e Doganës Franceze, 2013).

## **6.2.Kontrollet bazuar në risk**

Instrumenti përkatës i Organizatës Botërore Doganore përfshirë edhe konventën e menaxhimit të riskut, ku ky dokument thotë: Menaxhimi i rrezikut përkufizohet si "Shans të ndodh diçka që do të ketë ndikim në objektivat". Menaxhimi i riskut bënë përpjekje për të kontrolluar dhe menaxhuar rrezikun në mënyrë për të arritur rezultatet më të mira të mundshme; ajo mund të aplikohet për të gati në çdo situatë të vendimmarrjes. Në kuadër të doganave, menaxhimi i riskut paraqet një vend modern, efektiv dhe të rëndësishme që ndihmon administratën doganore për menaxhimin e funksioneve të tyre. Njëkohësisht mundëson të kryhen më pak kontrolle tek kompanitë të cilat punojnë me pajtim me ligjin, rregulloret dhe standardet. Menaxhimi i riskut, i mundëson doganës që të kryejë përgjegjësitë në mënyrë efektive dhe t'i vendosë burimet në mënyrë që të përmirësojë performancën e përgjithshme dhe lehtësojë tregtinë.

Menaxhimi i riskut bën detyrat e tyre sipas procesit, si: vendosja e kontekstit, vlerësimi i riskut, analiza e riskut, vlerësimi i prioriteteve, trajtimi, regjistrimi, komunikimi dhe konsultimi, monitorimi dhe rishikimi i ndihmon kontrollit pas zhdoganimit në planifikimin për auditim.



Bashkëpunimi (ndërlidhja) me sektorët etjerë brenda vendit dhe ndërkombëtare: kontrolli pas zhdoganimit nuk funksionon i pavarur, por është në funksion të organizatës të lidhur mirë me organet e tjera përkatëse. Për të përshkruar funksionin e varësisë, paraqesim shembullin, nëse gjatë auditimit paraqitet dyshim për mashtrim, kontrolli pas zhdoganimit, konsultohet me hetimet, përt'ia kaluar rastin hetimeve ose kërkonndonjë interpretim të caktuar ligjor, kërkon këshill ligjor apo gjatë dialogut me importuesin ka mosmarrëveshje, kërkon rishqyrtim të vendimit. Pastaj duhet tëkëtëbashkëpunim (ndërlidhje) me departamente e taksave. Po ashtu shumë i rëndësishëm është bashkëpunimi me administrata tëtjera doganore për qëllim shkëmbimitë informatave (të dhënave) që do tëndihmojnë dhe lehtësojnëkryerjen e një auditimit më efektiv.

Vlerësimi i riskut = probabiliteti × Impakti, rezulton me nivelin e riskut, i cili mund të jetë i nivelit të lartë, nivelit të mesëm dhe i nivelit të ulët.

### **6.3.Dallimi në mes auditimit të zakonshëm dhe kontrollit pas zhdoganimit**

Derisa auditimi është një proces i cili angazhohet për grumbullimin dhe vlerësimin e fakteve. Faktet janë ato që udhëzojnë vendimet e audituesve dhe kanë lidhje me vërtetimet e veprimeve dhe ngjarjeve ekonomike. Audituesi në fund komunikon gjetjet. Kurse qëllimi i kontrollit është të zbulojë gabimet dhe dobësitë me qëllim që t'i korrigjojë dhe të parandalojëpërsëritjen e tyre. Kontrolli ofron siguri të arsyeshme, jo siguri absolute. Për të kryer një kontroll efektiv duhet të bazohemi në tri kritere:

- a) Të jetë i përshtatshëm në vendin e duhur dhe në konformitet me rrezikun përkatës.
- b) Të funksionojë në mënyrë të qëndrueshme, pra të ketë koherencë me parashikimin gjatë gjithë periudhës.
- c) Të jetë me kosto efektive (kostoja nuk duhet t'i tejkalojë përfitimet).

Nuk ekziston një sistem i përkryer i kontrollës, për shkak se ka kufizime dhe janë natyrshëm të pakontrollueshme.Një prej objektivave dhe metodave të kontrollit është plotësimi i kërkesave sipas legjislacionit përkatës. Derisa jemi tek koncepti i kontrollit pas zhdoganimit duhet bërë një dallim në mes kontrollit pas zhdoganimit dhe hetimeve, pasi që të dyjat kanë shumë

pikatëpërbashkëta, sepse kryen aktivitetin pothuajse tëngjashëm, mirëpo derisa dallohet në pikën që kontrolli pas zhdoganimit kërkonpërmirësimin e përmbushjes, kurse hetimet ndjekjen penale për mashtrimin e caktuar.

#### **6.4.Dallimet në mes kontrollit pas zhdoganimit dhe kontrolli gjatë zhdoganimit**

Administratat doganore gjithashtu mbështeten në auditimin pas zhdoganimit (ndonjëherë të njohur si Post-facto). Ajo që e dallon kontrollin pas zhdoganimit me kontrollin me rastin e zhdoganimit është fakti se kjo kryhet në ambientet e operatorit që kanë zhvilluar operacionet tregtare të jashtme,dhe përfshin në thellësi shqyrtimin e të dhënave të tyre të nivelit të dytë dhe të kontabilitetit. Kjo kontroll ështënjë mjet efektiv përoptimizmin e kontrollit doganor dhe përshpejtimin e zhdoganimit të mallrave në kufi.Auditimet pas zhdoganimit në përgjithësi janë kryer për qëllim të verifikimit të pajtueshmërisë nëfushat, si: vlerësimit të mallit, origjinës, klasifikimit tarifor, procedurat e lirim nga detyrimet doganore/rimbursim etj. Por edhe fushat e tjera mund të jenë në shënjestër sipas nevojës. Varësishtnga profili i biznesit, auditimi mund të kryhet në mënyrë të vazhdueshme, ciklike ose sipas rastit.Auditimi pas zhdoganimit është mjet efektiv për kontrollin doganor për shkak se ajo siguron fotografi të qartë dhe të plotë të transaksioneve relevante që operatori i ka realizuar në doganë, respektivisht të pasqyruara në librat dhe regjistrat e tregtarëve ndërkombëtar. Në të njëjtën kohë i mundëson administratës doganore të ofrojë masat e lehtësimit tregtar në formë të procedurave të thjeshtëzuara

Për të përshkruar fazat e kontrollit pas zhdoganimit, kemi parafrazuar dokumente të ndryshme, si: dokumente të Bankës Botërore, dokumente nga Organizata Botërore Doganore, Standarde të auditimit, dokumenti si procedurë standardet për operim brenda doganës, dokumenti që kemi formuar së bashku me ekspertët francez, për kontrollin pas zhdoganimit, të cilat secila prej tyre ka ngjashmëri kur përshkruan fazat e auditimit, në rastin tonë kontrolli i bazuar në auditim, në këtë drejtim paraqitet se për të kryer një kontroll doganor pas zhdoganimit, duhet të përdorim metodat e auditit, pavarësisht që qëllimi përfundimtar ka drejtim të ndryshëm, pra deri sa auditimi ushtrohet dhe si përfundim përmbledh rekomandime të caktuar nëse është e nevojshme për të ngriturpërformancën, kontrolli doganor bazuar në auditim ka për qëllim kontrollin e aplikimit të procedurave doganore, zbulimin e mashtrimeve doganore apo gabimeve, zbulimin e taksave të humbura, nxjerrjen e borxheve shtesë për inkasim aty ku zbulohet mos pagesa e plotë e taksave, po ashtu edhe referimin e rastit të caktuar për trajtim penal. Pra, siç shihet kontrolli pas

zhdoganimi nuk është një auditim tradicional, por më i ashpër, pavarësisht që ndjek deri diku fazat e auditimit të zakonshëm.

## **7. Struktura - fazat e kontrollit pas zhdoganimi**

Gjatë ushtrimit të Kontrollit Pas Zhdoganimi, i ndjekim tri faza themelore, të cilat do t'i paraqesim në vijim.

### **7.1.Faza e parë – pranimi dhe përgatitja për kontroll**

Që në fillim, është e rëndësishme të theksohet se auditorët duhet të jenë kureshtarë dhe me mendje të hapur. Ata kurrë nuk duhet të përjashtojnë mundësinë e zbulimit të parregullsive të tjera nga ato të përmendura në kërkesë dhe kontroll. Kjo është arsyeja pse ne këshillojmë ndërmarrjen e një auditimi të përgjithshëm që mbulon periudhën jo të parashkruar dhe duke marrë parasysh të gjitha rregulloret që kanë lidhje me tre aspekte të klasifikimit të tarifës, vlerës dhe origjinës (*Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide, 2011, World Bank*).

Përgatitja e cilësisë së lartë do të garantojë që një kontroll të jetë efektiv dhe zvogëlon kohën që kalojnë në ambientet e një biznesi. Qëllimi i kësaj pune përgatitore është të identifikojë dhe të analizojë fushat e rrezikut në ndërmarrjen që kontrollohet (*Guidelines for Post Clearance audit – PCA, Volume 1, 2012, World Customs Organization*). Nëse një kërkesë për kontroll është bërë pas një konstatimi nga një departament tjetër, është e këshillueshme që të kontaktohet departamenti që e gjeti atë parregullsi, për të mbledhur sa më shumë informacion që të jetë e mundur në lidhje me rastin. Kërkesa për kontroll kryesisht vije nga një departament tjetër, kjo varet edhe nga struktura organizative e doganave të vendit të caktuar. P.sh. sektori i kontrollit pas zhdoganimi nga Dogana e Kosovës, me herët ka pranuar kërkesë për kontroll nga çdo sektor tjetër aty ku janë vërejtur dyshime për mashtrim doganor, mirëpo tani çdo kërkesë duhet të kalojë nga Sektori i Analizës së Riskut, ku aty shqyrtohet nëse kërkesa është e qëndrueshme dhe dyshimi i bazuar mirë, por në këtë rast mund të themi se kur pranohet një kërkesë për kontroll përmban në vete edhe elementet e rreziku apo dyshimet e caktuara, ku shërben si pikë fillestare për nisjen e kontrollit, kjo nuk do të thotë që duhet të kontrollohet vetëm një element risku, nga gjykimi i zyrtarit në kontroll, kontrolli mund të zgjerohet edhe në fushat e tjera.

Pas pranimi të kërkesës për kontroll, bëhet planifikimi i kontrollit dhe hapet dosja për kontrollin e kopanisë së caktuar. Gjatë planifikimit të një kontrolli duhet ndërmarrë veprime të caktuara me

qëllim që të mbledhim sa më shumë informata në disponim. Në vijim i paraqesim disa veprime të nevojshëm për të planifikuar kontrollin, si; Të studiohet mjedisi i kompanisë, të bëhet hulumtim në internet duke përdorur faqet e internetit që ofrojnë informata ligjore, juridike dhe financiare për bizneset e Kosovës. Mbledhja e informacionit për: aktivitetin e biznesit, identitetin e drejtorëve, formën ligjore, kapitalit aksionar, qarkullimit, të ardhurat neto, aftësinë pagese financiare, ekzistenca e filialeve ose objekteve, dhe datën e themelimit (sidomos për kompanitë private të kufizuara, pasi ato priren të jenë më pak të fuqishme), të kontrollohet që numri i identifikimit të kompanisë përputhet me atë të biznesit në fjalë. Duke iu referuar faqes së internetit të kompanisë që do të fillohet kontrolli, mund të mblidhen informacione shtesë mbi biznesin, sektorin e biznesit, produktet e shitura, marrëdhëniet e biznesit me vendet e jashtme, etj. Edhe baza e të dhënave të intranetit doganor, jep informacione të konsiderueshme; nëse kompania është e regjistruar si një operator komercial. Nëse po, kjo do të thotë se ajo është e njohur për doganën dhe përfiton ndonjë procedurë doganore (p.sh. kanali i kaltër), raporte kontrolli si dhe aktvendimin nëse janë kontrolluar më herët nga dogana apo janë zbuluar evazioni dhe shmangie nga kontrolli pas zhdoganimit, nëse kjo kompani është evidentuar me vepër penale. Bazat e të dhënave ASYCUDA dhe Cognos, mund të përdoren për studim statistikor të importeve dhe eksporteve të kompanisë gjatë periudhës jo të parashkruar, me të cilin mund të bëjë analiza të aktivitetit tregtar të kompanisë, si më poshtë: Lloji i mallit të deklaruar: a ndërlidhen me informacionin fillestar të mbledhur?, Vlera dhe vendi i origjinës, si dhe destinacioni i deklaruar: a janë në përputhje me vijën e kompanisë së biznesit?, A ka ndryshuar kompania vendin e saj të zhdoganimit gjatë periudhës?, A ka përdorur kompania zyra të ndryshme doganore për import dhe eksport?, A ka deklaruar kompania pozicione të ndryshme tarifore apo origjinën gjatë periudhës, dhe a mund kjo të reflektojë përdorimin e marrëveshjeve preferenciale?, Çfarë lloje të procedurave doganore ka përdorur kompania?, A ka përdorur procedura të thjeshtësuar?, Kush janë shpediterët përgjegjës për kryerjen e formaliteteve doganore? Një rrezik do të ekzistojë në qoftë se ka shpediterë të shumtë, ose në qoftë se ata janë të njohur nga autoritetet për keqpërdorime. Nëse hulumtimi në Cognos-i, tregon se të njëjtat mallra janë zhdoganuar përmes më shumë se një zyre doganore, kontakto me këto zyre për të marrë informacionin e mëposhtëm: se a kanë njohuri me këto mallra? A kanë ndërmarrë kontroll dhe/ose a kanë bërë gjetje.

Derisa kemi mbledhur informata brenda doganës edhe përmes sistemeve elektronike në disponim

që shfrytëzon dogana, për mbledhjen e informatave duhet t'i zgjerojmë edhe jashtë administratës doganore, duke përdorur komunikimin me administratat e tjera, si: Administratës tatimore për të njohur shumat e deklaruara për blerjen dhe shitjen në vend dhe jashtë, për të kuptuar shëndetin financiar të kompanisë, nëse kompania është kontrolluar dhe nëse ka pasur ndonjë njoftim të parregullsisë, e përcjellë me rregullimet. Bashkëpunimi/komunikimi me administrata tjera partnere, përmes së cilës mund të mbledhin informata për kompanitë përmes autoriteteve të parandalimit të mashtrimit, dhe mbrojtjes së konsumatorit, agjencitë veterinare dhe fitosanitare, sigurimeve, si dhe departamentet përgjegjëse për mbledhjen e kontributeve të sigurimeve punëdhënësve dhe punonjësve. Informata nga Policia e Kosovës, në mënyrë që të konstatohet nëse kompania dhe drejtorët e saj janë të njohur për të mirë apo për të keq nga policia e vendit. Në mbledhjen e informacioneve një rol të caktuar ka edhe shtypi lokal dhe kombëtar dhe revistat ekonomike/profesionale për informacion të përgjithshëm në një sektor, si dhe faqet e prodhimit dhe magazinimit, marrëveshjeve të partneritetit dhe bizneset në vështirësi financiare (një biznes me vështirësi financiare mund të joshet për të kryer shmangie).

Përveç veprimeve për mbledhjen e informatave nga zyrtari kontrollues, veprimi i radhës është *studimi i rregulloreve apo normativave ligjore*. Për studimin e ligjit dhe rregulloreve për çështjen në kontroll, duhet referuar Kodit Doganor të Kosovës, veçanërisht për procedurat e vlerësimit doganor, origjinës, klasifikimit tarifor të mallrave, procedurat doganore me ndikim ekonomik. Mund të përdoret baza e të dhënave së Informacionit Tarifor të Detyrueshëm (BTI) për sqarime të tarifave të lëshuara në BE për mallra të ngjashme me ato të importuara, shënimet sqaruese për Nomenklaturën e Kombinuar në faqen e internetit Evropa dhe e Shënimeve Shpjeguese-Sistemin e Harmonizuar në faqen e internetit të OBD, të cilat janë udhëzime në klasifikimin e mallrave dhe kanë fuqi ligjore në BE. Studimi mbi rregulloret bëhet për mallrat në sektorin ekonomik të caktuar, pasi analiza e riskut ndryshon sipas sektorëve. P.sh. a ka ndonjë kërkesë të veçantë për importin e llojit të caktuar të mallit?, si, për një mall kërkohet një certifikatë e origjinës, për një mall tjetër mund të kërkohet një certifikatë sanitare shëndetësore, një certifikatë konformiteti ose një autorizim të veçantë (licencë importi për mallrat ushtarake, autorizim për shitjen e produkteve medicinale, konformiteti i normave të sigurisë së lodrave, dhe të tjera (Ivo Andejevic, 2010), apo rreziku i deklaratave të rrejshme të klasifikimit tarifor për të anashkaluar rregullat (p.sh. ilaçe të paautorizuara që kanë hyrë si vitamina ose shtesa ushqimore). Gjatë kontrollit

tëtaksavepër klasifikimin tarifor dhe origjinën: Analiza e riskut në lidhje me tatimet (për shembull, në qoftë se ka detyrim prej 10% në produktin X nga Kina, ai mund të regjistrohet si i produktit Y ose me Serbinë si vend i origjinës).

Në këtë fazë pas mbledhjes së informacioneve, studimit të rregulloreve dhe normativit ligjor, nga zyrtari i kontrollit bëhet vlerësimi i riskut dhe në këtë rast vendos për çështjet me interes për kryerjen e kontrollit.

## **7.2.Faza e dytë – Kontrolli tek ambientet afariste të kompanisë**

Përveç në disa raste të veçanta, gjithmonë rekomandohet që gjatëkontrollit tëkompanisë të njihen proceset dhe zyrtari i kontrollit të ketë qasje në të gjitha dokumentet. Më lehtë merreninformacionet duke biseduar me stafin e kompanisë dhe duke dëgjuar atë që ata kanë për të thënë. Gjatë kontrollit pas zhdoganimit praktikohet puna në çifte, së paku dy vetë, kryesisht për shkak të vlerës më të madhe dëshmuese të raporteve të hartuar nga dy zyrtarë të kontrollit, por edhe për shkak se kontrollet janë më të lehta me dy persona. Për të ushtruar një kontroll tek një kompani, kontrolli tek ambienti i biznesit (objekti afarist), është e domosdoshme që zyrtarët e kontrollit duhet të kenë Autorizimin për Kontroll, ku aty specifikohet vendi dhe data e vizitës, emrat e personave të kontrollit, emrin dhe gradën e zyrtarëve të kontrollit, dhe nenet përkatëse , sipas Kodi Doganor dhe Akcizave të Kosovës. Një kopje i jepet personit që kontrollohet, pasi që raporti është nënshkruar nga ky i fundit dhe zyrtarit të kontrollit.

Kjo fazë e kontrollit ka të bëjë me aktivitetin e zyrtarëve të kontrollit tek objekti i kompanisë e cila është dërguar për kontroll nga elementet e riskut që posedon. Gjatë kontrollit zyrtari ndërmerr veprimet e caktuar duke filluar intervistimi, inspektimi i ndërtesës së kompanisë, mostrimi, evidentimi dhe kontrolli i dokumenteve, kontrolli i gjendjes material të stoqeve, kryerja e kontrollit thelbësori, si kontrolli i vlerës, kontrolli i origjinës së mallit, kontrolli i klasifikimi tarifor, kontrolli i kushteve të dërgesës etj.

Intervistimi- mund të kryeni intervista dhe të bëni pyetje për të marrë informacion të mëtejshëm dhe sqarime në lidhje me operacionet doganore që kontrollohen, veçanërisht në rastin e konstatimeve që sugjerojnë ekzistencën e shmangieve dhe praktikave mashtruese. Gjatë intervistimit sugjerohen teknika të intervistimit dhe procedura zyrtare, si: Të mbahet nën kontroll intervista, në e intervistë duhet tëpërdoret një format pyetje/përgjigje dhe duhet përcjellë planin e parapërgatitura të intervistës, të tregohet fleksibilitet dhe vendosmëri aty ku është e nevojshme,

në varësi të përgjigjeve të të intervistuarit dhe dokumenteve të konsultuara, të shpjegohen pyetjet në mënyrë të qartë dhe shëno fjalë për fjalë çfarë thotë personi, pa interpretim, të riformulohen pyetjet nëse i intervistuari nuk jep një përgjigje të qarta, dhe shmang lënien e pyetjeve pa përgjigje. Duhet pasur parasysh që gjatë bisedës së përgjithshme, individët që kontrollohen mund të zbulojnë informacione të rëndësishme në lidhje me transaksionet e tyre të biznesit që mund të kenë implikime për pyetje në lidhje me vlerën doganore, origjinën, klasifikimin tarifor etj.

Inspektimi i ndërtesave, mjediset e biznesit dhe marrjen e mostrave (Kodi Doganor dhe i Akcizës së Kosovës 03/L-109), nenet 261-265). Sipas ligjit doganor zyrtari i kontrollit nga dogana mund të ketë qasje edhe në kontrollin e ndërtesës dhe mjediset e biznesit, si dhe objekteve tjera afariste, ku mund të mbahen mallrat dhe dokumentet që lidhen me këto vepra, në çfarëdo forme. Për të njëjtat qëllime, ata kanë qasje në mjetet e transportit të biznesit dhe ngarkesat e tyre. Qasja është e lejuar edhe në mjediset ku bëhet prodhimi, paketimi, transporti, trajtimi, magazinimi. Gjatëkontrollit të tyre, zyrtarët e kontrollit mund të marrin mostra dhe dokumente për qëllime të kontrollit ose të marrë kopjet e tyre, pavarësisht formës së tyre, elektronike apo fizike. Me rastin e marrjes së mostrave, duhet pasur kujdesë në përshkrimin e mostrave të cilat si të tilla duhet të jenë të detajuara dhe të paraqiten në raport. Mostrat e marra në këtë mënyrë mund të dërgohen pastaj në laborator për të verifikuar natyrën e tyre nëse, për shembull, kontrolli ka dyshime që lidhen me klasifikimin e tarifave të mallrave, cilësinë (për shembull për ushqimet,) ose konformitetin me normat e sigurisë (lodra, mallrat elektrike, etj.)Gjatë marrjes së mostrave me rastin e kontrollit duhet të sigurohemi se mostrat e marra janë përfaqësuese dhe që kanë karakter identik me mallrat e importuara gjatë periudhës së kontrollit (furnizuesit e njëjtë, kodin e produktit dhe karakteristikat teknike, deklaratat tregtare që vërtetojnë natyrën identike të mallrave, kjo me qëllim për të prezantuar rezultatet e analizave për të gjithë periudhën).

Ligji doganor jep mundësi kontrolleve doganore të bëjnë kontrollin edhe tek shtëpia e pronarëve të biznesit dhe në objekte të tjera ku paraqitet dyshimi, mirëpo kjo vetëm kur dyshohet për vepra penale kur çështja po ashtu kërkon të trajtohet në aspektin penal, në këto raste patjetër duhet të jetë prezent edhe një hetues i cili është përgjegjës për ndjekje penale.

## Rrjedha e kontrollit

Para se ata në fakt të kryhet inspektimin i parë, zyrtarëte kontrolli në përgjithësi, kanë një ide të asaj se çka ata presin për të gjetur në lokalet e kompanisë (klasifikimit tarifor i pasaktë, vlerës

dhe origjinës). Para se të vizitojnë lokalet e kompanisë, në disa raste mund të njoftohet kompania dhe të caktohet takim i parë dhe të komunikohet me personin do të takohet për të përgatitur një numër të caktuar të dokumenteve. Kontrollat e paparalajmëruara janë të rezervuara për rastet kur ekziston rreziku i fshehjes apo shkatërrimit të provave – për këtë arsye disa herë bëhet kontroll edhe në shtëpi.

Inspektimi i parë në vendin e ngjarjes- sugjerohet të takohet përfaqësuesi ligjor i kompanisë (menaxheri, ShEK, etj) ose drejtorin e përgjithshëm financiar ose menaxherin e import/eksportit, ose në raste të caktuara edhe një avokat i autorizuar që të merret me kërkesat e autoritetit. Fillimisht gjatë inspektimit të parë duhet të kërkohej që nga përfaqësuesi të prezantohet kompania (historinë, formën ligjore, zhvillimin, etj) dhe të përshkruhet biznesi i tij, të kërkohej shpjegimet për procesin e prodhimit nëse kompania prodhon mallra, të përcaktohej origjinën e lëndëve të para dhe mjetet apo pajisjet e përdorura për prodhim (a i përkasin mjetet kompanisë apo janë dhënë në shfrytëzim nga blerësi?), të kërkohej shpjegim për kanalet të përdorura të logjistikës dhe dokumentare. Nëse është e nevojshme, përfaqësuesi ligjor mund të emërojë një ekspert teknik që mund të përgjigjet në pyetjet teknike dhe i cili është në dispozicion përgjatë gjithë kontrollit. Të gjitha informata e marra nga përfaqësuesi i kompanisë të krahasohen, të kontrollohet nëse kjo përputhet me hulumtimet që janë bërë më parë, para se të ushtrohet kontrolli tek kompania.

Në rast gjatë vizitës te kompania, disa pyetje që ndihmojnë të marrim informata lidhur me çështjen në kontroll janë: Çfarë marrëdhënie ka kompania me furnizuesit? A ka “lidhje familjare” në mes kompanive (kompani amë/filial)? Nëse po, a ka kjo një ndikim në çmimin e blerjes? (Pyetni për të parë marrëveshjen për çmimit të transferit). A ka kompania pajisje ose investime jashtë vendit? Qysh kryhen pagesat ndaj furnizuesve (pagesa pas marrjes së faturës apo sistem i pagesave së paradhënies gjatë prodhimit)? A ka kompania më shumë se një llogari bankare? A ka ndonjë llogari bankare jashtë vendit? Çfarë marrëdhënie ka me klientët e kompanisë? A ka departamente të ndara brenda kompanisë? A ka departamente të veçanta për prodhim, për porositë, marketing dhe formalitet doganor? Nëse po, a komunikojnë me njëri-tjetrin? Pra, duke mbledhur këto informata si dëshmi për atë çka është duke ndodhur në kompani, e cila lidhje e këtyrefakteve si të tillë mund ta quajmë gjurmim përmes kontrollit. Këtu duhet bërë një dallim në mes të dëshmisë dhe gjurmës në kontroll, ku dëshmia është një ngjarje apo një fakt, kurse lidhja midis këtyre fakteve paraqet gjurmim. Pra, lidhja e ngjarjeve të renditura



qëdëshmojnënjëproces apo disa procese. Gjatë kontrollit kërkohet tëgjejmë faktet tërëndësishmepër te arritur deri tek një gjykim mbi tregtarin si objekt auditimi.

Gjatë kontrollit duhet të kërkohen edhe një listë e dokumenteve në inspektimin apo vizitës së parë të kontrollit, si: Kopje të çertifikatave komerciale të regjistrimit: regjistër zyrtar i të gjitha ngjarjeve zyrtare që prej se kompania është themeluar dhe regjistruar në ministrinë e tregtisë, regjistrat e taksave; Plani kontabël i përgjithshëm i kompanisë; Libri i përgjithshëm për 3 vitet e fundit financiarë; Libri i llogarive të pagueshme dhe të gjitha faturat e furnizuesve (vendas dhe të huaj) për 3 vitet e fundit financiarë;Mbajtja e evidencës së stoqeve (bilanci i vlerës së stoqeve); Të gjitha dokumentet në lidhje me operacionet e importit dhe eksportit gjatë 3 viteve të fundit; Deklaratat doganore, urdhrat e blerjes, të gjitha faturat që përbëjnë çmimin e plotë të mallrave, dokumentet e transportit, listat e paketimit, çertifikatat e origjinës, çertifikatat sanitare/shëndetësore dhe çertifikatat fitosanitare, kontratat e blerjes, marrëveshjet për licenca, kontratat e komisionit, e-mail dhe letra midis kompanisë dhe furnizuesit/konsumatorët, katalogë, udhëzimet dhe dokumentacionin teknik, planet, dokumente të procesit, dokumente faktike, dhe të tjera (Kontabilitet financiar F1, 2008). Në fund të këtij inspektimi fillestar, të kërkohet nga kompania për të mbajtur këto dokumente në dispozicion për auditorët/kontrolluesit për pjesën e mbetur të kontrollit. Merren kopjet e disa prej këtyre dokumenteve (çdo dokument duhet të jetë i numëruar dhe i nënshkruar nga të dyja palët).Nëse zyrtari i kontrollit ka një ndjenjë që tregtari mund të fshehë ose të shkatërrojë disa nga dokumentet, ata mund të marrin origjinalet. Njëkohësisht mund të kërkonë që të përgatiten dokumente të tjera për inspektimin e ardhshëm. Nëse janë informata shtesë, ato mund të dërgohen me e-mail, pastaj të shtypen dhe të futen në procesverbalin e pranimi të dokumenteve.

Në përgjithësi, ky kontakt fillestar dhe informacioni i mbledhur në këtë fazë duhet të mundësojë që të përshkruajë metodologjinë e kontrollit (kontroll i plotë ose kontrollimin në vend).

Pjesa tjetër e kontrollit vazhdon si kontrollformal në lidhje me dokumentet në dispozicion, si:A janë të gjitha faturat nga furnizuesi i palës së tretë të shoqëruara me një deklaratë doganore? (Rreziku i dërgimit drejtpërdrejt apo transportit nga punonjës të kompanisë që të bartin artikuj në bagazhin e tyre), të kontrollohet përputhshmëria e informacionit midis deklaratës doganore dhe dokumenteve në dispozicion: llojin dhe koston e mallrave, llojin e faturës (nëse përmban të gjitha detajet e identifikimit: Shitësin/konsumatorin, datën, numrin, referencën dhe përshkrimin e saktë të mallrave, sasitë e faturuara, çmimin njësi, peshën dhe natyrën e mallrave, origjinën

dhe, në qoftë se mallrat janë të papaguara, faturën përfundimtare ose pro forma?). Të kontrollohet nëse përputhet klasifikimi tarifor i futur me përshkrimin tregtar?, Të kontrollohet nëse përputhet valuta në faturë me valutën e deklaruar? Të kontrollohet nëse marrëveshjet preferenciale janë të zbatueshme? Nëse është kështu, kontrolloni ekzistencën e provave dokumentare të origjinës (EUR1, Formulari A); kontrolloni përputhshmërinë ndërmjet deklarimit doganor, faturave dhe çertifikatës së origjinës; kontrolloni çertifikatën që mbulon të gjitha mallrat; kontrolloni nëse të gjitha rubrikat zyrtare janë plotësuar (veçanërisht nënshkrimi dhe vula). (Bazat e sistemit doganor 2010). Kontrolloni nëse të gjitha mallrat në listën e paketimit janë të deklaruar në të vërtetë. Për procedurat me ndikim ekonomik, të kontrollohet përputhshmëria me kërkesat, sidomos sa i përket afatit për shkarkim. Për procesin e brendshëm, kontrolloni nëse klasifikimi tarifor për materialet e importuara përputhen me mallrat e prodhuara dhe pastaj të eksportuara (Udhëzimi administrative që implementon KDA 11/2009). Për lloje të caktuara të deklarates doganore, veçanërisht për dërgesat ekspres, kontrolloni përdorimin e mundshëm të kodeve të tjera kombëtare për të shmangur disa taksa.

#### Kontrollet Thelbësore

Në këtë fazë kontrolli thelbësor është që të rikonstituohen faktet e transaksioneve për importin dhe eksportin në lidhje me klasifikimin tarifor, origjinën dhe vlerën. Duhet të kihet parasysh se këto tre elemente janë të lidhura gjithmonë. Ju duhet të kryeni studime krahasuese duke përdorur bazat e të dhënave nga ASYCUDA, për të vendosur nëse tarifa, origjina dhe vlera e futur përputhen me njëri-tjetrin dhe në përputhje me vijën e biznesit të kompanisë që kontrollohet. Pastaj të vazhdohet verifikimi se cili kanal doganor është përdorur për deklaratat? i gjelbër? i verdhë? Nëse i kuq, pse është marrë ky vendim? (Risk Management -Guidelines, 2010).

##### *a) Kontrollet e klasifikimit tarifor*

Kryerja e hulumtimeve në bazën e të dhënave për të bërë krahasime: hulumtohet për mallra të ngjashme me të njëjtën origjinë dhe që importohen në të njëjtën kohë për të vendosur nëse çmimi për njësi është bindës. Në qoftë se çmimi nuk është brenda intervalit mesatar, mund të jetë një rrezik në rrëshqitje tarifore: mallrat në fakt mund të vendosen nën një tjetër normë tarifore për të cilat detyrimet doganore janë më të larta ose për të cilat ka obligime të importit (prodhimi i dokumenteve, autorizimet, etj). Duhet të verifikohet nëse ndonjë nga zyrat doganore kanë kryer inspektime fizike të mallrave të ngjashme (nëse janë apo jo të destinuara për të njëjtin importues)

dhe kanë marrë mostra për laboratorin doganor për të përcaktuar klasifikimin tarifor. Gjatë verifikimit zyrtari i kontrolli mund t'ireferohet bazës së të dhënave për informacionet tarifore të detyrueshme (BTI) për klasifikimet tarifore të lëshuara nga BE-ja për mallra të ngjashme me ato të importuara (webfaqja Europa). Në rast kontrolli të klasifikimit tarifor duhet të vihet kujdes për mallrat: që kanë hyrë si "pjesë dhe elemente të ndara", të cilat mund të fshehin pajisje të plota, që iu nënshtrohen detyrimeve të larta, të vihet kujdes nga titujt "të tjera", ku përshkrimi i mallrave i përfshin të tjera, të merret parasysh shënimet përjashtuese për seksionet tarifore dhe kapitujt, të merren parasysh materialet përbërëse, apo materiali mbizotërues nga pesha (klasifikimin e metaleve), si dhe të vihet kujdes për mallrat e paraqitura si komplete(TARIK, 2015).

#### *b) Kontrollat e vlerës doganore*

Pasi të jenë identifikuar furnizuesit, duhet të shtoni shumat e paraqitura në kolonën përkatëse të furnitorëve të llogarive të librit të pagueshëm dhe të krahasoni shifrat me vlerën totale të faturës së importeve të listuara për të njëjtën periudhë në bazën e të dhënave. Nëse vlera doganore e deklaruar nga tregtari është më e ulët, do të ketë një mospërputhje midis kësaj shifre dhe shifrave në kontabilitet (Manual - Customs Value, 2015). Nga faturat të furnizuesve që janë kërkuar, të bëhet një listë e përbashkët e të gjitha faturave që lidhen me të njëjtën ngarkesë. Jo vetëm me faturën e bashkangjitur të deklaratës për zhdoganim të mallit. Kur më shumë se një faturë ka të bëjë me të njëjtin import (faturat shtesë ose faturime të shumta të mallrave; avanset; faturat e transportit), duhet të mblidhen të gjitha faturat për të fituar çmimin e faturuar. Si rregull, këto fatura duhet të përmbajnë ose referenca ose data duke lejuar ndërlidhjen me mallrat e importuara. Gjatë kontrollit të vlerës shumë e rëndësishme është të kontrollohen edhe Incoterm-at (termat tregtare ndërkombëtare) të deklaruara (natyra e kontratës së transportit) dhe kontrolloni se të gjitha komponentët e kostos së transportit dhe të sigurimit janë përfshirë (Incoterm 2010).

Kjo ndodh shpesh në rastet kur jo të gjitha faturat vijnë nga i njëjti furnizues ose janë dërguar tek importuesit më pas, veçanërisht në qoftë se çmimi është rregulluar apo shpenzimet shtesë janë shkaktuar nga prodhuesi më pas. Mandej duke kontrolluar vlerën e mallit të importit duhet të merren parasysh të gjitha komponentët e çmimit të paguar ose të pagueshëm, duke përfshirë: lëndën e parë, materialet e përdorura në prodhimin e mallrave të importit, shpenzimet e transportit dhe të sigurimit deri te pika e hyrjes (exw, fob, fca), shpenzimet e ngarkimit dhe trajtimet deri te pika e hyrjes, shpenzimet, kostot e punës së projektimit, planeve dhe skicimet e

kryera jashtë Kosovës, mallrat/materialët/mjetet/kallëpet janë furnizuar direkt (të dërguar nga importuesi) ose tërthorazi (lënda e parë e blerë në një vend tjetër dhe të dërgohen tek prodhuesi) nga blerësi tek shitësi për përdorim në prodhimin e mallrave të importuara, komisionet dhe ndërmjetësimet, përveçkomisioneve të blerjeve, lojaliteti dhe tarifatat përlicenca, shpenzimet e paketimit (rrjete apo qese plastike, letre), kostoja e kontejnerëve qëmbajnë mallra, vlera e çdo pjese të fitimit nga çdo rishitje, tjetërsim ose përdorim të mallrave të importuara që rrjedh drejtpërdrejt ose tërthorazi nga shitësit etj.

Pasi janë identifikuar të gjitha faturat, mund të vlerësohet vlera e mallrave dhe të krahasohet vlera me atë e cilat tregohet në bilancin e vlerës së stoqeve (klasifikimi i të gjitha kostove dhe pagesat të bëra nga blerësi), pasi që për çdo mall, një kompani llogarit çmimin e kostos, e cila përfshin të gjitha shpenzimet e bëra dhe pastaj mundëson për të vendosur çmimin e shitjes e cila përfshin një marzhëfitimi. Në këtë pikë, nuk duhet të hezitohet edhe pikat e shitjes, për të shënuar çmimin me pakicë të këtyre produkteve (për secilin sektor, diferenca do të jetë gjithmonë pak a shumë e njëjtë).Në këtë drejtim gjatë kontrollit të një transaksionit të importit, duhen shqyrtuar llogaritë që janë në dispozicion: shpenzimet e zhvillimit, koncesionet dhe të drejtat e ngjashme, ndërtimi në tokë me qira, mjetet industriale, makineri ndërtuese dhe pajisje, pagesat e paradhëniespër furnizuesit, rabate, lirime dhe diskonte, blerja e lëndës së parë, blerja e paketimit, blerja e shërbimeve, blerja e mallrave për rishitje, shpenzimet për blerje, sigurimi, komisionet dhe ndërmjetësimet nëshitje, tarifatat e honorarëve, kostot e transportit, taksat, patente etj.

### *c) Kontrolli i Origjinës*

Kontrollet e origjinës janë shumë të rëndësishme, pasi që origjina e mallrave do të përcaktojë nivelin e taksimit. Marrëveshjet preferenciale që sjellin detyrime të reduktuara, ose madje edhe zero detyrime, bartin me vete rrezikun e deklarimit të rremë të origjinës. Për më tepër, kompleksiteti i rregullave të origjinës mund të rezultojë në parregullsi nganjëherë të paqëllimshme nga ana e tregtarëve(Marrëveshja CEFTA, 2006).Gjatë inspektimit fillestar (kontrolli i parë tek kompania), duhet të kërkohet një shpjegim i plotë i të gjithë procesit të prodhimit. Informacioni i mbledhur në këtë fazë do të tregojë saktësisht se cilat mallrat janë përdorur për prodhimin e produktit përfundimtar, prej nga vjen dhe se cilat rregulla duhet të zbatohen për të përcaktuar origjinën e këtyre importeve. Kështu, për proceset e prodhimit ose përpunimit, duhet kontrolluar nëse operacionet janë të mjaftueshme për të gjetur origjinën dhe se

ato nuk janë operacione të vogla (p.sh. ripaketimi, selektimi, etj).Për shembull: Për këpucë lëkure (6403) të marra nga lënda e parë (4113), për prodhuesin do të jetë e mjaftueshme që të tregojë origjinën e vendit ku janë prodhuar, kurse për rroba (6109) të bëra nga pëlhura e pambukut të përpunuar (kapitulli 52), prodhimi do të jetë i pamjaftueshëm për të gjetur origjinën preferenciale të vendit të prodhimit (ato do të duhej të ishin prodhuar nga peri).

Metodologjia e kontrollit të origjinës së mallit; Pasi të jenë marrë shpjegime nga kompania, duhet të kontrollohet nëse origjina e deklaruar është në përputhje me strukturën ekonomike dhe realitetin e vendit të deklaruar. Për këtë qëllim, të kryeni hulumtime për: të kontrollohet ekzistenca e fabrikave me kapacitet të mjaftueshëm të prodhimit në vendin eksportues, të kontrollohet nëse vendi i deklaruar me të vërtetë posedon lëndën e parë të përdorur, të konstatohet sa i përket gjeografisë, respektivisht cilat janë vendet që kufizohen me vendin e deklaruar të origjinës për të përcaktuar rrezikun e devijimit të vendit (grumbullimin e thjeshtë, ripaketim ose transferim) që vetëm me këto operacione nuk ofron origjinë preferenciale, të përcaktohet nëse origjina e deklaruar është bindëse për sa i përket klasifikimit tarifor, vlerës së tregut në deklaratat doganore (p.sh. një vlerë e ulët për një mall që është deklaruar sipas origjinës nga një vend ku kostoja e punës dhe lëndës së parë është e lartë), të kontrollohet nëse furnizuesi/prodhuesi shfaqet në kontabilitet si furnizues. Një vëmendje të rëndësishme gjatë kontrollit të origjinës duhet verifikuar origjinaliteti/vërtetësinë dhe vlefshmërinë e certifikatave të origjinës. Nëse ka dyshime në lidhje me certifikatën e origjinës preferenciale të paraqitur në mbështetje të deklaratës doganore apo në lidhje me informacionin që përmban, autoritetet mund të kërkojnë një kontroll me qëllim të zhvleftësimit të certifikatës. Për këtë qëllim, kërkesa duhet të bëhet tek autoritetet e huaja që kanë lëshuar certifikatën, duke përcaktuar në detaje të dhënat e mbledhura që sugjerojnë se origjina e deklaruar ishte e gabuar.

### **7.3.Faza përfundimtare-paraqitja e të gjeturave dhe raportimi**

Nëse kontrolli ka zbuluar parregullsi, lloji i veprës së gjetur duhet të jetë i specifikuar dhe, në qoftë se rezultati ka qenë mospagesa e detyrimeve dhe taksave, shuma që duhet të inkasohet, duhet të përlogaritet, respektivisht pas kontrollit, dhe pasi që është identifikuar shkelja, zyrtari i kontrollit harton një raport që rigjuron rrjedhën e kontrollit, raporton gjetjet e autoritetit dhe përshkruan rregullat që zbatohen. Për të formuluar përfundimet e tyre, zyrtarët e kontrollit duhet

të sigurohen se provat e marra janë të mjaftueshme, relevante dhe të besueshme. Kjo dëshmi vjen në dy forma: e dokumentuar dhe gojarisht (nga intervistat). Duke lejuar edhe përjashtime, ky raport duhet të përfaqësojë të dyja palët. Ajo duhet të emërojë përfaqësuesin ligjor të kompanisë. Në qoftë se ka pasur një ndryshim të përfaqësuesit në mes të kohës kur është kryer vepra dhe datës në të cilën njoftimi është sjellë, ajo duhet të emërojë të dytë, d.m.th. njërin kur është kryer vepra dhe atë aktual. Sjellja e këtij njoftimi duhet të shoqërohet me një dokument të kontabilitetit, 'llogaritja' (dosja vendimmarrëse në Kosovë), duke detajuar detyrimet dhe taksat që lindin siborxh i ri, e cila do të rezultojë në një vlerësim të lëshuar për këto shuma nga doganat. Pas marrjes së vendimit për borxhin shtesë për kompaninë që kanë rrjedhur nga kontrolli, kompania ka afat të caktuar të paguajë detyrimet doganore, njëkohësisht kompania mund të bëjë kërkesë për pagesa me këste nëse paraqet arsyeshmëri, mirëpo nga ana tjetër nëse kompania refuzon të paguajë atëherë lënda dërgohet në gjykatë për trajtim të mëtejshëm. Po ashtu kompania nëse nuk pajtohet apo nuk bindet me borxhin shtesë që ka rrjedhur nga kontrolli pas zhdoganimit ka të drejtë ankese fillimisht në sektorin për rishqyrtimin e vendimeve brenda Doganës së Kosovës, nëse edhe këtu ankesa e palës në procedurë hedhet poshtë, atëherë ka të drejtë ankese në gjykatë. Në raste kur gjatë kontrollit zbulohen mashtrime të cilat si të tilla klasifikohen si vepra penale, atëherë në këtë rast përveç nxjerrjes së aktvendimit për inkasim për borxhin shtesë që nxirret nga kontrolli pas zhdoganimit, njëkohësisht rasti dërgohet edhe tek hetimet për trajtim hetimor.

## **KAPITULLI-VI-**

### **ANALIZA EMPIRIKE E TË DHËNAVE DHE PARAQITJA E REZULTATEVE**

#### **1. Përshkrimi i modelit ekonometrik**

Në këtë kapitull, fillimisht shtjellohet modeli ekonometrik i cili është zgjedhur për të hulumtuar faktorët që ndikojnë në evazionin fiskal apo informalitetin tatimor, dhe më pas do të paraqesim edhe analizën statistikore dhe rezultatet që kanë rrjedhur nga ky hulumtim. Siç kemi diskutuar edhe më lartë në këtë punim, se hulumtimi i evazionit fiskal është një problem në vete duke pasur parasysh që jo të gjithë respondentët janë të gatshëm, nëse i pyet drejtpërdrejtë, që të japin informata lidhur me evazionin fiskal, duke ditur që është çështje jo ligjore. Prandaj, shumë autorë duke marrë parasysh këtë problematik, kanë gjetur mënyra që matjen e shkallës së evazionit fiskal ta bëjnë me pyetje indirekte, jo të drejtpërdrejta. Në këtë rast edhe në këtë punim është adaptuar modelin ekonometrik, i cili është përdorur ngahulumtime tjera, respektivisht janë marrë pyetjetë ngjashme nga shumë hulumtime që bëjnë matjen e shkallës së evazionit. Pasi që edhe në hulumtimin tonë evazionin fiskal është një variabël e varur atëherë, do të duhet të bëhet matja e shkallës së evazionit. Një ndër pyetjet indirekte që është bërë me qëllim që të matet shkalla e evazionit është; “Në sektorin e njëjtë me sektorin tuaj, sa përqind e qarkullimit raportohet nga bizneset pranë autoriteteve përkatës tatimore?”. Kjo është një pyetje indirekte e cila është e bazuar në literaturë lidhur mbi taksat. Kuçdo përqindje zbritet nga numri 100 për të fituar përqindjen e evazionit fiskal për secilën firmë, apo thënë ndryshe p.sh. nëse nga hulumtimi paraqitet rezultati se raportohen 70% atëherë konsiderohet se 30% nuk raportohen dhe rezultoni të jetë shkalla e evazionit. Për qëllim të modelimit të faktorëve që ndikojnë në evazionin fiskal, është përdorur modeli ekonometrik linear si në vijim:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_k x_k \quad (1)$$

Ndërsamodeli empirik e paraqesim në vijim:

$ET_i = \beta_0 + \beta_1 \text{ gjinia } \beta_2 \text{ mosha } i + \beta_3 \text{ mosha e pronarit } + \beta_4 \text{ edukimi universitar } + \beta_5 \text{ mosha e firmës } + \beta_6 \text{ madhësia e firmës (nr.punt) } i + \beta_7 \text{ lartësia e taksave } + \beta_8 \text{ numri i kontrolleve } i + \beta_9 \text{ mungesa e kontrolleve } + \beta_{10} \text{ burokracia administrative } + \beta_{11} \text{ përceptimi ndaj korrupsionit } + \beta_{12} \text{ transparencja ndaj shpenzimit të buxhetit } + \beta_{13} \text{ besimi se edhe bizneset tjera nuk i deklarojnë taksat e plota } + \varepsilon_i.$ (2)

Ky  $Y_i$  është përqindja e evazionit fiskal;  $x$  është vektor i variablave të pavarura dhe  $\beta_i$  janë vektorët e koeficienteve. Bazuar në këtë model ne kemi modeluar empirikisht si me përshkrimin variablave si vijon:

## 2. Përshkrimi i variablave të studimit

Në vijim janë paraqitur variablat, të cilat i kemi shqyrtuar gjatë hulumtimit në këtë punim, si variabla e varur e cila është evazoni fiskal dhe variablat e pavarura, si në vijim:

**Evazoni fiskal** = përqindja e evazionit fiskal në Kosovë

**Gjinia** - 1=meshkuj, 0=femra

**Mosha e pronarit** – mosha e pronarit të firmës

**Edukimi** – 1=shkollim universitar, 0=shkollim jo universitar

**Vjetërsia (mosha) e biznesit** – mosha e firmës e shprehur si numër iviteve që nga themelimi

**Madhësia e biznesit** – logaritëm natyrorë i madhësisë së firmës i matur si logaritëm i numrit të punëtorëve. **Logaritmi** këtu është përdorur për të normalizuar të dhënat lidhur me madhësinë sepse ka ekzistuar një numër i vogël i firmave me numër të madh të punëtorëve

**Norma e tatimeve** – 1 = bizneset që kanë deklaruar se tatimet janë shumë të larta, the 0=ndryshe

**Numri i kontrolleve** – numri i vizitave të inspektorëve tatimor tek biznesi

**Mungesa e kontrolleve** – 1-firmat potencojnë se mungesa e kontrollit të duhur shkakton evazionin fiskal, 0=ndryshe

**Ngarkesa/Burokracia e administratës** – 1=firma ka deklaruar se ngarkesa administrative dhe burokraciaparaqet problem të madh për rritjen e firmës, 0=ndryshe



**Perceptimi i korrupsionit** - 1= firma ka deklaruar se korrupsioni paraqet problem të madh për ritjen e firmës, 0 = ndryshe

**Transparenca në shpenzimin e buxhetit** -1= firma ka deklaruar se nuk është e njoftuar se si dhe për çka shpenzohen mjetet e buxhetit të Kosovës, 0 = ndryshe

**Perceptimi, se të tjerët nuk paguaj tatime** - 1 = firma ka deklaruar se beson që të tjerët nuk e paguajnë tatimin, 0 = ndryshe

Tabela nr. 12, pasqyron variabellet, mënyrën e matjes, pyetje që i përgjigjen variables të caktuar dhe njësia matëse që kërkohet, si:

| <b>Variabla</b>                             | <b>Përshkrimi</b>                                                                        | <b>Pyetja</b>                                                                                                                                                                         | <b>Njësia matëse</b>                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Evazoni fiskal</i>                       | <i>Matet shuma e shitjeve të padeklaruara</i>                                            | <i>Në seksionin VII. Të pyetësorit, Tatimet, pyetja 4. Sipas mendimit tuaj, sa përqindtë qarkullimit një biznes i ngjashëm me tuajin raporton tek administrata tatimore? _____</i>    | <i>Shkruhet në përqindje(%)</i>                                                                                                                                                                                                       |
| <i>Gjinia / Mosha / edukimi universitar</i> | <i>Përmes të dhënave është matur ndikimi i faktorëve individual në evazionin fiskal.</i> | Seksioni i -I- , i pyetësorit<br>Të dhënat personale mbi të anketuarin.<br>1. Gjinia (rrumbullakso) ?<br>2. Mosha (shëno vitet) ? _____<br>3. Përgatitja profesionale (rrumbullakso)? | Për gjini, rrumbullakohet:<br>1) Mashkull<br>2) Femër<br>Për moshën shënohet numri i viteve. _____<br>Për nivelin e edukimit shënohet<br>1.Shkolla fillore,<br>2.Shkolla e mesme,<br>3.Arsimi universitar<br>4.Arsimim pasuniversitar |
| <i>Mosha vjetërsia e kompanisë</i>          | <i>Numri i vitit nga kur është themeluar dhe ka filluar të punoj biznesi .</i>           | <i>Seksioni II - të i pyetësorit,Të dhënat mbi ndërmarrjen, pyetja Nr. 4 Vitii themelimit (shëno vitin kur ka filluar ndërmarrja të punojë) ?</i>                                     | <i>Viti i themelimit</i>                                                                                                                                                                                                              |
| <i>Madhësia e kompanisë</i>                 | <i>Matja në bazë të numrit të punëtoreve</i>                                             |                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                       |

|                                                 |                                                                                                 |                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Numri i kontrolleve</i>                      | <i>Matja nga numri i kontrolleve që është realizuar nga administrata tatimore</i>               | <i>Pyetja 7. Sa herë në muaj vizitohet biznesi juaj nga Administrata Tatimore?</i><br>_____.                                                                               | <i>Shënohet numri i herëve të vizitave</i>                                                                                                                                            |
| <i>Norma e taksave</i>                          | <i>Matja e normës tatimore të perceptuar nga biznesi</i>                                        | <i>Si i konsideroni normat tatimore?</i>                                                                                                                                   | <i>a. shumë të larta<br/>b. të larta<br/>c. mesatare<br/>d. të ulëta<br/>e. ref PP (Pa përgjigje)</i>                                                                                 |
| <i>Mungesa e kontrolleve</i>                    | <i>Matet përceptimi i bizneseve nëse mungesa e kontrollit të duhur pengon pagesën e taksave</i> | <i>Pyetja 8. Ku qëndrojnë pengesat kryesore për pagesën e tatimit (mund të rrumbullakohen më shumë se një përgjigje) ?</i>                                                 | <i>1.tatimet e larta; 2.mungesa e shprehisë për pagimin etatimit 3.mungesa e kontrollit të duhur 4.për shkak se të tjerët nuk e paguajnë (pabarazisë) tjetër (specifiko)</i><br>_____ |
| <i>Ngarkesa administrative e taksave</i>        | <i>Matja në bazë të vlerësimit të faktorëve nga biznesi</i>                                     | <i>Seksioni IV i pyetësorit; Pengesat/ barrierat në afarizëm, Pyetja e parë.<br/>1. Rango sipas mendimit tuaj faktorët të cilët paraqesin pengesë për afarizmin tuaj ?</i> | <i>5=pengesë shumë e madhe,<br/>4=pengesë e madhe,<br/>3= është pengesë,<br/>2=pengesë e vogël,<br/>1=nuk është pengesë,</i>                                                          |
| <i>Përceptimi ndaj korrupsionit</i>             | <i>Matja e perceptimit të bizneseve ndaj korrupsionit</i>                                       | <i>Seksioni IV i pyetësorit; Pengesat/ barrierat në afarizëm, Pyetja e parë.<br/>1. Rango sipas mendimit tuaj</i>                                                          | <i>5=pengesë shumë e madhe,<br/>4=pengesë e madhe,<br/>3= është pengesë,<br/>2=pengesë e vogël,<br/>1=nuk është pengesë,</i>                                                          |
| <i>Transparenca ndaj shpenzimit të buxhetit</i> | <i>Matet se sa janë të informuar bizneset për shpenzimet e buxhetit</i>                         | <i>Pyetja;A jeni të informuar se për çfarë përdoren mjetet që grumbullohen nga tatimet dhe doganat, respektivisht për buxhetin e Kosovës ?</i>                             | <i>1.jam i informuar plotësisht<br/>2.kam informata të pjesshme<br/>3.s’jam i informuar.</i>                                                                                          |

|                             |                                                                                                                    |                                                                                                                            |                                                                                                                                                           |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Taksa paguesve tjerë</i> | <i>Matja e perceptimit nëse është pengës e pagesës së taksave kur perceptohet se të tjerët nuk paguajnë taksat</i> | <i>Pyetja 8. Ku qëndrojnë pengesat kryesore për pagesën e tatimit (mund të rrumbullakohen më shumë se një përgjigje) ?</i> | <i>1.tatimet e larta; 2.mungesa e shprehisë për pagimin etatimit 3.mungesa e kontrollit të duhur 4.për shkak se të tjerët nuk e paguajnë (pabarazisë)</i> |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 3. Pasqyrimi statistikor i variableve

Një pasqyrë statistikore e variabaleve të përdorura në model është dhënë si në vijim. Nga ajo që shihet vërtetohet se evazoni fiskal me mostër tonë është 35.66 % që do të thotë se është reprezentativ edhe për nivelin e vendit sepse siç kemi potencuar edhe tek kapitulli imetodologjisë, mostra jonë është mostër e rastit dhe është reprezentative për sektorin privat.

Tabela nr. 13 , Statistika përshkruese për mostrën e bashkuar ndër sektoriale:

| <b>Variablet</b>                                 | <b>Obs</b> | <b>Mean</b> | <b>Std. Dev.</b> | <b>Min</b> | <b>Max</b> |
|--------------------------------------------------|------------|-------------|------------------|------------|------------|
| Evazoni fiskal                                   | 412        | 35.66505    | 24.98018         | 0          | 98         |
| Gjinia                                           | 501        | .8303393    | .3757096         | 0          | 1          |
| Mosha e pronarit                                 | 487        | 38.04517    | 11.43176         | 19         | 71         |
| Edukimi universitar                              | 501        | .3712575    | .483624          | 0          | 1          |
| Vjetërsia (mosha) e biznesit                     | 501        | 11.61277    | 9.460114         | 1          | 62         |
| Madhësia e biznesit                              | 471        | 1.268988    | 1.204833         | 0          | 6.907755   |
| Norma e lartë e taksave                          | 501        | .3493014    | .4772258         | 0          | 1          |
| Numri i kontrolleve                              | 369        | .9660504    | .9177163         | 0          | 6          |
| Mungesa e kontrollit të duhur                    | 501        | .0898204    | .28621           | 0          | 1          |
| Ngarkesa dhe burokracia                          | 501        | .251497     | .4343072         | 0          | 1          |
| Perceptimi ndaj korrupsionit                     | 501        | .3473054    | .4765897         | 0          | 1          |
| Mos transparenca ndaj buxhetit                   | 500        | .948        | .2222494         | 0          | 1          |
| Perceptimi nëse edhe të tjerët nuk paguaj tatime | 501        | .0658683    | .2482996         | 0          | 1          |

#### **4. Testet statistikore që janë përdorur në model**

Para se të bëjmë interpretimin dhe komentimin e rezultateve ekonometrike, në fillim do të pasqyrojmë testet diagnostikuese për të shikuar përshtatshmërinë e modelit të zgjedhur ekonometrik. Siç e kemi cekur edhe tek kapitulli i metodologjisë, për të përpunuar të dhënat, respektivisht për të testuar disa faktorë që ndikojnë në evazionin fiskal në Kosovë, së pari është përdorur testi diagnostikues, që ka qenë i domosdoshëm në këtë rast. Përdorimi i testeve diagnostikues tregon se ekziston një prezencë e lehtë e heteroskedasticitetit dhe jonormalitetit. Kjo paraqitet kryesisht atëherë kur shumica e variablave në model janë variabla kategorike. Për të eliminuar këtë problem është përdorur opsioni në STATA “robust standard error” i bazuar në “Huber-White sandwich estimates option” i cili nuk presupozon distributin identik të gabimit standard. Për të vazhduar më tutje është kryer testimi për multikolinearitet, duke shfrytëzuar Variable Inflated Factor (VIF) në STATA ku vlera e të cilës është 1.97 dhe kjo vlerë tregon se nuk ka problem të multikolinearitetit në të dhëna. Po ashtu, matrica e korrelacionit të variablave të prezantuar tregon se nuk kemi korrelacion të madh ndërmjet variave të pavarura.

Fuqia shpjeguese e modelit  $R^2_{\text{adjusted}} = 0.109$  që do të thotë se afër 11 për qind e variacionit të variabëlave së varur shpjegohet me variacionin e variablave të pavarura e cila është e zakonshme në këtë lloj të dhënave në tranzicion (Irish Hashi dhe Krasniqi, 2011).

Testi statistikor  $F(12, 275) = 3.28$  me nivel të signifkancës  $\text{Prob} > F = 0.0002$  tregon se hipoteza që të gjithë koeficientet së bashku nëse kanë vlerë zero, refuzohet. Kjo do të thotë se koeficientet kanë vlerë më të lartë të zero dhe janë statistikisht signifkante dhe të rëndësishme për të shpjeguar dukurinë e evazionit fiskal në Kosovë.

#### **5. Përshkrimi specifik i modelit dhe komentimi i rezultateve ekonometrike**

Për të paraqitur dhe për të komentuar rezultatet ekonometrike, kemi paraqitur edhe tabelën nr.13 në vijim, dhe si e tillë është e ndarë në tri kolona, ku secila kolonë përfaqëson një model ekonometrik. Respektivisht rezultatet ekonometrike kanë përbërje nga tri modele, si:

-Në kolonën e parë (Modeli 1) - Këtu kemi vendosur modelin bazik me variabël që ka të bëjë me

ndërmarrësit dhe vetë kompanitë. Rezultatet e përfituara nga ky model, tregojnë që :

Mosha e firmës ka ndikim statistikisht signifikant dhe pozitiv në rritjen e evazionit fiskal. Që do të thotë sa më vjetër që të jetë kompania gjasat për rritjen e nivelit të evazionit fiskal në Kosovë janë më të mëdha.

Po ashtu, madhësia e firmës ka ndikim statistikisht signifikant dhe negativ në evazionin fiskal. Të tjerat si gjinia, mosha dhe edukimi i pronarit nuk janë statistikisht signifikant. Kjo do të thotë se është e nevojshme hulumtimi i faktorëve tjerë përveç faktorëve personal.

-Në kolonën e dytë (Modeli 2) -Kemi plotësuar modelin bazik me variabla tjera si: Numri i kontrolleve, mungesa e kontrolleve dhe perceptimi i normave të larta. Nga të gjitha këto tri variabla vetëm variabli *perceptimi i normave të larta tatimore* është statistikisht signifikante gjë që tregon se sa më i madh që është perceptimi i normave tatimore është e lartë aq më i madh do të jetë evazoni fiskal.

-Në kolonën e tretë (Modeli 3) -Në këtë model janë vendosur variablat që lidhen me perceptimet e pronarëve të bizneseve lidhur me faktorët institucional, si; barrierat administrative, perceptimi ndaj korrupsionit, transparenca në mënyrën e shpenzimeve të buxhetit dhe perceptimi se edhe të tjerët nuk paguajnë tatime. Nga të gjitha këto variabla paraqitet se variable me signifikancë statistikore më të lartë është perceptimi ndaj korrupsionit i cili ka ndikim statistikisht shumë të lartë në evazonin fiskal. Kjo do të thotë se sa më i lartë që të jetë perceptimi se korrupsioni është i lartë aq më i madh do të jetë evazoni fiskal. Si rrjedhojë, pronarët e bizneseve që e perceptojnë korrupsionin si të lartë mesatarisht kanë tendencë të shkaktojnë evazion fiskal më të lartë krahasuar me pronarët që kanë të gjitha karakteristikat e njëjta por që e perceptojnë korrupsionin si jo shumë të lartë. Në vijim paraqesim rezultat në formë tabelare.

Tabela nr.14, pasqyron rezultatet ekonometrike, të përmbledhura në tri modele;

| Variables           | Modeli 1              | Modeli 2               | Modeli 3                 |
|---------------------|-----------------------|------------------------|--------------------------|
|                     | (Faktorët Individual) | (Faktorët Tradicional) | (Faktorët Institucional) |
| Gjinia              | -2.917<br>(3.597)     | -8.494**<br>(4.185)    | -9.645**<br>(4.171)      |
| Mosha e pronarit    | 0.0631<br>(0.119)     | 0.0189<br>(0.132)      | 0.0491<br>(0.131)        |
| Edukimi Universitar | -3.324<br>(2.695)     | -4.097<br>(3.030)      | -4.020<br>(3.002)        |
| Mosha (vjetërsia) e | 0.318**               | 0.272*                 | 0.292*                   |

|                                            |                     |                     |                     |
|--------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| biznesit                                   | (0.146)             | (0.157)             | (0.155)             |
| Madhësia e biznesit                        | -1.963*<br>(1.113)  | -2.110*<br>(1.245)  | -1.990<br>(1.224)   |
| Normae taksave                             | -                   | 7.391**<br>(3.051)  | 5.039<br>(3.623)    |
| Numri (shpeshtësia) i kontrolleve          | -                   | 0.147<br>(1.562)    | 0.600<br>(1.541)    |
| Mungesa e kontrolleve të duhura            | -                   | 1.369<br>(5.568)    | 3.242<br>(5.493)    |
| Burokracia e administratës                 | -                   | -                   | -0.515<br>(3.807)   |
| Perceptimi i korrupsionit                  | -                   | -                   | 10.00***<br>(3.114) |
| Transparenca në shpenzimin e buxhetit      | -                   | -                   | -8.102<br>(12.61)   |
| Perceptimi se të tjerët nuk paguajnë taksa | -                   | -                   | 10.97*<br>(5.695)   |
| Constant                                   | 36.16***<br>(5.562) | 42.62***<br>(6.751) | 46.06***<br>(13.87) |
| Observations                               | 381                 | 288                 | 288                 |
| R-squared                                  | 0.028               | 0.061               | 0.109               |

Standard errors in parentheses

\*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1

### 5.1.Paraqitja dhe përshkrimi i rezultateve për secilën hipotezë të ngritur

Përshkrimi i rezultateve në këtë pjesë do të bëhet bazuar në pyetjet kërkimore dhe hipotezave të caktuara që janë paraqitur për t’iu përgjigjur pyetjeve kërkimore.

Pyetja e parë kërkimore në këtë punim ka pasur për qëllim që të bëj matjen e shkallës së evazionit fiskal në Kosovë. Rezultate e hulumtimit që janë kryer me rreth 500 përfaqësues të bizneseve, ku në këtë pyetje janë përgjigjur 412 respondent, ka rezultuar se shkalla e evazionit fiskal në Kosovë ishte 35.66%.

Bazuar në pyetjen e dytë kërkimore në këtë punim se; Çfarë ndikimi kanë faktorët individual në uljen e evazionit fiskal në Kosovë? -Për t’iu përgjigjur kësaj pyetjeje kërkimorejanë ngritur pesë hipoteza, të cilat mund të ndihmojnë në shpjegimin e hipotezës kryesore të ngritur në këtë punim.

Pra në kuadër të grupit të faktorëve individual, janë këto hipoteza:

H<sub>1</sub>: Meshkujt kanë tendencë më të madhe të shmangies së tatimeve se sa femrat

Për të përshkruar rezultatin nga testimi statistikornë këtëhipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike në secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e parë (Modeli 1 – Faktorët Individual), në rreshtin e parë, rezultati tregon që nuk ka ndikim statistikisht signifkant, pasi që P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar nivelin e signifkancën në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultat do të thotë se, gjinia nuk ka ndikim të rëndësishëm në evazionit fiskal në Kosovë.

H<sub>2</sub>: Mosha e pronarit ka ndikim statistikisht signifkant në evazionin fiskal

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtëhipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e parë (Modeli 1 – Faktorët Individual), në rreshtin e dytë paraqitet që nuk ka ndikim statistikisht signifkant, pasi që edhe P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar signifkancën në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultati do të thotë se, mosha e pronarit nuk ka ndikim të rëndësishëm në evazionit fiskal në Kosovë.

H<sub>3</sub>: Personat me edukim universitar kanë tendencë më të madhe për raportim të taksave

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtëhipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike për secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e parë (Modeli 1 – Faktorët Individual), në rreshtin e tretë paraqitet se nuk ka ndikim statistikisht signifkant, pasi që edhe P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar signifkancën në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultati do të thotë se, niveli i edukimit universitar nuk ka ndikim të rëndësishëm në evazionit fiskal në Kosovë.

H<sub>4</sub>: Mosha (vjetërsia) e biznesit ka ndikim në evazoni fiskal në Kosovë

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë në këtëhipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e parë (Modeli 1 – Faktorët Individual), në rreshtin e katërt, rezultati tregon se ka ndikim statistikisht signifkant dhe pozitiv, pasi që edhe P-Value është më e vogël, respektivisht  $p < 0.05$ .

Ky rezultat do të thotë se sa më i vjetër që të jetë biznesi gjasat për rritjen e shkallës të evazionit fiskal nga ato biznesejanë më të mëdha.

H<sub>5</sub>: Madhësia e firmës ka ndikim në evazionin fiskal në Kosovë

Për të përshkruar rezultatin nga testimi statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e parë (Modeli 1 – Faktorët Individual), në rreshtin e pestë paraqitet se ka ndikim statistikisht signifikant dhe negativ, pasi që edhe P-Value më e vogël, respektivisht  $p < 0.1$ , që do të thotë se ka një probabilitet më të vogël se 10% që ky rezultat të jetë i rastësishëm. Ky rezultat do të thotë që sa më i madh të jetë biznesigjasat janë më të vogla që këto biznese të shkaktojnë evazion fiskal në Kosovë.

Bazuar në pyetjet kërkimore, pyetja e tretë kërkimore në këtë punim është; Çfarë ndikimi kanë faktorët tradicionalnë uljen e evazionit fiskal në Kosovë? Për t'iu përgjigjur kësaj pyetjeje kërkimore janë ngritur tri hipoteza.

Pra në kuadër të grupit të faktorëve tradicional, janë këto hipoteza:

H<sub>0</sub>: Numri i kontrolleve fiskal tek bizneset nuk ndikon në uljen e evazionit fiskal në Kosovë

H<sub>1</sub>: Numri i kontrolleve fiskal tek bizneset ndikon në uljen e evazionit fiskal në Kosovë

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikor në këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e dytë (Modeli 2 – Faktorët Tradicional), në rreshtin e shtatë paraqitet rezultati ku tregon që nuk paraqet ndikim statistikisht signifikant, pasi që P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar signifikancën në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultati do të thotë që duhet pranuar H<sub>0</sub> - Hipoteza zero, dhe duhet të refuzohet H<sub>1</sub>- Hipoteza alternative, pasi që numri i kontrolleve fiskale tek bizneset nuk ka ndikim në uljen e evazionit fiskal në Kosovë.

Me qëllim që të argumentohet edhe më tej hipotezën kryesore, që sipas rrezultatit nga pyetësorët, është paraqitur që numri i kontrolleve nuk është signifikantë apo e rëndësishme statistikisht për të ndikuar në uljen e evazionit fiskal në Kosovë. Në këtë rast kemi analizuar edhe



të dhënat tjera të paraqitura në tabelën 10 dhe 10.a, ku këto të dhëna përmbajnë numrin e kontrolleve nga ATK-ja, sipas regjioneve dhe tatimin shtesë të mbledhur pas kontrolleve, për vitet nga 2009 deri 2016. Pas analizimit statistikor të këtyre të dhënave, numrit të kontrolleve dhe tatimit shtesë sipas tabelës 10. dhe 10.a, është paraqitur që, numri i kontrolleve në raport me tatimin shtesë nuk ka ndikim statistikisht signifkant.

H<sub>2</sub>: Mungesa e kontrolleve të duhuravenga administrata e tatimeve ka ndikim në evazionin fiskal në Kosovë.

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike në secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e dytë (Modeli 2 – Faktorët Tradicional), në rreshtin e tetë, rezultati tregon që nuk ka ndikim statistikisht signifkant, pasi që P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar nivelin e signifkancës në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultat të thotë se, mungesa e kontrolleve të duhura tek bizneset nuk ka rëndësi për të shpjeguar shkallën e evazionit fiskal në Kosovë.

H<sub>3</sub>: Bizneset që e perceptojnë normën tatimore si të lartë kanë tendencë për të bërë më shumë evazion fiskal.

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike të secilës variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e dytë (Modeli 2 – Faktorët Tradicional), në rreshtin e gjashtë, rezultati tregon se ka ndikim statistikisht signifkant dhe pozitiv, pasi që edhe P-Value është  $< 0.05$ . Ky rezultat do të thotë sa më imadhe perceptimi se norma e taksave është e lartë, gjasat janë më të mëdhapër rritjen e shkallës së evazionit fiskal.

Bazuar në pyetjet kërkimore, pyetja e katërt kërkimore në këtë punim është; Çfarë ndikimi kanë faktorët institucional në uljen e evazionit fiskal në Kosovë? Për t’iu përgjigjur kësaj pyetje kërkimore janë ngritur katër hipoteza, të cilat mund të ndihmojnë në shpjegimin e faktorëve që ndikojnë në uljen e evazionit fiskal në Kosovë.

Pra janë ngritur disa hipoteza në kuadër të faktorëve institucional, si në vijim:

H<sub>1</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë se ka burokraci në administratën e taksave dhe tatimeve kanë tendencë për të shkaktuar shumë evazion fiskal.

Për të përshkruar rezultatin nga testimi statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e tretë (Modeli 3 – Faktorët Institucional), në rreshtin e nëntë, rezultati tregon që nuk ka ndikim statistikisht signifikant, pasi që edhe P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar nivelin e signifikancës në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultat do të thotë, perceptimi se ka burokraci dhe ngarkesa administrative nuk ka rëndësi për të shpjeguar ndikimin në evazionin fiskal në Kosovë.

H<sub>2</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë, se korrupsionin është pengesë për zhvillimin e biznesit të tij, kanë tendencë më të lart për të shkaktuar evazion.

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohet rezultatet ekonometrike të secilës variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e tretë (Modeli 3 – Faktorët Institucional), në rreshtin e dhjetë paraqitet rezultati se ka ndikim statistikisht signifikant dhe pozitiv, pasi që edhe P-Value është më e vogël, respektivisht  $p < 0.01$ , që do të thotë 1% janë gjasat e gabimit. Ky rezultat do të thotë se, gjasat janë shumë të mëdha të shkaktojnë evazion fiskal nga personat që perceptojnë korrupsionin sipengës në zhvillimin e biznesit të tyre.

H<sub>3</sub>: Ndërmarrësit që perceptojnë që nuk ka transparencë mbi mënyrën dhe qëllimet e shpenzimit të buxhetit kanë tendencë më të lart për të shkaktuar evazion fiskal.

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike të secilës variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e tretë (Modeli 3 – Faktorët Institucional), në rreshtin e njëmbëdhjetë, rezultati tregon se nuk ka ndikim statistikisht signifikant, pasi që edhe P-Value është më e madhe se sa është e përcaktuar për të treguar nivelin e signifikancës në këtë model, pra  $P > 0.1$ . Ky rezultat do të thotë se, perceptimi që nuk ka transparencë mbi mënyrën dhe qëllimet e shpenzimit të buxhetit nuk ka rëndësi për të shpjeguar ndikimin në evazionin fiskal në Kosovë.

H<sub>4</sub>: Ndërmarrësit që e perceptojnë se edhetë tjerët nuk e paguajnë tatimin kanë tendencë më të lartpër të shkaktuar evazion fiskal.

Për të përshkruar rezultatin nga testimin statistikornë këtë hipotezë, i referohemi tabelës nr. 14, ku pasqyrohen rezultatet ekonometrike të secilën variabël në shqyrtim, respektivisht në kolonën e tretë (Modeli 3 – Faktorët Institucional), në rreshtin e dymbëdhjetë, rezultati tregon se kandikim statistikisht signifikant dhe pozitiv, pasi që edhe P-Value është më e vogël se sa kufiri i përcaktuar, respektivisht  $p < 0.1$ , që do të thotë 10% janë gjasat e gabimit. Nga ky rezultatparaqitet se sa më i madh të jetë perceptimi, se edhe të tjerët nuk paguajnë tatimet e plota, gjasat janë më të mëdha për t'u rritur evazionit fiskal në Kosovë nga ato biznese që perceptojnë këtë dukuri.

## **6. Përshkrimi dhe paraqitja e analizës cilësore**

Pasi që gjatë hulumtimi kemi përdorur qasjen metodologjike sasiore dhe cilësore, në këtë rast do të paraqesim edhe rezultatet e analizës cilësore, pasi më lart kemi paraqitur rezultatet nga analiza sasiore. Në rastin e këtij punimi pasi kemi nxjerrë rezultatet sasiore, kemi përgaditur hulumtim cilësor për të thelluar hulumtimin më tej për faktorët e caktuar në kuadër të çështjes së evazionit dhe shkaktarët e tij; ku në hulumtimin për analizë cilësore janë intervistuar 28 përfaqësues të bizneseve.

Fillimisht nga hulumtimi cilësorë, kemi pasur për qëllim që të përforcojmë bindjen se në rastet kur matet shkalla e evazionit fiskal a kemi plotësisht të drejt që të përdorim metodë indirekte apo mund të përdorim edhe metodën direkte, respektivisht a do të parashtrojmë pyetjen sikur në këtë hulumtim; Sa mendoni që bizneset e ngjashme me kategorinë e biznesit tuaj raportojnë qarkullimin e tyre në organet tatimore ? , (pyetje indirekte), apo duhet të pyesim drejtpërdrejt, si p.sh të ngjashëm me : A bënë ti evazion fiskal ? Sa bënë ti apo biznesi juaj evazion fiskal? Sa bënë evazion fiskal konkurrentijuaj ? e të tjera të ngjashme (pyetje direkte). Lidhur me këtë, në pyetësin për hulumtim cilësorë, kemi parashtruar pyetje; Sa jeni të gatshëm të jepni informata, nëse i keni për evazion fiskal në Kosovë ? . Nga përmbledhja e përgjigjeve paraqesim rezultatet se:

Nuk janë plotësisht të gatshëm që të japin informata për evazionin fiskal edhe nëse i kanë ato

informata, po citoj një respodet “ *të gjithë e din, askush nuk e thotë*”, e ka fjalë për evazionin që bëhen në vend, pretendon se të gjithë e din që bëhet por nuk është gatishmëria për të treguar edhe diçka që mund të shohim së bashku. Duke pasur parasysh që është një dukuri jo ligjore, dhe shkaktohet e evazionit ndjekën vazhdimisht dhe mund të dënohen, njerëzit nuk dëshirojnë të bëhen pjesë e këtyre episodeve edhe kur e din që dikush bënë evazion. Mosgatishmëria e plotë për t’u përgjigjur rreth evazionit fiskal përcillet edhe me një dozë frike pasi që respondentin nuk është i sigurt nëse aktorët e hulumtimit do të mbajnë konfidencial respondentët apo do të paraqesin ata tek organet tatimore apo hetuesit, prandaj edhe ngurrojnë apo hezitojnë të përgjigjen, në këtë kontekst po citoj një respodent ku thotë “*ku e di unë, kush je ti*”, që paraqet një dyshim që ti mund të jesh një hetues, një zyrtar tatimor që mbledh të dhënat inteligjente që më vonë t’ju bëjë kontroll, e jo një hulumtues për qëllime shkencore. Prandaj, pyetjet indirekte ku respondentin pyetet për deklarament të qarkullimit dhe jo për veten e tij por për biznesin e ngjashëm mund të konkludojmë se është më e qëlluar se sa ato të drejtpërdrejta, sepse në fund të fundit termi “përmbytje” është i kundërt dhe pozitiv në krahasim me termi “evazion” që konceptohet negativ me mos përmbytje, prandaj edhe respondentin e ka më të lehtë të përgjigjet për deklarimin e të hyrave për të tjerët deri sa nuk flet fare për evazion.

Në pyetjen e dytë në kuadër të analizës cilësore kemi; A mendoni bizneset që janë themeluar më herët (pra janë më të vjetra), bëjnë më shumë evazion fiskal dhe pse mendoni ashtu? Kjo pyetje ka rrjedhur nga analiza sasiore ku ka rezultuar që bizneset më të vjetra shkaktojnë më shumë evazion fiskal.

Në vijim po përmbledhim arsyeshmërit nga hulumtimi cilësor që është bërë në përpjekje për të gjetur shkaqet, ku shumë respondent kanë dhënë arsyet e veta, se:

Përfaqësuesit e këtyre kompanive mund të kenë ngritur eksperiencën e tyre për vite me radhë për të bërë evazion fiskal.

Kanë njohuritë mbi teknikat e kontrollit dhe analizën e rrezikut nga organet taksambledhëse, dhe mbi bazat e saj krijojnë mbrojtjen e tyre që të pengojnë zbulimin e evazionit nga administrata e tatimeve. Nëse citojmë një respodent “*E dinë mirë çka kontrollon inspektori*”.

Për më tej mund të krijojnë lidhje me zyrtarët tatimorë si rezultat të kontrolleve të shpeshta nga inspektorët të njëjtë.

Kanë mësuar për vite me radhë hapësirat ligjore dhe i shfrytëzojnë ato për mos pagesë të taksave të plota, respektivisht për të shkakuar shmangie tatimore.

Në pyetjen e tretë në kuadër të analizës cilësore kemi; Pse mendohet se sa më të madha që janë bizneset aq më pak mund të shkaktojnë evazion fiskal ? Po ashtu edhe kjo pyetje ka rrjedhur nga analiza sasiore ku ka rezultuar që sa më të madha që janë bizneset tendenca është më e vogël për të shkaktuar evazion fiskal.

Në vijim po japim arsyeshmëritë nga hulumtimi cilësor që është bërë në përpjekje për të gjetur shkaqet, ku shumë respondent kanë dhënë arsyet e veta, se:

Kanë një numër më të madh të punëtorëve, strukturë më të gjere të organizimit, më shumë degë dhe nën-degë të biznesit në vende të ndryshme kjo si e tillë mund t'ju bëjë të vështirë përfaqësueset e bizneseve që të menaxhohet aktiviteti legal dhe ilegal në të njëjtën kohë, prandaj mund të heqin dorë nga aktiviteti ilegal për të fokusuar energjinë vetëm në aktivitetet legale.

Kryesisht në kompanit e mëdha janë të ndarë pronari (pronarët) dhe menaxherët, në këtë rast nëse njëra palë ka gatishmërinë për të ushtrua aktivitetin informale mund të mos pajtohet apo mos të jetë e gatshme me palën tjetër.

Përfaqësuesit e bizneseve apo pronarët në këtë rast mund të kenë dozë frike për të ushtruar aktivitete ilegale, pasi që të njëjtin duhet ushtruar përmes menaxhereve apo personelit të caktuar në kuadër të kompanisë, dhe si i tillë nuk ndihet i sigurt nëse një menaxher apo një punonjës nuk do të zbulon atë aktivitet pran autoriteteve taksa mbledhëse, po citojmë një respondent kur thotë *“ku i dihet nëse nesër e largon nga puna një punëtor, ai krejt mashtrimet që i ka bërë biznesi ka me i treguar”*.

Kryesisht kompanitë e mëdha janë në fokus të kontrolleve më të thelluara prandaj kjo mund ti bëjë që të pezullojnë aktivitete informale apo evazionin fiskal.

Në pyetjen e katërt në kuadër të analizës cilësore kemi; A mendohet, se gjithmonë kontrollet e shpeshta zvogëlojnë evazion fiskal ? Po ashtu edhe kjo pyetje ka rrjedhur nga analiza sasiore ku ka rezultuar që shpeshtësia apo frekuenca e kontrolleve nuk e zvogëlon evazionin.

Në vijim po përmbledhim arsyeshmëritë nga hulumtimi cilësor që është bërë në përpjekje për të gjetur shkaqet, ku shumë respondent kanë dhënë arsyet e veta, se:

Shpeshtësia e kontrolleve apo sa më shumë kontrolle, me numrin e njëjtë të inspektorëve të

taksave / tatimeve, do të thotë se kontrollet bëhen shpejt, sepse po të bëhet ngadalë një inspektor nuk mund të bëjë shumë kontrolle, si rezultat nuk do të kishim shumë kontrolle tek i njëjti biznes. Ku kontrollet bëhen shpejt mund të mos jenë të thelluara, nëse një kontroll nuk është i thelluar nuk mund të jetë efektiv apo imirëfilltë, po citoj një respondent *“nëse bëhet shpejt nuk bëhet mirë”* . Prandaj me kontrolle pa një kohë të caktuar të mjaftueshme në dispozicion nuk mund të kontrolloj, verifikoj të gjitha çështje e mundshme që kanë mundur të shkaktojnë evazion.

Në pyetjet tjera në kuadër të analizës cilësore, nuk kemi marrë përgjigjet të qarta dhe që japin arsyeje të plota për të treguarshkakun e çështjeve që kemi pasur qëllim të hulumtojmë përmes kësaj analize.

## **KAPITULLI-VII-**

### **KONKLUZIONET DHE REKOMANDIMET**

#### **1. Konkluzionet**

Derisa në këtë studim kemi vlerësuar shkallën e evazionit fiskal në Kosovë dhe disa nga faktorët përcaktues që mund të ndikojnë në evazionin fiskal në Kosovë, në këtë rast kemi bazuar hulumtimin kryesisht në perceptimin e bizneseve. Për të vlerësuar apo për të matur shkallën e evazionit fiskal në Kosovë, janë pyetur bizneset, se sa mendojnë që është nivelin e shitjeve (qarkullimi) i deklaruar për qëllime tatimore nga bizneset e ngjashme me sektorin e tyre, respektivisht nga konkurrentët e tyre. Në këtë mënyrë përqindja e raportuar zbritet nga përqindja maksimale e mundshme që është 100 %, dhe nga kjo paraqitet pjesa e pa raportuar, respektivisht regohet në mënyrë indirekte shkalla e evazionit fiskal. Pra kjo nuk është metodë direkt e matjes së evazionit fiskal, duke pasur parasysh se shumë studime kanë treguar që shkalla e evazionit në një vend, kryesisht në vendet në tranzicion kanë argumentuar që për të hulumtuar evazionin fiskal mënyra më e mire është që të bëhet matja në mënyrë indirekte, prandaj kjo mënyrë indirekte ka gjetur edhe mbështetje metodologjike për të hulumtuar këtë dukuri.

Në këtë hulumtim përfaqësuesit e bizneseve të anketuara kanë deklaruar se në masë mesatare bizneset në sektoret e ngjashme me të tyre apo konkurrentet e tyre deklarojnë shitjet (qarkullimin) për qëllim tatimi rreth 64.34% . Nga ky rezultat në mënyrë indirekte mund të paraqitet se shkalla e shumës të pa raportuar në këtë hulumtim është 35.66%, që mund të konsiderohet si shkalla e evazionit fiskal në Kosovë. Në këtë mënyrë bizneset raportojnë shuma më të ulëta për qëllime tatimore dhe paguajnë më pak se sa do të duhet të paguajnë realisht. Kjo shkallë e evazionit fiskal që është paraqitur nuk është një rezultat ekstrem me rezultatet e disa hulumtimeve tjera që janë kryer në periudha të caktuara kohore. Pra, ku kemi edhe një ndryshim jo të madh me gjetjen e studimeve tjera, apo përafërsisht të ngjashme. Prandaj rezultatet të ngjashme kemi tek anketa që është realizuar nga Instituti Ri-Invest në vitin 2013, ku në këtë hulumtim përqindja e shitjeve të deklaruar ishte 65.6% apo shkalla e evazionit fiskal rrjedhimisht ishte 34.4%, po ashtu në një studim tjetër nga institute Ri-Invest në vitin 2017, nga anketa që

është realizuar janë paraqitur rezultatet që përqindja e shitjeve të deklaruar është 68%, rrjedhimisht niveli i evazionit 32%. Po ashtu nga disa studime të njëpasnjëshme të bëra nga ekspertët e angazhuar nga BE-ja, është vlerësuar se shkalla e evazionit fiskal në Kosovë nga viti 2006 deri 2012 nga 26.7 % - 34%, po ashtu nivel përafërsisht i njëjtë është gjetur edhe në vendet e rajonit, respektivisht në Ballkanin Perëndimor. Niveli i evazionit fiskal për periudhën 2006 – 2012 është paraqitur të jetë, si: Shqipëria 37.70%, Bosnja dhe Hercegovina 35.4%, Maqedonia 38.8%, Kosova deri në 34.4%, Mali i Zi 23% si dhe Serbia 30%. Një tjetër hulumtim lidhur me shkallën e evazionit fiskal në Kosovë është bërë nga UNDP në vitin 2012, ku nga ky studim është gjetur se shkalla e evazionit në Kosovë ka qenë rreth 40%, në vitin 2011. Prandaj duke vështuar këto shifra të paraqitura nga studimet e ndryshme të shkallës së evazionit fiskal në Kosovë, edhe shkalla që është paraqitur nga ky hulumtim është përafërsisht i njëjtë, dhe që nuk paraqet ndonjë pike ekstreme apo përqindja që dallon shumë nga përqindja që është nxjerr nga hulumtimet tjera.

Po ashtu përveç hulumtimit të shkallës së evazionit fiskal në Kosovë kemi hulumtuar, respektivisht kemi vlerësuar edhe disa faktorë tjerë përcaktues që ndikojnë në evazionin fiskal, si variabla të pavarura. Fillimisht kemi vendosur një model bazik me variable të pavarur individuale që kanë të bëjnë me karakteristikat e individit (pronarit/menaxherit të biznesit) si dhe me karakteristikat e vet biznesit. Tek karakteristikat individuale të përfaqësuesit të biznesit kemi marrë moshën, gjinin dhe edukimin universitar, kurse tek karakteristikat e biznesit kemi marrë madhësinë e biznesit dhe vjetërsinë (moshën) e biznesit, në këtë rast mosha e biznesit është përlogaritur përmes viteve që nga themelimi i tij. Nga hulumtimi që është kryer nga ky model bazik ka rezultuar që:

- Vjetërsia(mosha) e biznesit ka ndikim statistikisht signifikant dhe pozitiv në rritjen e evazionit fiskal. Kjo do të thotë se sa më eivjetër të jetë biznesi apo kompania aq më i lart është rrezikut për evazion nga ai biznesi. Po ashtu konkludimin e formojmë duke u bazuar edhe në analiza cilësore, duke bërë përpjekje për të gjetur shkakun pse pikërisht nga këto kompani është rreziku më i madh për evazion fiskal, arsyetimet paraqiten semund të kenë ngritur eksperiencën e tyre për të kryer punë informale, në anën tjetër zgjerojnë njohuritë mbi teknikat e kontrollit dhe analizën e rrezikut nga organet taksambledhëse, dhe mbi bazat e saj krijojnë mbrojtjen e tyre që të pengojnë zbulimin e



evazionit nga administrata e tatimeve. Për më tej mund të krijojnë lidhje me zyrat e caktuara tatimore si rezultat të kontroleve të shpeshta nga inspektor të njëjtë, kanë mësuar për vite hapësirat ligjore dhe shfrytëzojnë për mos pagesë të taksave të plota.

- Njëkohësisht në kuadër të variableve të pavarura individuale, respektivisht është provuar të gjejmë nëse madhësia e biznesit ka ndikim në evazionin fiskal, në këtë rast nga hulumtimi janë paraqitur rezultate se madhësia e biznesit ka ndikim statistikisht signifikant dhe negativ në evazionin fiskal. Kjo do të thotë sa më i madhe të jetë një biznes në Kosovë, aq më e vogël është mundësia që ai biznes të shkaktoj evazion fiskal. Ky rezultat mund të përkrahet edhe me hulumtimin cilësor, se bizneset e mëdha mund të tërhiqen nga aktivitete informale pasi që janë biznese që mund të jenë gjithmonë në fokus për kontrole të thelluara, kanë një strukturë më të gjerë dhe si të tillë mund të paraqiten problemet që të menaxhohet aktiviteti legal dhe ilegal në të njëjtën kohë, nëkëto kompani kryesisht janë të ndarë pronari (pronarët) dhe menaxherët, në këtë rast nëse njëra palë ka gatishmërinë për të ushtrua aktivitetin informale mund të mos pajtohet pala tjetër (pronari apo menaxheri), për më tej pronarëtnë këtë rast mund të kenë doze frike për të ushtruar aktivitete ilegale pasi që të njëjtin duhet ushtruar përmes menaxherëve apo personelit të caktuar në kuadër të kompanisë, dhe si i tillë nuk ndihet i sigurt nëse një menaxher apo një punonjës nuk do të zbulon atë aktivitet pran autoriteteve taksa mbledhëse, në këtë aspekt përfshirja e më shumë njerëzve në vendimmarrje zvogëlon aktivitetet e paligjshme dhe aktivitete të tilla si evazoni fiskal kanë më shumë gjasa në rast të diskrecionit të plotë nga një vendimmarrës i vetëm. Nga ana tjetër, nuk do të thotë se kompanitë e mëdha nuk mund të shkaktojnë evazion fiskal, mirëpo mund të jenë mire të organizuar, duke përdorur mënyra të avancuar për të shkaktuar evazion, njëkohësisht janë më të fuqishme për gjetur mundësinë e fshehjes së provave dhe gjurmëve të zbulimit, por dhe shpeshherë kompanitë e mëdha, kryesisht në vendet në tranzicion mund të kenë fuqinë e ndikimit edhe tek vetë shteti.
- Gjatë hulumtimit tek variablat individuale, kemi përfshirë në model edhe variabël si: gjinia, mosha dhe edukimi i përfaqësuesit të biznesit (pronarit/menaxherit), por nga rezultatet e studimit nuk paraqiten të jenë statistikisht signifikant në evazion fiskal. Kjo

do të thotë se ka qenë e nevojshme hulumtimi i faktorëve tjerë përveç faktorëve personal.

- Në kuadër të hulumtimit për të plotësuar modelin bazik, është ndërtuar edhe modeli i dytë ku janë përfshirë variable tjera të pavarura si: numri i kontrolleve, mungesa e kontrolleve dhe norma e lartë e taksave për të përcaktuar ndikimin e tyre në evazionin fiskal në Kosovë. Në këtë rast për të përmbledhur përshkrimin teknik nga rezultati i testimit të këtyre variablave paraqitet që vetëm variabla norma e lartë e tatime ka ndikim statistikisht signifikant në evazionin fiskal deri sa numri i kontrolleve dhe mungesa e një kontrolli adekuat, nuk tregon një lidhje të rëndësishme me evazionin fiskal në Kosovë.
- Sa i përket numrit të kontrolleve, nga rezultatet e hulumtimit në këtë punim nuk tregojnë që nëse do të rritet numri i kontrolleve apo shpeshtësia e kontrollit tek bizneset do të kemi zvogëlim të evazionit fiskal, prandaj kontrollet e shpeshta nuk japin rezultat, kjo ka qenë edhe përgjigje në hipotezën kryesore të parashtruar. Një mbështetje për këtë rezultat mund të gjejmë që nga paraqitja e modelit të Allingham dhe Sandmo (1972), Sandmo (2004) ku argumentojnë që, shpjegimi bazuar në gjasat subjektive të taksapaguesit, që jo domosdoshmërisht barazohet me frekuencën e auditimit, nuk shpjegon bindshëm problemin në mes të kërkimit empirik dhe pritjeve teorike. Për më tej Sandmo (2004), mbanë qëndrimin se; mendimi praktik dhe vërtetimet e përditshme tregojnë që njerëzit nuk bëjnë evazion fiskal – si për shembull: nuk tejkalojnë shpejtësinë e lejuar, nuk vjedhin nga dyqani, apo nuk ndotin ambientin – jo vetëm për shkak të gjasave për t’u dënuar, por për shkak të arsyeve që kanë të bëjnë me konsideratat sociale dhe morale të tyre (Riinvest 2013). Për të krahasuar rezultatit nga hulumtimi i këtij punimi me rezultatet e studimeve tjera po përmendim disa autorë tjerë që kanë hulumtuar këtë dukuri, respektivisht ndikimin e auditimit në evazion fiskal, si (Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian, 2001), probabiliteti i auditimit, kishte një ndikim të ultë, pasi që kishte arsye se një taksapagues bazohet në perceptimin se një auditimi nuk është gjithmonë një zbulim i mashtrimit. Prandaj tek auditimi i taksave apo kontrollit nuk do të duhet të konsiderojmë që nëse do të kryhet një auditimi patjetër do të gjejmë evazionin fiskal. Një auditim imirëfillt mund të dëmtohet apo nuk kryhet si duhet nëse zyrtari i

pranon ryshfetin në këmbim të mos zbulimit (Mishra et. al. (2008).

Duke ditur se jo vetëm sipas shpeshtësisë apo frekuencës hulumtohet ndikimi i kontrollit. Përmes hulumtimittë tyre (Tversky & Kahneman(1973), Benjanim & Maital 1985, Spicera & Hero (1985), Webley (1987), ku kanë matur perceptimin para se të ndodhë një kontroll dhe pasi ka ndodhur një kontroll, në këtë rast kanë gjetur se auditimi vlerësohet më i lartë aty ku nuk ka ndodhur ende, përkrah të gjeturave tjera që auditimi është vlerësuar më i ulëtnga taksapaguesit ku iu është kryerkontrolli ndaj tyre. Në këtë rast mund të konkludojmë se shpesh perceptimi ndaj auditimit apo kontrollit mund të parandalojë apo zvogëlojnë evazionin edhe pa ndodhur kontrolli tek ata taksapagues.Po ashtu, Luigi Alberto Franzoni (1999) ka nxjerr sugjerime që norma e auditimit nuk është një variabël relevante.

Për të mbështetur këtë rekomandim mund të citojmë edhe (Collins, Plumle 1991, Alm, Cronshaw dhe McKee 1993) ku në një studim të tij ka gjetur që kontrollet janë kryer mbi bazën e kriteret të caktuara që të përzgjedhen për të kontroll krahasuar me kontrolleve që janë përzgjedhur në mënyrë të rastësishme, rezultatetregojnë se përmbushja me e lart është aty ku përzgjedhja për kontroll bëhet në bazë të kriterëve të caktuar krahasuar me përzgjedhjen për kontroll në mënyrë të rastësishme.

- Në kuadër të modelit të dytë në këtë hulumtim kemi testuar edhevariablën, lidhjen apo ndikimin e perceptimit të normës së lartë të tatimit me evazion fiskal në Kosovë, ku ka rezultuar të jetë e lidhur respektivisht me ndikim statistikisht signifikant me evazionin fiskal. Kjo do të thotë se sa më e lartë që është perceptimi se norma e taksave është e lartë, aq më shumë ka tendencë të rritet shkalla e evazionit fiskal. Edhe ky rezultat që është paraqitur nga ky hulumtimi, ka gjetur mbështetje edhe nga studimet tjera të llojit të njëjtë, që mund të përmendim disa nga ato si: Norma e lartë e tatimeve ndikon në rënien e përmbushjes (Crane dhe Nauzard 1990); Reckers at.al (1994).Normat e zvogëluara tatimore mund të rrisin përmbushjen e taksave, aq shumë sa rriten të hyrat e qeverisë (Tomas K. Papp dhe Elod Takats, 2008); po ashtu për më tej(Maria Jesus Freire-seren, Judith Pamades (2013).Mbështetin idenë se një normë më e lartë e taksave inkurajon evazionin; (Raymond Fisman dhe Shang-Jim Wei, 2001),Normat e larta tatimore

provokojnë evazionin fiskal; (Adebisi, JF Phd dhe Gbegi DO, 2013). Pra, siç kemi paraqitur më lart, rezultati nga hulumtimi i këtij punimi ka gjetur mjaft studime me rezultat të ngjashëm kur norma e lartë ka ndikim në evazion fiskal, edhe pse në kuadër të rishqyrtimit të literaturës janë përmendur studime që kanë gjendje negative apo edhe të pa qarta, pa ndonjë lidhje apo ndikim të caktuar.

Norma e tatimeve në Kosovë nuk konsiderohet të jetë e lartë nëse bëjmë krahasime me disa vende tjera, por ky hulumtim ka bërë matjen e perceptimit i cili ka paraqitur që bizneset kanë perceptuar normën e lartë të tatimeve në Kosovë, përkundër normës mesatare të tatimit që është më e ulët në të gjitha ekonomitë e tranzicionit (rreth 10%), niveli i evazionit fiskal qëndron lart. Një ndërlidhje pozitive në mes të normës tatimore dhe evazionit fiskal në Kosovë është gjetur nga (Abdixhiku et al 2013), ku ka rezultuar që një rritje në barrierën e taksave për një kategori e rrit evazionin fiskal për 2.4 pikë përqindje.

- Kurse në kuadër të faktorëve insititucional (modeli 3), kemi përfshirë variablat që lidhen me perceptimin e pronarëve (apo përfaqësuesve të tjerë) të biznesit lidhur me mjedisin e biznesit, barazinë në treg apo perceptimin ndaj korrupsionit si pengesë për zhvillimin e biznesit, pengesat administrative, transparenca ndaj shpenzimit të buxhetit dhe perceptimi ndaj taksapaguesve të tjerë. Nga të gjitha këto variabla në kuadër të përcaktuesve institucionalë, rezulton që variabla me singifikancë statistikore më të lartë është perceptimi i korrupsionit, i cili ka ndikim statistikisht shumë të lartë në evazionin fiskal. Kjo do të thotë se sa më e lartë që të jetë perceptimi se korrupsioni është i lartë dhe pengon zhvillimin e biznesit aq më i madh do të jetë evazoni fiskal. Në këtë mënyrë bizneset që e perceptojnë korrupsionin si të lartë mesatarisht kanë tendencë më të lartë në evazion fiskal se sa pronarët që kanë të gjitha karakteristikat e njëjta, por që e perceptojnë korrupsionin si jo shumë të lartë. Për këto përcaktues institucionalë kemi shqyrtuar studime të ndryshme ku kemi gjetur lidhjen në mes të qeverisë apo institucioneve me taksapaguesin, si; Anousesand Palda (2004) argumenton që në qoftë se ndihet një pakënaqësi e qytetarëve ndaj qeverisë, atëherë paraqitet një lidhje negative dhe manifestohet me evazion fiskal. Alm et al. (2006), kur individët ndjehen si partnerë me qeverinë, ndershmëria e tyre do të jetë më e lartë në krahasim me atë kur individi ka

ndjenjë inferioriteti. Feld (2002), transparencë qeverisë ndaj qytetarët, e vlerëson të jetë e rëndësishme. Për më tej, në qoftë se tatimpaguesit e perceptojnë korrupsionin në qeverinë e caktuar dhe përgjegjësia e qeverisë ndaj tatimpaguesit atëherë mund të rritet evazoni, si “vote mospajtimi nga qeverisë, Tirole (1996). Po ashtu edhe nga (Sondazhi i Vlerave Botërore) dhe anketave (Sondazhi i Vlerave Evropiane), argumentohet se besimi në autoritetin ndikim pozitiv dhe statistikisht të rëndësishëm. Po ashtu Schneider (2007), si barriera kyçe, shton se rënia e cilësisë dhe sasisë së mallrave dhe shërbimeve publike, korrupsioni i zyrtarëve publikë dhe trajtimin jo të mirë të taksapaguesve nga autoritetet tatimore, bënë që të rritet informaliteti. Njëkohësisht rezultati nga ky punim gjenden përputhje edhe me gjetje nga Nur-tegin & (2008) dhe Joulfaian (s) (2009), që argumentojnë lidhje të fortë në mosbesueshmërisë së taksapagueseve ndaj qeverisë dhe evazionit fiskal.

Korrupsionin si kërcënues ndaj ekonomisë joformale e gjejmë si rrezik të identifikuar edhe nga analiza dhe vlerësimi i rrezikut në kuadër të Strategjisë Kombëtare 2014-2018 të përgatitur nga Qeveria e Kosovës, ku për këtë është ngritur edhe çështja për rritjen e efikasitetit në parandalimin dhe zbulimin e mekanizmave të korrupsionit, krimeve të tjera financiare dhe ekonomisë joformale në Kosovë, në këtë mënyrë ndikohet në rritjen e investimeve ndërkombëtare dhe rritjen ekonomike.

## **2. Rekomandimet**

- Deri sa nga hulumtimi ka rezultuar se bizneset më të vjetra në moshë për nga vitet e themelimit, paraqitet të jenë në rrezik më të lartë dhe të gatshme që të shkaktojnë evazion fiskal, atëherë kujdesi duhet shtuar pikërisht tek këto kompani me anë të kontrolleve të përgjithshme dhe me të thelluar për të parandaluar apo zbuluar evazionin fiskal që mund të shkaktohet nga këto biznese.
- Pasi që nga hulumtimi ka rezultuar që kompanitë e mëdha nuk paraqiten të jenë shkaktarë të evazionit fiskal në Kosovë, në këtë rast mund të rekomandojmë që tek këto lloje të kompanive të mos kryhen kontrole të shpeshta, dhe vetëm për një qëllim të caktuar, por këto kompani gjatë gjithë kohës duhen mbajtur në një mbikëqyrje indirekte pa praninë e zyrtarëve të kontrollit tek objektet afariste të kompanisë, në vlerësim dhe

analizim të rrezikut që mund të shkaktojnë në çdo kohë. Respektivisht sugjerojmë që kontrolli te këto subjekte të jetë më irrallë, duke pasur parasysh volumin e transaksioneve që mund t'i ketë, por që kur të vlerësohet për kontroll kjo kategori e kompanive, atëherë të bëhet një kontroll i thelluara, i bazuar në analizë dhe vlerësim të rrezikut, dhe në të njëjtën kohë të bëhet një kontroll bazuar në kontabilitetin forenzik. Por, pasitë gjeturat sugjerojnë se bizneset e mëdha bëjnë më pak evazion atëherë edhe kontrolli i taksave nuk do të duhet të jetë shumë shqetësuese ndaj këtyre kompanive.

- Pasi që nuk janë gjetur lidhje të rëndësishme në mes të gjinisë, moshës dhe edukimit të pronarit me evazionin fiskal, atëherë mund të rekomandohet se nuk duhet të harxhojmë shumë kohë për të kërkuar lidhjen e evazionit fiskal me karakteristikat personale të pronarit apo të përfaqësuesit të biznesit.
- Duke e parë nga hulumtimi ynë që shpeshtësia apo frekuenca e lartë e kontrollit tek taksapaguesit nuk ka treguar një rezultat pozitiv, dhe nuk mund të parandalohet apo të zvogëlohet evazoni fiskal nga këto kontrolle, atëherë rekomandojmë që çdo kontroll duhet bazuar në një vlerësim dhe analizë rigoroze të kritereve të rrezikut dhe që përzgjedhja për kontroll të bazohet vetëm në rrezik, deri sa kontrollet e rastësishme dhe të shpeshta nuk japin rezultatet e pritura.
- Duhet të krijohet një sistem i përbashkët të përfshirë ATK-ja, Dogana dhe agjencitë tjera të zbatimit të ligjit që të identifikohet, analizohet rreziku i evazionit fiskal, dhe nga këtu të përzgjedhin për kontroll bizneset e caktuar që shkaktojnë evazion fiskal në Kosovë.
- Auditimi apo kontrolli fiskal të fokusohet tek kompanitë që kanë norma të larta të pagesave dhe transaksioneve kesh, duke pasur parasysh që është vlerësuar të jenë një sektor jo mirë i kontrolluar.
- Duke iu referuar rezultatit të hulumtimit dhe njëkohësisht rezultateve të studimeve tjera të përcaktueseve institucional paraqitet se besimi në qeverinë dhe institucionet ka një ndikim pozitiv të rëndësishëm statistikor, prandaj këtu rekomandohet se qeveria e

caktuar e një vendi ka rolin kryesor në rritjen e besimit ndaj qytetarëve, taksapaguesve në këtë mënyrë do të ketë ndikim edhe në parandalimin, zvogëlimin e evazionit fiskal në vend. Prandaj duhet të bëhet përpjekje e madhe për të përmirësuar marrëdhëniet midis tatimpaguesve dhe institucioneve, në këtë mënyrë të ndërtohet besimi, njëkohësisht edhe forcimi i parimeve për një konkurrencë të drejtë dhe fer të bizneseve, që do të ketë ndikim në uljen e evazionit fiskal në Kosovë.

- Po ashtu transparenca dhe llogaridhënia e qeverisë ndaj taksapaguesve dhe qytetarëve për shpenzimin e buxhetit të mbledhur, ku pikërisht nga këto të fundit do të inkurajohet zvogëlimi i evazionit fiskal në vend.

### **3. Limitimi i studimit:**

- Nuk është hulumtuar njëri ndër faktorët tradicional, që është ndikimi i madhësisë së dënimit, ku ky faktor në shumë hulumtime është i lidhur ngushtë me normën e auditimit, respektivisht paraqitet të jetë një mekanizëm i fuqishëm që ngritë nivelin e perceptimit të rrezikut nga zbulimi nëse ndëshkimet janë në norma të larta, si e tillë ngritë koston e pagesave për tatimpaguesin që shkakton evazion fiskal. Mungesa e të dhënave ka bërë që ky faktor të mbetet jashtë hulumtimit në këtë punim.
- Përveç faktorëve individual, matja e faktorëve tjerë është bërë duke e vlerësuar perceptimin, e përfaqësuesve të bizneseve, i cili si i tillë deri diku mund të jetë subjektiv dhe paragjykes.
- Derisa evazoni fiskal është një dukuri e paligjshme bën që hulumtimi të jetë i vështirë pasi që individët hezitojnë të përgjigjen sinqerisht, qoftë edhe atëherë kur provon të merr përgjigje në mënyrë indirekte.
- Në këtë hulumtim nuk është bërë një ndarje në mes llojeve të taksave dhe tatimeve, respektivisht nuk është bërë matja se sa është shkalla e evazionit fiskal nga detyrimet doganore dhe sa nga llojet e tatimeve tjera të brendshme. Duke pasur parasysh që detyrimet doganore që mbledhen me rastin e zhdoganimit të mallrave në strukturën e

buxhetit të Republikës së Kosovës, janë rreth 60% të buxhetit, prandaj rëndësia qëndron këtu sepse kanë ndikim të lartë në buxhet.

#### **4. Çështjet (Sugjerimet) për studimet e ardhshme si vazhdimësi e këtij punimi**

- Derisa në këtë punim nuk është hulumtuar çështja e ndëshkimeve, për shkak të pamundësisë për të siguruar të dhëna të plota, atëherë sugjerohet që në studimet e ardhshme të hulumtohet ndikimi i ndëshkimeve në evazionin fiskal në Kosovë.
- Po ashtu duke pasur parasysh që detyrimet doganore (përfshirë taksat doganore, taksat e akcizës dhe TVSh-ja në mallrat e importit), kanë një rol të madh për përmbushjen e buxhetit të Republikës së Kosovës, pasi që kanë një pjesëmarrje rreth 60% të të hyrave të përgjithshme, në këtë rast sugjerojmë që për hulumtimet e ardhshme të provohet për t'u vlerësuar evazoni i detyrimeve doganore dhe cilët faktorë kanë lidhje me evazionin në detyrime doganore të ndarë nga evazoni që shkaktohet nga lloje të tjera të tatimeve. Pra, sugjerohet një studim i evazionit dhe faktorëve sipas llojeve të taksave.



## Bibliografia:

- AA Gramling, SD Vandervelde - 2006, -Assessing Internal Audit Quality  
digitalcommons.kennesaw.edu
- AAM Al-Twaijry, JA Brierley, DR Gwilliam - THE DEVELOPMENT OF INTERNAL  
AUDIT IN SAUDI ARABIA: AN INSTITUTIONAL THEORY PERSPECTIVE, Critical  
Perspectives on ..., 2003 – Elsevie
- Adebayo Agbejule, Annukka Jokipii, (2009) "Strategy, control activities, monitoring and  
effectiveness", Managerial Auditing Journal, Vol. 24 Iss: 6, pp.500 – 522
- Adebisi, J.F. PhD and Gbegi, D.O. (2013). Effect of Tax Avoidance and Tax Evasion on  
Personale Income Tax Administration in Nigeri. American Journal of Humanities and  
Social Science, Vol 1, N0.3, pp. 125-134
- Abdixhiku, Lumir (2013) *DETERMINANTS OF BUSINESS TAX EVASION IN  
TRANSITION ECONOMIES*. Doctoral thesis, Staffordshire University.
- Albert L. Nagy, William J. Cenker, (2002) "An assessment of the newly defined internal  
audit function", Managerial Auditing Journal, Vol. 17 Iss: 3, pp.130 – 137
- Allegrini, M. and D'Onza, G. (2003), Internal Auditing and Risk Assessment in Large  
Italian Companies: an Empirical Survey. International Journal of Auditing, 7: 191–208.  
doi:10.1046/j.1099-1123.2003.00070.
- Allingham, Michael G., and Agnar Sandmo. 1974. "Income Tax Evasion: A Theoretical  
Analysis." J. Public Econmics, page 323-338.
- Alm, Cronshaw dhe McKee (2009), Sequences of audits, tax compliance and taxpaying  
stategies, vol.30, Issues 3, page 405-418.
- Annette Alstadsaeter and Martin Jacob. (2013). The Effect of Awareness and Incentives on  
Tax Evasion. W.P. N0.4369. Center For Economic Studies and Ifo Institute.
- Artur Jacobs, (2013), Chapter: Fraud Investigations - Detailed Guidelines for Improved  
Andreoni J, Erard B, Feinstein J (1998). Tax Compliance Journal of Economic Litterature,  
Vol 36, No. 2 June, 1998.

Tax Administration in Latin America and the Caribbean, page 201-224.

Bardhyl Ceku dhe Forcim Kola, “Metodat e Kërkimit” Tiranë 2011

Beata S. Javorcik and Gaia Narciso. Differentiated Products and Evasion of Import Tariffs. Journal of International Economics. P.p.1-32

Benjamin Frankli, Beath and tax Quotes, <http://www.brainyquote.com/quotes>

Bill Murray > Quotes, <https://www.goodreads.com/>

Bob Matthews dhe Liz Ross “Metodat e Hulumtimit”- Udhëzues Praktik për Shkencat Sociale dhe Humane, 2010.

Batrancea Larissa-Margareta and Nichita Ramona-Anca, A Neuroeconomic Approach Of Tax Behavior, published 2012.

Bonnie K. Klamm and Marcia Weidenmier Watson (2009) SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology. Journal of Information Systems: Fall 2009, Vol. 23, No. 2, pp. 1-23.

BPP Learning Media Ltd ; Përkthyer nga Shoqata e Kontabilistëve dhe Auditorëve të Kosovës, (2008), Paper F1, Financial Accounting

BPP Learning Media Ltd ; Përkthyer nga Shoqata e Kontabilistëve dhe Auditorëve të Kosovës, (2008), Paper F8 Audit and Assurance (International)

Central Board of Excise & Customs/ Ministry of Finance Department of Revenue (2011), New Dephi, Manual For Customs on-site Post Clearance Audit,

Charles T. Clotfelter. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. The Review of Economics and Statistics; Vol.LXV. N0. 3, p. 363.

Collins, Plumle (1991), The Taxpayer’s labor and raportin decision: the effect of audit schemes. The Accounting Review, vol 66, no.3. page 559-576

Colin C. Williams / Josip Franic, Tackling the Propensity towards Undeclared Work: Some Policy Lessons from Croatia, Published Online: 2015

Colin C. Williams , Rositsa Dzhekova , Josip Franic Lyubo Mishkov . Evaluating the policy approach towards the undeclared economy in FYR Macedonia, 2015

Dana R. Hermanson, Jason L. Smith, and Nathaniel M. Stephens (2012) How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements. Current Issues in Auditing: June 2012, Vol. 6, No. 1, pp. A31-A50.

David J. Blcomberg, Stephen LeMay, Joe B.Hanna “Logjistika” (2009), botim i kolegjit “Victory “ Prishtinë

Dessalegn Getie Mihret, Aderajew Wondim Yismaw, (2007) "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 Iss: 5, pp.470 – 484

Diane J. Janvrin, Elizabeth A. Payne, Paul Byrnes, Gary P. Schneider, and Mary B. Curtis (2012) The Updated COSO Internal Control—Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research. Journal of Information Systems: Fall 2012, Vol. 26, No. 2, pp. 189-213.

Dogana e Kosovës, Udhëzimi Administrativ 11/2009 për implementimin e Kosdit Doganor dhe të Akcizave 2009.

Dogane e Kosovës, Tarifa e Integruar e Kosovës - Rregulat gjenarale të klasifikimit tarifor, <http://www.dogana-ks.org>

Dusa Sumartaya and Atin Hafidiah. (2014). The Influence of Taxpayer’s Awareness Publik. International Journal of Business, Economics and Law, Vol 5, Issue1.

Engjëll Shkeli dhe Gentjan Çera - “Metodologjia e Kërkimit në Ekonominë e Zbatuar”Tiranë, 2013

Eupoean Commission/Directorate -General Taxation and Customs Union, Sicurity & Safe, Trade Facilitation & International cordination - Risk Managment and Sicurity (2014), Authorized Operato Economiv - Guidlines, Brussels / TAXUD/B2/047, 2011-Rev.5

European commission. ( 2014). Trackling Smuggling and Fraud in Excise Goods, Press Release, Brussels. <http://ec.european.eu>

European Communities, (2007), Customs Blueprint – Pathways to madern customs. <http://www.europa.eu>

European Communities.(2007). Customs Blueprints, Pathwas to modern customs.  
(<http://europa.eu>)

Faudziah Hanim, Fadzil, Internal auditing practices and internal control, 1986,  
Managerial Auditing Journal, Volume 20, Issue 8, p.p. 844-866

Fisman.R [2004], Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from “Missing Imports” in China.  
Journal of Political Economy, Vol 112, Nr.2, Page 472-495.

Fortin, Lemieux dhe Frechette [1994]: The effect of tax on labor supply in the underground  
economy. The American Economic Review, vol 84, nr.1, page 231-254

G.S. Becker, 1968; Crime and Punishment: An Economic Approach; University of Chicago  
and National Bureau of Economic Research.

GAGAS, (2011), Ethical Principles in Government Auditing, section II, page 9-12.

Galloway, Duncan J. "Control models in perspective." *Internal Auditor* Dec. 1994:  
46+. *Academic OneFile*.

Gloria Alarcon and Arielle Beyaert. (2010). Fiscal Awareness: the attitude towards fraud in  
Spanish with a special focus on gender. Wp. Instituto de la Mujer

Genta Tafa (Bungo), Shkenca mbi Financien dhe e Drejat Financiare, Tirane, 2007, faq

Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, (2006) "Internal auditors' perception about their role in  
risk management: A comparison between US and Belgian companies", Managerial  
Auditing Journal, Vol. 21 Iss: 1, pp.63 – 80

Giselle Bou-Raad, (2000) "Internal auditors and a value-added approach: the new business  
regime", Managerial Auditing Journal, Vol. 15 Iss: 4, pp.182 – 187

Gloria Alarcon and Arielle Beyaert. (2010). Fiscal Awareness: the attitude towards fraud in  
Spanish with a special focus on gender. Wp. Instituto de la Mujer.

Harvey S. Rosen “Public Finance” (2010), UET Press , Tiranë

HM & Revenue & Customs (2012), Customs Manual on Valuation. <https://www.gov.uk>

ICC, International Chamber of Commerce ”The Incoterms 2010” <http://www.iccwbo.org>

Internal Control – Integrated Framework. [www.coso.org/documents/interal](http://www.coso.org/documents/interal)

Ivo Andejevic, Afarizmi i Tregtise së Jashtme (2009), botim i kolegjit “Victory “ Prishtinë

Iraj Hashi, Besnik A. Krasniqi, (2011) "Entrepreneurship and SME growth: evidence from advanced and laggard transition economies", International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, Vol. 17 Issue: 5, pp.456-487, <https://doi.org/10.1108/13552551111158817>

J Goodwin, TY Yeo - Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore, International Journal of Auditing, 2001 - Wiley Online Library

Joulfaian, David, Bribes and Business Tax Evasion (August 13, 2009). European Journal of Comparative Economics, Vol. 6, No. 2, pp. 227-244, December 2009. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=904689>

J.Alm, Ray Bahl, Matthaw N. Murray: Audit Selection and Income tax Underreporting in the tax compliance game. Volume 42, Issues 1, October 1993, page 1-33.

Janet L. Colbert, C. Wayne Alderman, (1995) "A risk-driven approach to the internal audit", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Iss: 2, pp.38 – 44

Jayanthi Krishnan (2005) Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. The Accounting Review: April 2005, Vol. 80, No. 2, pp. 649-675.

Jenny Stewart, Nava Subramaniam, (2010) "Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities", Managerial Auditing Journal, Vol. 25 Iss: 4, pp.328 – 360

Joel Slemrod, MarshaBlumenthal, Charles Christian; Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. Journal of Public Economics, vol.79, Issue 3, page 455- 483

Jean Tirole, A Theory of Collective Reputations (with applications to the persistence of corruption and to firm quality). *The Review of Economic Studies*, Volume 63, Issue 1, 1 January 1996, Pages 1–22

Jeffrey A. Dubin and Louis L. Wilde, AN, Empirical Analysis Of Federal Income Tax Auditing and Compliance, *National Tax Journal*, Vol. 41, No. 1 (March, 1988), pp. 61-74.

John Marshall, Quotes, The power to tax is the power destroy, <https://fee.org/articles/the-power-to-tax-is-the-power-to-destroy/>

Jokipii, A. J Manag Gov (2010), Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis, Journal of Management & Governance May 2010, Volume 14, Issue 2, pp 115–144

Jon Bakija and Williams College. (2011). Tax Rates and Labor Supply in OECD Countries.

Joseph V. Carcello and Terry L. Neal (2003) Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals following “New” Going-Concern Reports. The Accounting Review: January 2003, Vol. 78, No. 1, pp. 95-117.

Jovanka Biljanosla. Risk Management in Prevention and Detection of Customs Fraud in the Republika of Macedonia

Joyce Marcel, "Life and Taxes", *Common Dreams*, March 23, 2006, [http://www.notable-quotes.com/t/taxes\\_quotes\\_ii.html](http://www.notable-quotes.com/t/taxes_quotes_ii.html)

JP. Walsh, JK Seward, 1990, On the efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms, Academy of Management Review.

K. Papp and Elod Takats. (2008). Tax Rate Cuts and Tax Compliance – The Laffer Curve Revisited. IMF Working Paper Wp / 08/07

Kam C. Chan, Barbara Farrell, and Picheng Lee (2008) Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November 2008, Vol. 27, No. 2, pp. 161-179.

Kim, Jaisik and McCulugh, James. (2007). A Study on Customs Tax Compliance for agricultural produce with Experimental Data. Journal of International Business and Economics Publisher: International Academy of Business and Economics Audience. Volume 7, Source Issues 1.

Komoni, Sabahudin, Financa Publike, (2008), Universiteti i Prishtinës, faqe 44, 49

Kuvendi i Kosovës, (2009), Kodi Doganor dhe i Akcizave të Kosovës, <http://www.kuvendikosoves.org>

Laura F. Spira, Michael Page, (2003) "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 Iss: 4, pp.640 – 661

Laurence J. Peter Quotes, <http://www.brainyquote.com/quotes/quotes/l/laurencej>

Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters (2004) Audit Committee Characteristics and Restatements. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: March 2004, Vol. 23, No. 1, pp. 69-87

Ligji per procedure penale te Kosoves

M Arena, G Azzone, 2009, Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness- *International Journal of Auditing*, - Wiley Online Library

M Feng, C Li, S McVay , Internal controle and management guidance *Journal of Accounting and Economics*, 2009 – Elsevie

Marcia L. Weidenmier and Sridhar Ramamoorti (2006) Research Opportunities in Information Technology and Internal Auditing. *Journal of Information Systems*: Spring 2006, Vol. 20, No. 1, pp. 205-219.

Maria Jesus Freire-Seren, Judith Pamades (2013). Do Higher Tax Rate Encourage/Discourage Tax Compliance. *Modern Economy*, 2013, 4, pp 809-817;

Mario Monti's Quotes, <http://www.quotationof.com/mario-monti.html>

Marios Damianides, Sarbanes–Oxley and it Governance: New Guidance on it Control and Compliance, *Journal, Information Systems Management* Volume 22, 2005 –

Martin Feldstein A.J. Auerbach, “Handbook of Public Economics” Volume 3, Published 2002

Michael C. Jensen, The Modern Industrial Revolution, Exit and the Failure of Internal Control Systems, 1993, *The Journal of Finance*, Vol. 48, No. 3, pp. 831-880

Michael L. Ettredge, Chan Li, and Lili Sun (2006) The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2006, Vol. 25, No. 2, pp. 1-23

Miklos A. Vasarhelyi, Ryan A. Teeter, and JP Krahel (2010) Audit Education and the Real-Time Economy. *Issues in Accounting Education*: August 2010, Vol. 25, No. 3, pp. 405-423

Ministry of Finance/Tax Administration, (2011, Zagreb) The Strategy of Training for tax administration for period 2012-2015). <http://www.porezna-uprava.hr>

Montesquieu, Book XII, Chapter 11. <https://en.wikiquate.org>

Mort Dittenhofer (2001) "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 Iss: 8, pp.443 – 450

Nur-tegin, K. (2008). Determinants of Business Tax Compliance. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 8(1), pp. -. Retrieved 12 Oct. 2017, from doi:10.2202/1935-1682.1683

Oliver Wendell Holmes, Jr, Quote Investigation, (1927), <http://quoteinvestigator.com>

P Coram, C Ferguson, R Moroney, Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud - *Accounting & Finance*, 2008 - Wiley Online Library

Prachi Mishra(2008), International Monetary Fund: Tariffs, Enforcement, and Customs Evasion: Evidence from India, This paper is forthcoming in the *Journal of Public Economics*

Prof. Dr. Vjollaca Karapici (Ibrahimi), *Auditim (Leksione të parashkuara, Master)* 2011, Tiranë.

Raghunandan, K., and D.V. Rama. "Management reports after COSO." *Internal Auditor* Aug. 1994: 54+. *Academic OneFile*

Ralph-C Bayer. (2004). A Contest with the Taxman – The Impact of Tax Rates on Tax Evasion and Wastefully Invested Resources. Working Paper, School of Economics, The University of Adelaide – Australia.



[Richard Vale](#), A Model for Tax Evasion with Some Realistic Properties, published 2015.

Raymond Fisman and Shang-Jin Wei. (2001). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from “Missing Import” in China. NBER Working Paper N0. 8551.

Robert R. Moeller (2007), COSO Enterprise Risk Management – Understanding the New Integrated ERM Framework. Publish by John Wiley & Sons Inc. Hoboken. New Jersey

Sébastien Jean and Cristina MITARITONNA (CEPII; Determinants and pervasiveness of the evasion of customs duties, 2010. WP no 2010-26.

Sebastien Jean and Cristina Mitaritonna. (2010). Determinants and Pervasiveness of the Evasion of Customs Duties. CEPII, WP, N0. 2010-26, page 1- 58.

Shëfqet Jakupi, Hidajet Shehu, Revizioni financiar dhe kontrolli i proceseve afariste në ndërmarrje (botimi parë, 2011), Prishtinë

She-I Chang, Chih-Fong Tsai, Dong-Her Shih, Chia-Ling Hwang 2008, The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model, *Expert Systems with Applications*, Volume 35, Issue 3, Pages 1053-1067

Simmons, Mark R. "COSO based auditing." *Internal Auditor* Dec. 1997: 68+. *Academic OneFile*

Sandmo, Agnar (2005), [The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View](#), *National Tax Journal*, 58:4, pp. 643-63.

Sofronija Milladinovski, Ivica Smiljhovski, Transport ndërkombëtare dhe shpëdicion ndërkombëtar, 2006, Universiteti „Bjeter Budi “

Steven E. Crane and Farrokh Nourzad. (1990). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty Data. *National Tax Journal*, Vol.43. N0.2, p.p 189-199.

Strategjia Nacionale kundër ekonomisë jo formale, pastrimit të parasë dhe financimit të terrorizmit 2014-2018

Susan Hass, Mohammad J. Abdolmohammadi, Priscilla Burnaby, (2006) "The Americas literature review on internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Iss: 8, pp.835 – 844

The World Bank. (2011). Post Clearance Audit: Reference and Implementation Guide. [http://www.worldbank.org/ trade](http://www.worldbank.org/trade) for more information

The World Bank. (2012). Post Clearance Audit, Volume 1. <http://www.worldbank.org>

The World Customs Organization (1999), Text of the Revised Kyoto Convention. <https://www.wco.org>

Timothy B. Bell and Joseph V. Carcello (2000) A Decision Aid for Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: March 2000, Vol. 19, No. 1, pp. 169-184.

Tomas K. Papp and Elod Takats. (2008). Tax Rate Cuts and Tax Compliance – The Laffer Curve Revisited. IMF Working Paper Wp / 08/07;

UNITAD Trust Fund for Facilitation Negotiations, Technical Notes 5, (2011), Post Clearance Audit

Vito Tanzi and Parthasarathi Shome, *A Primer on Tax Evasion*, 1993, vol. 40, issue 4, 807-828.

Weili Ge and Sarah McVay (2005) The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. Accounting Horizons: September 2005, Vol. 19, No. 3, pp. 137-158.

William Lyon Mackenzie, Quotes, <http://www.azquotes.com/author/25865>

WL Felix Jr, AA Gramling -The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution, Journal of Accounting Research, 2001 - Wiley Online Library

World Bank, Overcoming Constraints to HRD and Staff Development, <http://www.worldbank.org>

World Customs Organization. (2012). Guidelines for Post Clearance Audit. <http://www.wcoomd.org>

World Customs Organisation, Customs Manual on Valuation, Updates May 2016, <http://www.wcoomd.org>

Yan Dawu&Yang Youhong ,Tentative on the Construction of Internal Control Framework,  
《Accounting Research》 2001-02, www.cnki.com.cn

Ylber Rraci, Baza e Sistemit Doganor (2010), Prishtinë

Zabihollah Rezaee, (1995) "What the COSO report means for internal auditors", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 Iss: 6, pp.5 – 9

<https://mf.rks-gov.net>

<https://dogana.rks-gov.net/>

<http://www.atk-ks.org>

<http://www.riinvestinstitute.org/>

<http://www.bsckosovo.org/>

<https://en.wikipedia.org>

**Shtojca:**

**PYETËSORI**

**I. TË DHËNAT PERSONALE MBI TË ANKETUARIN NË NDËRMARRJE**

**1. Gjinia (rrumbullakso):** 1.Femër 2.Mashkull

**2. Mosha (shëno vitet):** \_\_\_\_\_

**3. Përgatitja profesionale (rrumbullakëso):**

- 3) Shkolla fillore,
- 4) Shkolla e mesme,
- 5) Arsimi universitar
- 6) Arsimim pasuniversitar

**4.Profesioni:**\_\_\_\_\_;

**5. Pozita në ndërmarrje:**

- 1. Pronar
- 2. Drejtor gjeneral
- 3. Menaxher
- 4. Tjetër (specifiko)\_\_\_\_\_ .

**II. TË DHËNAT MBI NDËRMARRJEN**

**1. Selia e ndërmarrjes (Përcakto komunën ku është e regjistruar ndërmarrja):**

\_\_\_\_\_.

**2. Ndërmarrja operon në (rrumbullakso):** 1. Qytet 2.Fshat

**3. Lokacioni i veprimtarisë (ku vepron ndërmarrja, rrumbullakso):**

- 1. Vetëm në një lokacion në Kosovë,
- 2. Dy ose më shumë lokacione në Kosovë,
- 3. Në Kosovë dhe jashtë Kosovës

**4.Vitii themelimit (shëno vitin kur ka filluar ndërmarrja të punojë):\_\_\_\_\_.**

**5.Përcakto numrin e themeluesve (trego numrin, sa?):**

1) \_\_\_\_\_(në momentin e themelimit)

2) \_\_\_\_\_ (aktualisht)

**6.Ndërmarrja e juaj është (rrumbullakëso):**

- 1) Biznes individual
- 2) Bashkëpronësi-ortakëri
- 3) Shoqëri aksionare-korporatë

**7.Çfarë forme pronësie ka firma juaj?**

- 1. Kapital tërësisht Kosovar
- 2. Kapital i huaj
- 3. Kapital i huaj dhe Kosovar;

**Përgjegjësia legale e biznesit tuaj si person juridik është:**

- 1. Shoqëri me përgjegjësi të plotë,
- 2. Shoqëri me përgjegjësi të kufizuar

**9.Çfarëpërqindje të pasurisë posedon pronari më i madh në këtë firmë**

|                                         |   |
|-----------------------------------------|---|
| Përqindja më e madhe mbahet nga pronari | % |
|-----------------------------------------|---|

**10. Nëse numri i themeluesve është më i madh se 1 çfarë është lidhja në mes tyre (mund të përcaktoheni në më shumë se një përgjigje; rrumbullakëso):**

- 1. Lidhje familjare
- 2. Lidhje profesionale
- 3. Investim/Financimi përbashkët

4. Diçka tjetër (shkruaj) \_\_\_\_\_

5. Ju lutem, përcaktoni kualifikimin dhe strukturën gjinore të themeluesve:

|   | Përshkrimi   | M | F | Mosha                    |            | Kualifikimi    |                |             |                 |  |
|---|--------------|---|---|--------------------------|------------|----------------|----------------|-------------|-----------------|--|
|   |              |   |   | Në momentin e themelimit | Aktualisht | Me titull "Dr" | Me titull "Mr" | I diplomuar | Shkolla e mesme |  |
| A | Themeluesi 1 |   |   |                          |            |                |                |             |                 |  |
| B | Themeluesi 2 |   |   |                          |            |                |                |             |                 |  |
| C | Themeluesi 3 |   |   |                          |            |                |                |             |                 |  |
| D | Themeluesi 4 |   |   |                          |            |                |                |             |                 |  |
| E |              |   |   |                          |            |                |                |             |                 |  |

#### IV. PENGESAT/ BARRIERAT NË AFARIZËM

**1. Rango sipas mendimit tuaj faktorët të cilët paraqesin pengesë për afarizmin tuaj:**  
**5=pengesë shumë e madhe, 4=pengesë e madhe, 3= është pengesë, 2=pengesë e vogël, 1=nuk është pengesë), shëno numrat në vazhdim të fjalisë:**

| Nr | Emërtimi                                                   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 9(PP) |
|----|------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|-------|
| 1  | Tatimet e larta                                            |   |   |   |   |   |       |
| 2  | Ngarkesat administrative të tatimeve                       |   |   |   |   |   |       |
| 3  | Ligjet në fuqi adekuate dhe të mjaftueshme                 |   |   |   |   |   |       |
| 4  | Ligjshmëria dhe zbatimi i tyre                             |   |   |   |   |   |       |
| 5  | Konkurrenca e ashpër/fortë                                 |   |   |   |   |   |       |
| 6  | Korrupsioni                                                |   |   |   |   |   |       |
| 7  | Evazioni fiskal                                            |   |   |   |   |   |       |
| 8  | Krimi, vjedhjet dhe anarkia                                |   |   |   |   |   |       |
| 9  | Ekonomia Informale/ e zezë                                 |   |   |   |   |   |       |
| 10 | Qasja në kredi (mungesa e burimeve eksterne të financimit) |   |   |   |   |   |       |
| 11 | Kapacitetet e pamjaftueshme                                |   |   |   |   |   |       |
| 12 | Jostabiliteti politik                                      |   |   |   |   |   |       |
| 13 | Aftësitë tuaja menaxheriale                                |   |   |   |   |   |       |
| 14 | Lejet dhe licencimet për biznese                           |   |   |   |   |   |       |
| 15 | Niveli joadekuat i aftësive të të punësuarëve              |   |   |   |   |   |       |
| 16 | Transporti                                                 |   |   |   |   |   |       |
| 17 | Furnizimi me energji elektrike                             |   |   |   |   |   |       |
| 18 | Sigurimi i materialit, makinave dhe pajisjeve              |   |   |   |   |   |       |

|    |                                         |  |  |  |  |  |  |
|----|-----------------------------------------|--|--|--|--|--|--|
| 19 | Mungesa e kërkesës së tregut            |  |  |  |  |  |  |
| 20 | Vonimi i pagesave (Inkasimi i borxheve) |  |  |  |  |  |  |
| 21 | Mungesa e informacioneve për biznes     |  |  |  |  |  |  |
|    | Diçka tjetër<br>(specifiko) _____       |  |  |  |  |  |  |

## VII. TATIMET

1. Sipas mendimit tuaj, sa përqind të qarkullimit një biznes i ngjashëm me tuajin raporton tek administrata tatimore? \_\_\_\_\_ (Shkruaj përqindjen).
2. Si i konsideroni normat tatimore?
  - a. Shumë të larta
  - b. Të larta
  - c. Mesatare
  - d. Të ulëta
  - e. ref PP (Pa përgjigje)
3. Nga 1 deri ne 10, ku 1 është i paarsyeshëm dhe 10 plotësisht i arsyeshëm, si e vlerësoni evazionin fiskal në Kosovë? \_\_\_\_\_.
4. Sa herë në muaj vizitohet biznesi juaj nga Administrata Tatimore? \_\_\_\_\_.
5. Ku qëndrojnë pengesat kryesore për pagesën e tatimit (mund të rrumbullaksohen më shumë se një përgjigje):
  1. Tatimet e larta
  2. Mungesa e shprehisë për pagimin e tatimit
  3. Mungesa e kontrollit të duhur
  4. Për shkak se të tjerët nuk e paguajnë (pabarazisë)
  5. Tjetër (specifiko) \_\_\_\_\_
- 9.A jeni të informuar se për çfarë përdoren mjetet që grumbullohen nga tatimet dhe doganat, respektivisht për buxhetin e Kosovës:

1. Jam i informuar plotësisht
2. Kam informata të pjesshme
3. S'jam i informuar.



## IX. PERSONELI

1. Me sa punëtor e keni filluar biznesin tuaj? \_\_\_\_\_
2. Sa punëtorë ka pasur ndërmarrja në fund të vitit 2015? \_\_\_\_\_
3. Punëtorët e ndërmarrjes tuaj janë:

| Përshkrimi |                                                      | Numri i punëtorëve |      | Gjithsej |
|------------|------------------------------------------------------|--------------------|------|----------|
|            |                                                      | 1. M               | 2. F |          |
| 1          | Në marrëdhënie të përhershme pune (orar të plotë)    |                    |      |          |
| 2          | Në marrëdhënie të përhershme pune (orar jo të plotë) |                    |      |          |
| 3          | Punë sezonale (kohëpaskohshme)-me kontratë           |                    |      |          |
| 4          | Punë sezonale (kohëpaskohshme)-pa kontratë           |                    |      |          |
| 5          | Gjithsej                                             |                    |      |          |

### 4. Struktura kualifikuese, gjinore dhe pagat e punëtorëve:

|   | Kualifikimi         | Numri i punëtorëve me këtë titull | 1) M | 2) F | Të ardhurat personale mujore për këtë kategori në € |
|---|---------------------|-----------------------------------|------|------|-----------------------------------------------------|
| 1 | Doktor shkence      |                                   |      |      |                                                     |
| 2 | Magjistër           |                                   |      |      |                                                     |
| 3 | Me fakultet         |                                   |      |      |                                                     |
| 4 | Me shkollë të lartë |                                   |      |      |                                                     |

|   |                   |  |  |  |  |
|---|-------------------|--|--|--|--|
| 5 | Shkollë te mesme  |  |  |  |  |
| 6 | Të pakualifikuar  |  |  |  |  |
| 7 | Gjithsej punëtorë |  |  |  |  |

**5. Përshkruani strukturën menaxheriale:**

|   | Përshkrimi               | 1.M | 2.F | Mosha<br>Shëno<br>vitet) | Struktura kualifikuese |                   |                |                       |                    |
|---|--------------------------|-----|-----|--------------------------|------------------------|-------------------|----------------|-----------------------|--------------------|
|   |                          |     |     |                          | Me<br>titull<br>”Dr”   | Me titull<br>“Mr” | I<br>diplomuar | Shkolla<br>e<br>mesme | Shkolla<br>fillore |
| 1 | Drejtor gjeneral         |     |     |                          |                        |                   |                |                       |                    |
| 2 | Drejtor financiar        |     |     |                          |                        |                   |                |                       |                    |
| 3 | Drejtor teknik           |     |     |                          |                        |                   |                |                       |                    |
| 4 | Drejtor i<br>marketingut |     |     |                          |                        |                   |                |                       |                    |
| 5 | Drejtor për R&D          |     |     |                          |                        |                   |                |                       |                    |

**JU FALEMINDERIT PËR BASHKËPUNIM!**

## **Pyetësori**

Ky pyetësor është përdorur si mjet për mbledhjen e të dhënave për analizë cilësore.

1.Sa jeni të gatshëm të jepni informata, nëse i keni për evazion fiskal në Kosovë ?

2.A mendoni pse bizneset që janë themeluar më herët (pra janë më të vjetra), bëjnë më shumë evazion fiskal dhe pse mendoni ashtu ?

3.Pse mendohet se sa më të madhë që janë bizneset aq më pak mund të shkaktojnë evazion fiskal?

4.A mendohet se gjithmonë kontrollet e shpeshtae zvogëlojnë evazionin fiskal ?

5.Pse mendoni që korrupsioni pengon zhvillimin e biznesit tuaj?