

**UNIVERSITETI I EJL
JNE УНИВЕРЗИТЕТ
SEE UNIVERSITY**

STUDIME PASDIPLOMIKE-CIKLI I DYTË

TEZA:

**FSHEHJA E TATIMIT SI VEPËR PENALE KUNDËR
FINANSAVE PUBLIKE NË RM-SË ME THEKS TË VEÇANTË
NË PRAKTIKËN E GJYKATËS THEMELORE TETOVË
(2008-2014)**

KANDIDATI:

Muhamet Ismaili

MENTOR:

Prof.D-r. Ismail Zejnli

Tetovë 2018

PËRMBAJTJA

HYRJE.....	4
------------	---

KAPITULLI I PARË

1.DEFINICIONI I NOCIONIT FSHEHJA E TATIMIT OSE EVAZIONI TATIMOR	5
1.2. FORMA TË PARAQITJES SË FSHEHJES SË TATIMIT	7
1.2.1. MENAXHIMI I DUFISHTË I LIBRAVE AFARISTE.....	8
1.2.2. FLETËPARAQITJE TË ZEZA TATIMORE.....	8
1.2.3. PUNA NË TË ZEZË DHE PAGESA NË DORË	9
1.2.4. FORMA TË TJERA TË FSHEHJES SË TATIMIT.....	11
1.3 DALLIMET THEMELORE NË MES FSHEHJES SË TATIMIT DHE SHMANGIES SË PAGESËS SË TATIMIT	13
1.3.1. DALLIMI I NOCIONEVE KRUESORE. IMPLIKIME PRAKTIKE.....	13
1.4 EVAZIONI TATIMOR LIGJOR DHE JO LIGJOR. PROBLEMI ME OAZAT TATIMORE DHE NDIKIMI NDAJ SISTEMIT TATIMOR NË RM.	15

KAPITULLI I DYTË

2. FENOMENOLOGJIA E FSHEHJES SË TATIMIT SI VEPËR PENALE KUNDËR FINANCAVE PUBLIKE NË RM NË PAJTIM ME NENIN 279 TË KP	20
2.1 OBJEKTI I MBROJTJES	20
2.2 VEPRIMI I KRUEJES TË VEPRËS PENALE.....	22
2.3 KRUEJËSI I FSHEHJES TATIMORE.....	27
2.4. FAJI.....	29
2.5. KUSHTI OBJEKTIV I INKRIMINIMIT DHE RRETHANAT E KUALIFIKIMIT.....	32
2.6 PËRGJEGËSIA PENALE E KRUEJËSIT TË FSHEHJES SË TATIMIT	33
2.7 VEPRA TË TJERA PENALE NË DISPOZITAT E VEÇANTA ME ELEMENTE TË FSHEHJES SË TATIMIT	35
2.7.1 VEPRA PENALE NGA NENI 147-A NGA LIGJI PËR TË ARDHURAT PUBLIKE	36
2.7.2 VEPRA PENALE NGA NENI 60-A NGA LIGJI PËR TATIMIN E VLERËS SË SHTUAR.....	37
2.7.3 VEPRA PENALE NGA NENET 59 DHE 60 TË LIGJIT PËR AKCIZAT	40

KAPITULLI I TRETË

3. FSHEHJA E TATIMIT NË TË LEGJISLACIONIM PENAL KRAHASUES	43
3.1. KODI PENAL I REPUBLIKËS SË SHQIPËRISË	43
3.2 KODI PENAL I REPUBLIKËS SË KROACISË	44
3.3 KODI PENAL I REPUBLIKËS SË BULLGARISË	45
3.4 KODI PENAL I REPUBLIKËS SË SLLOVENISË	48
3.5 KODI PENAL I BOSNJËS DHE HERCEGOVINËS	49
3.6 PASQRË E ZGJIDHJEVE LIGJORE KRAHASUESE.....	50

KAPITULLI I KATËRT

4. FSHEHJA E TATIMIT NË PRAKTIKËN E GJYKATËS THEMELORE TETOVË 2008-2014	52
4.1 PASQRË E GJENDJES NË LIDHJE ME AKTGJYKIMET E SJELLURA TË PLOTFUQISHME DHE EKZEKUTIVE PËR VEPRËN PENALE FSHEHJE E TATIMIT PËR TERRITORIN E GJYKATËS THEMELORE TETOVË PËR PERIUdhËN 2008-2014	52
4.2 OBJEKTET MË TË SHPESHTA TË SHKELJES	63
4.3 PROFILET E KRUERËSVE TË FSHEHJES TATIMORE	65
4.4 ANALIZË E FORMAVE TË PARAQITURA	68
4.5 PARAMETRA TË TJERË TE FSHEHJA E TATIMIT	72

KAPITULLI I PESTË

5. RASTET E SANKSIONUARA TË FSHEHJES SË TATIMIT NË TERITORIN E GJYQIT THEMELOR TETOVË (2008-2014).....	73
5.1 ANALIZË E RASTIT NR.1.....	75
5.2 NALIZË E RASTIT NR.2.....	79
5.3 ANALIZË E RASTIT NR.3.....	84
5.4 NALIZË E RASTIT NR.4.....	88
KONKLuzion.....	90
BIBLIOGRAFIA	93

HYRJE

Ekziston maksimë e vjetër e cila flet se vetëm dy gjëra në jetë janë të pashmangshme: vdekja dhe pagesa e tatimit. Fshehja e tatimit si vepër penale fiskale kryesore ka gjenezën e vet dhe nuk paraqet diçka të re. Ajo është e vjetër sa vet civilizimi, imanente në ndryshimet shoqërore, zgjidhjet ligjore dhe kushtet e reja ekonomiko-politike të cilat janë krijuar. Shkaqet për këtë vepër penale janë në vet thelbin e tatimit dhe të dhënave të tjera publike, pasi që ato gjithmonë paraqesin barrë përkatësisht shpenzim për obliguesit tatimor. Efektet jo të favorshme të tatimit, tek obliguesi tatimor shkaktajnë reagim rezistues për të kryer pagesën e tatimit dhe përpjekje të vetëdijshme që efektet e padëshiruara nga tatimimi të eliminohen, përkatësisht të zvogëlohen përmes shfrytëzimit të lehtësimeve tatimore të parapara me ligj ose zbrazëtirave ligjore në rregullativën tatimore. Pikërisht kjo rezistencë e pagesës së tatimeve paraqitet në formë të fshehjes së tatimit të cilën e karakterizojnë aktivitetet të cilat I ndërmerr obliguesi tatimor me qëllim që ai vet ose dikush tjetër të shmangë pagesën e tërësishme ose të pjesërishtme të pagesës së tatimit, të ardhurave ose ndonjë të dhënë tjetër për të cilën është I obliguar me ligj, përmes dhënies së të dhënave të rrejshme për të ardhurat e tij ose të ardhurat e personit juridik, sendet ose faktet me rëndësi për përcaktimin e shumës së këtyre obligimeve e cila është e një vlere më të madhe ose nuk paraqet të ardhura në fletëparaqitjen e detyrueshme përkatësisht sende ose tjetër fakt me rëndësi për përcaktimin e këtyre obligimeve.

Vet definimi I nocionit fshehje e tatimit krijon hapësirë për konfuzion terminologjik me mënyra të tjera të ngjajshme të pagesës së tatimeve, evazionin tatimor. Për këtë shkak ndaj fshehjes së tatimit si vepër penale I qasemi në mënyrë fenomenologjike nga aspekti I të gjitha çështjeve relevante në lidhje me cilësitë themelore ligjore si vepër penale kundër finansave publike në RM-së, format të paraqitjes, tipologjitë të kryerësve të veprave penale dhe parametrave të tjera. Arsyetimi shkencor I hulumtimit është që të fitohen njohuri të përgjithshme përmes indikatorëve të terrenit për gjendjen reale, vëllimin, strukturën dhe dinamikën e fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë për periudhën 2008-2014.

KAPITULLI I PARË

1. Definicioni i nocionit fshehja e tatimit ose evazioni tatimor

Platoni:

„Në shtetin në të cilin ekzistojnë tatimet, njriu i ndershëm do të paguajë tatim më të lartë se njeriu i pandershëm edhe pse kanë realizuar të ardhura të njëjta”.

Funksionimi i shtetit bashkëkohor nënkupton numër të masave dhe detyrimeve të bazuara në Kushtetutë, ligje dhe akteve të tjera detyruese, përkatësisht realizim pa pengesa të funksioneve të pushtetit ligjvënës, ekzekutiv dhe gjyqësor. Që të mund të njëjtat të realizohen në kohën e duhur, nevojitet që të sigurohen mjete finansiare në formë të të ardhurave publike (tatime, dogana, akciza, taksa, të ardhura që nuk rrjedhin nga tatimet, hua nga jashtë shtetit dhe të ardhura të tjera) nëpërmjet të cilave fiskusi rregullisht do ti servisojë nevojat publike nga kompetenca e vet. Tatimet paraqesin formën më të rëndësishme të të ardhurave publike në shtetet bashkëkohore. Në pjesën e përgjithshme të buxhetit ata participojnë me pjesmarrje deri në 90% dhe për atë shkak shtetet akoma quhen edhe si „shtete tatimore”.¹

Në marrëdhëniet juridiko tatimore, organi tatimor paraqitet si përfaqësues i interesave fiskale të shtetit dhe në atë cilësi mundet në mënyrë legjitime të kërkojë nga obliguesi tatimor ekzekutim të ndonjë veprimi të caktuar ose vprim në fushën e tatimeve, përderisa atij i pranohen të drejta të caktuara, kërkesa ndaj organit tatimor. Duhet të theksohet se thelbi i kësar marrëdhënie nuk është i bazuar në vullnetin e njëjtë të dy palëve të barabarta, por paraqet raport të eprorit dhe vartësit në prapavijën e të cilit fshihet ius-imperium-i i shtetit. Treguesi më i mirë për këtë pabarazi, njëkohësisht edhe njëra nga karakteristikat kryesore të tatimeve dhe në përgjithësi të dhënave të tjera publike me karakter të detyruar, derivati, mungesa e kompensimit me të holla, është ajo që patjetër ka si pasojë qëndrim negativ nga ana e obliguesve tatimor ndaj plotësimit të obligimeve për të paguar. Si rezultat i tatimit zvogëlohet fuqia ekonomike e obliguesve

¹ Stojanova, J., Reformite vo danocniot system vo Republika Makedonija-imperativ za procesot na ekonomskata integracija, Shtip, 2014, fq.10

tatimor dhe kjo shpesh ndikon në statusin e tyre shoqëror. Çdo tejkalim i kufirit të lartë të tatimit në kombinim me politikën shtetërore fiskale, mbingarkimi fiskal, teknikat e tatimit, profesionalizmi i autoriteteve tatimore dhe rregullativa e paqartë tatimore sjell deri te ngopja fiskale me efekte negative tatimore. Ky veprim i pafavorshëm i tatimit dhe të dhënave të tjera publike ndaj obliguesve tatimor krijon rezistencë për pagesën e tyre dhe me vetëdije bëhen përpjekje efektet e padëshiruara nga tatimi të zvogëlohen ose të hiqen. Këto efekte manifestohen në formë të fshehjes së tatimit ose evazionit fiskal.

Fshehja e tatimit (ang.-*tax evasion*, fran.-*fraude fiscale*, gjer.-*steuerbetrug*) nuk është dukuri e re, por është më se e besueshme se është njëri nga profesionet më të vjetra në botë edhe thuhet që ky është prostitucioni. Nuk ka ekzistuar civilizim që nuk ka tatimuar, e dmth që nuk kanë ekzistuar edhe tatime që nuk janë fshehur. Në pajtim me Kodin penal të RM-së (në tekstin e mëtutjeshëm KP)², neni 279, Kreu XII në pjesën e veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, vepër penale është kur: *„Ai i cili me qëllim që vet apo tjetërkush t’i ikë krejtësisht apo pjesërisht pagesës së tatimit, të kontributit apo të ndonjë takse tjetër për të cilën është i detyruar me ligj, jep të dhëna të rrejshme për të hyrat e personit juridik me ndikim për përcaktimin e shumës së detyrimeve të këtilla apo ai i cili me qëllim të njëjtë në rast të paraqitjes së obligueshme nuk paraqet të hyrat, përkatësisht sendin apo fakt tjetër me ndikim për përcaktimin e obligimeve të këtilla, kurse shuma e obligimit është me vlerë më të madhe, do të dënohet me burgim prej gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe me gjobë“*. Më thjeshtë, konstruksioni ligjor e definon thelbin ligjor të veprës penale fshehja e tatimit si shmangje joligjor pagesës së tatimeve dhe obligimeve të tjera ligjore me vlera më të mëdha, ose veprime lëshuese, përmes të cilave fshihet ose shmanget obligimi tatimor në tërësi ose pjesërisht (siç është paraqitja më e vogël e të ardhurave ose përfitimeve të fituara në mënyrë ligjore se sa fitimet reale ose zmadhimi i harxhimeve materiale) me qëllim që të paguhet më pak tatim ose e dhënë tjetër publike nga ajo që është e parashikuar me ligj.³ Duke u nisur nga lloji i tatimit, mund të hasen format më të shpeshta të fshehjes së tatimit, edhe atë: te tatimi i vlerës së shtuar (TVSH) mosdhënja e llogarisë fiskale gjatë blerjeve me para në dorë (cash-kesh), te

² Kodi penal i RM-së, Gazeta zyrtare e RM-së nr.196/15

³ Popov, I, G., Poreska krivična dela u srpskom poreznom zakonodavstvu, NBP Zurnal za kriminalistiku i pravo, Beograd, 2015, fq.41.

tatimi mbi të ardhurat personale (TAP) fshehja e tatimit është pasojë e punës në të zezë (duke i përfshirë edhe mospagesën e kontributeve nga sigurimi i detyrueshëm social), te tatimi i fitimit duke krijuar harxhime fiktive të natyrave të ndryshme me qëllim të zvogëlimit të bazës tatimore, etj.

Gjatë definimit të nocionit fshehja e tatimit, së pari është e nevojshme ti referohemi mundësisë së paqartësisë terminologjike. Veçanërisht duhet pasur kujdes për faktin se në teori dhe praktikë, nocionet fshehja e tatimit vis a vis evazoni tatimor përdoren si sinonime. Fshehja e tatimit është nocion më i ngushtë nga evazoni tatimor, për shkak se fshehja paraqet lloj të veçantë (nënloj) të evazionit (jologjor). Evazoni tatimor ka të bëjë edhe me veprimet e obliguesit tatimor qëllimi përfundimtar i të cilit është të shfrytëzohet legjislativa tatimore në kushte sa më të volitshme. Sipas OBEZH (Organizata për bashkëpunim ekonomik dhe zhvillim), evazoni tatimor është nocion i cili sipas rregullit vështirë se definohet, por marrë në përgjithësi ka kuptimin e veprimtarisë së paligjshme dhe ilegale për shkak të shmangjes së qëllimshme të pagesës së obligimeve tatimore, sepse obliguesi tatimor në rastin më të mirë paguan më pak tatim ose të dhëna të tjera publike nga ajo që do të duhej të paguaj nga puna, duke fshehur nga administrata tatimore bazën tatimore ose faktet e rëndësishme për tatimim. Fshehja e tatimit i përfshin format më të rënda të evazionit tatimor të paligjshëm të cilat sanksionohen në kuadër të legjislacionit penal dhe ligjeve speciale. Duhet të theksohet se kur bëhet fjalë për shmangjen e obligimeve tatimore në masë më të madhe, atëherë janë plotësuar kushtet për ekzistimin e fshehjes së tatimit si veprë penale themelore fiskale. Të gjitha rastet e tjera të rëndësisë më të vogël (mosdisciplina tatimore) përcaktohet si sjellje e paligjshme dhe e dënueshme, por kanë veti ligjore të deliktit administrativ (kundërvajtje).

1.2. Forma të paraqitjes së fshehjes së tatimit

Fshehja e tatimit nënkupton një sërë aktivitetesh të ndryshme kriminale dhe skema përmes të cilave plotësohet thelbi i karakteristikave të tij ligjore, aq më tepër që fshehja e tatimit në raste të caktuara paraqitet edhe si aktivitet kriminal sekondar gjatë zbulimit të veprave penale nga fusha e krimit ekonomik, në kombinim me vepra të tjera penale nga fusha e finansave publike dhe qarkullimit pagesor: falsifikim dhe shkatërrim të librave afariste (neni 280), kontrabandimi (neni 278), larja e parave dhe dobia tjetër e kondërligjshme e pasurisë (neni 273) etj. Format më të shpeshta të paraqitjes së fshehjes së tatimit hasen gjatë

menaxhimit të dyfishtë të librave afariste, dorëzimin e të a.q. fletëparaqitje tatimore „të zeza” (fletëparaqitje të rrejshme) ose dokumente fiktive gjatë përpilimit të fletëparaqitjeve tatimore, punë në të zeze dhe pagesa në dorë (ekonomia gri) dhe forma të tjera.

1.2.1. Menaxhimi i dyfishtë i librave afariste

Menaxhimi i dyfishtë i kontabilitetit për regjistrimin e aktiviteteve afariste ka të bëjë me grupin e librave afariste në pjesën e evidencës kryesore të kontabilitetit (libri kryesor dhe ndihmës), të cilat shërbejnë për regjistrimin e aktiviteteve reale, për nevoja personale, ndërsa të tjerat të cilat paraqiten për shkak të kqyrjes, shërbejnë për mashtrim të administratës tatimore. Në sistemin e menaxhimit të dyfishtë evidentohen të gjitha të dhënat për gjendjen lidhur me pronën e firmës, shpenzimet, të ardhurat si dhe rezultatet financiare për çdo vit fiskal veçanërisht. Me fjalë të tjera, në bazë të kësaj evidence mund tëanashkalohen të gjitha të dhënat financiare dhe pikërisht ajo është njëra nga elementet kyçe për kryerjen ose fshehjen e evazionit fiskal përmes ndryshimit të rregullave juridike dhe rregullave të kontabilitetit përgjithësisht të pranuar dhe standardeve ndërkombëtare.

Që të kuptohet më mirë thelbi i kësaj metode, do t’u shfrytëzoj shembullin me lëvizje të dyfishtë të regjistrimit të faturës së njëjtë të blerësit nga raporti i dhënjes së saj në raportin e dhëne të debitorit me kreditorin. Manipulimi nënkupton regjistrim të përsëritur të faturave dalëse të njëjta, me çka të hyrat janë dukshëm më të mëdha, ndërsa gjendja tek rezervat mbetet e njëjtë. Megjithatë, me futjen e sistemit të TVSH-së, regjistrimi i dyfishtë i faturave nuk është edhe aq i lehtë sepse në atë rast nevojitet që të ketë mashtrim edhe gjatë regjistrimit edhe gjatë lajmërimit sipas TVSH-së në evidencën kontabiliste.

1.2.2. Fletëparaqitje të zeza tatimore

Ekzistojnë raste të shumta ku obliguesit tatimor dorëzojnë fletëparaqitje të rrejshme me të cilat kërkojnë kthim të tatimit të paguar, duke i shfrytëzuar dokumentet e falsifikuara ose fiktive. Bëhet fjalë për një zinxhir të subjekteve të involvuara, të përfshirë në gjenerimin e tyre të cilët në fakt paraqiten si kryerës të veprës penale falsifikim i dokumenteve (neni 378). Kthimi i pabazuar i tatimit mund të bëhet edhe përmes dhënies së të dhënave të rrejshme në fletëparaqitjet tatimore në lidhje me rubrikat në të cilat janë dhënë zvogëlime të caktuara ose lehtësime të bazave tatimore pa e ndjekur rregullativën ligjore në atë pjesë. Nuk janë të rralla

situatat kur me qëllim që të shmanget tërësisht tatimi mbi fitimin, kryerësi këtë shumë t'a paraqes si shpenzim pune. Përmes rritjes së shpenzimeve (psh. fatura të lëshuara për blerjen e cila aspak nuk është realizuar, pagesë të honorareve për punë autoriale ose kryerje të shërbimeve të tjera – hulumtimi i tregut, administrim etj.) ose paraqitja e shpenzimeve të cilat nuk janë krijuar për kryerjen e veprimtarisë, përkatësisht ato të cilat nuk pranohen në qëllimet tatimore (furnizime për nevoja personale si shpenzime për udhëtim, shpenzime për qëllime humanitare, sportive dhe të tjera, shpenzime për reprezentacion të firmës) paraqiten shuma më të mëdha të shpenzimeve të cilat drejtpërdrejtë e zvogëlojnë bazën tatimore për përlogaritje të tatimit mbi fitimin te personat juridik si obligues tatimor. Paratë sipas kësaj baze kryerësi më tej i shpërndan si rroga për vete dhe për të punësuarit, me çka i shmanget edhe pagesës së tatimit mbi të ardhurat.

Megjithatë jo gjithmonë obliguesit tatimorë janë të njoftuar ose kanë kontroll mbi përmbajtjen e të a.q. fletëparaqitje të „zeza“ (të rrejshme), ashtu që lehtë bien në lavirintet e mashtrimit dhe nuk ajanë të vetëdijshëm se janë bërë pjesë e tyre. Ekzistojnë përpilues të pandershëm të fletëparaqitjeve tatimore të cilët përfitimin financiar e realizojnë përmes mbledhjes së „kajmakut“ nga kërkesa e rrejshme për kthim të tatimit, të kryerjes së pagesës me çmime tepër të larta për shërbimet e kryera, tërheqja e klientëve të ri dhe kyçja e tyre në këtë zinxhir, me premtime për kthim të tatimit, kthim të tatimit, të cilat janë tepër të mira për të qenë të vërteta.⁴ Për shkak të lartpërmendurës, obliguesit tatimor duhet të jenë shumë të kujdeshshëm cilët persona do t'i angazhojnë për këtë qëllim, pasi që në këto raste edhe.

1.2.3. Puna në të zezë dhe pagesa në dorë

Evazioni fiskal joligjor paraqet një nga shkaqet kryesore për ekzistimin e të a.q. „ekonomija gri“ ose puna në të zezë. Në aspektin më të gjërë të fjalës, ekonomia gri paraqet çdo aktivitet ekonomik joligjor, me qëllim të përfitimit të pasurisë së paligjshme nga ana e personit i cili e kryen atë, në dëm të shtetit dhe sipas rregullit edhe në dëm të personave të tjerë të cilët punojnë në mënyrë legale. Puna në të zezë paraqitet në format më të ndryshme. Kur

⁴ <http://www.pravdiko.mk/koi-se-najchestite-danochni-izmami/>

jemi te tatimi personal, pasojë e pashmangshme është puna në të zezë dhe pagesa me para të gatshme në dorë ose në naturë. Edhe përkundër normave të ulta tatimore dhe klimës së përshtatshme tatimore, parashtrohet pyetja si është e mundur tatimet e ulta të krijojnë ngarkesë të lartë fiskale?⁵ Nga ana tjetër supozohet se fshehja e tatimit rritet kur rritet edhe norma kufizuese e tatimit sepse me vlerën më të madhe të të ardhurave rritet edhe përfitimi marginal i mashtrimit. Ky përfundim, në dukje paradoksal ka shpjegim të thjeshtë. Ngarkesa e tërësishme tatimore edhe më tej mbetet relativisht e lartë dhe faktor kryesor për ekzistimin e ekonomisë së fshehur gri në RM, si dhe në vendet tjera të rajonit edhe krahas masave të marra të futjes së simulimeve më efikase të bizneseve të vogla, shkatërrimin e korrupsionit etj. Numër i madh i parave dhe mallrave, lëvizin përmes rrjedhave autoktone në fushën joformale, ashtu që nuk ka gjurmë ligjore nga transaksioni i kryer, pothuajse pa asnjë mundësi ndikimi të drejtpërdrejtë të autoriteteve tatimore, pa marrë parasysh që shteti insiston të realizojë kontroll mbi ato rrjedha. Puna në të zezë ose ekonomia gri ka forma të ndryshme dhe atë e karakterizojnë pagesa e pjesërishtme e tatimit dhe tatimit, ashtu që kemi shuma më të ultë të paraqitura të rrogës nga rrogat reale të paguara në dorë, veçanërisht për fuqinë punëtore me kualifikim më të ulët përmes paraqitjes së tyre me bazë minimale për të paguar kontributet nga sigurimi social i detyrueshëm, i cili është i përcaktuar në 65% nga rroga mesatare në vend (e jo nga paga e individit) ose përmes mosparaqitjes së punëtorëve që sjell deri te shmang'ja e tërësishme e tatimeve dhe të dhënave të tjera publike. Nga kjo mund të konkludohet se fshehja e tatimit është aktivitet i pastër i lidhur me ekonominë gri, e njëkohësisht edhe masë për shkallën e fshehjes së tatimit për shumat e paraqitura të të ardhurave, përkatësisht dallimit në mes shumës së të ardhurave e cila ligjërisht duhet të paraqitet dhe shuma realisht e paraqitur.⁶

⁵ Në vitin 2006 Qeveria e RM-së miratoi politikë afatgjate të zvoglimit progresiv të normave për kontribute të sigurimit social, me qëllim që të zvogëlohen normat e kontributeve që të lehtësohet ngarkesa tatimore ndaj qytetarëve dhe subjekteve afariste dhe të reduktohen kontributet nga 32% në 2006 në 26,6% nga bruto rroga në 2014. Si shtesë e kësaj, në vitin 2008, Qeveria e RM-së vendosi tatim të sheshtë personale, dhe i zvogëloi këto norma në 10%, CRPM, Gjuetija e hijeve – dinamika e fshehjes së tatimit në Maqedoni, analizë e shkurtër nr.33, Shkup, 2014, fq.2

⁶ <http://www.kaunt.mk/Home/Page/21>

Ekonomija gri në të gjitha shtetet merr një pjesë të madhe të prodhimit vendas. Përmasat e saj nuk mund të përcaktohen. Kur do të mund të evidentohet nga ana e statistikave zyrtare, thjesht do ta humbte karakterin e saj. Pikërisht për këtë shkak shteti insiston në mënyra të ndryshme t'a zvogëlojë rëndësinë e saj, por në këtë përpjekje është shpesh nuk është bindës. Në fakt me ekzistimin e ekonomisë gri mbahet nivel më i lartë i mirëqenies shoqërore, përkatësisht e siguron qetësinë shoqërore. Në qasjen e fshehjes së tatimit, shteti ka detyrë të rëndë që të vendos në mes të ardhurave tatimore dhe qetësisë shoqërore të cilin e siguron pikërisht ekonomia e fshehur gri.⁷

1.2.4. Forma të tjera të fshehjes së tatimit

1.2.4.1. Firma fantom

Forma më karakteristike e kryerjes së fshehjes së tatimit paraqet regjistrimi formal i firmave fiktive në emër të shtetasve të huaj, me dokumentacion të rregullt në cilësinë e themeluesve, sikur për kryerjen e ndonjë veprimtarie të caktuar me më së shumti një të punësuar ose edhe asnjë, pas së cilës me vetëdije e kamuflojnë qëllimin e vetëm, e kjo është larja e parave dhe fshehja e tatimit ose të dhënave të tjera publike. Themeluesit e këtillë zakonisht janë shtetas të huaj nga vendet më të afërta (Bullgaria, Kosova dhe Sërbija) dhe ata aspak nuk figurojnë në territorin e R së Maqedonisë, përveç gjatë regjistrimit të firmës. Logjikisht, nëse niset ndonjë aktivitet kriminal, çdo kush do të mundohet t'a fshehtë. Njëra nga mënyrat e fshehjes është fshehja pas dikujt tjetër, pa marrë parasysh a është i gjallë ose i vdekur. Kështu që themeluesit janë persona me identitet të vjedhur, shpesh duke përdorur të dhëna të pensionistëve ose persona të cilët kanë vdekur. Në bazë të regjistrimit legal ata marrin numër tatimor, që më tej pa problem të hapin më shumë llogari bankare. Në mungesë të tyre, këto firma fiktive në qarkullimin juridik shërbejnë me dokumentacion të rregulluar paraprakisht për të përfaqësuar me nënshkrim dhe autorizim nga personat përgjegjës, referenca të rrejshme dhe web-faqe që të mund të kryejnë transaksione dhe të tërheqin para të gatshme përmes mallrave ose shërbimeve të cilat nuk i paguajn. Prandaj firmat fiktive janë ata përmes të cilave më së shumti fshihet pagesa e TVSH-së, sepse faktikisht nuk ekzistojnë. Për ata

⁷ K. Škreb, M., Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska Praksa, n.19(3), Zagreb, 1995, str.268

shpesh përdoren edhe emrat firma fantom. Gjithsesi më i drejtë është mbiemri „bono të pakapshme,, për shkak se të njëjtat formohen me qëllim që të kryejnë transakcion të caktuar që ndonjë firmë tjetër të ketë mbulesë se ka blerë ose ka kryer në rregull mallra ose shërbime të caktuara. Pas kryerjes së qarkullimit dhe fshehjes së tatimit, firmat fiktive shpesh mbyllen ose zhduken me çka iu humbet çdo gjurmë e cila do t'i çonte drejt organeve të ndjekjes.

1.2.4.2 Keqpërdorimi i organizatave humanitare

Gjithmonë e më I shpeshtë sin ë vendin tone ashtu edhe në vendet e tjera, është fenomeni I keqpërdorimit të organizatave të liruara nga tatimi, përfshirë këtu edhe donacionet jomateriale, perms skema të përpunuara me mjeshtri të organizatave humanitare (fondacionet, fondet, shoqatat, organizatat humanitare joqeveritare). Vëmendje të veçantë tërheqin aranzhmanet e ndryshme të cilat tregojnë keqpërdorime perms mjeteve të donuara ose të ardhura nga prona e donuar, të cilat shpesh janë të mbivlerësuara. Drejtoria e të ardhurave publike I ndjek nga afër edhe donacionet dhe obliguesit tatimor të cilët kërkojnë kontribut humanitar. Në këtë mënyrë në public u zbardh rasti, ku Shoqatë nga Shkupi e cila ishte e regjistruar si organizatë humanitare me karakter social, arriti që permes të paraqiturit të pare dhe të dytë në cilësinë e kryetarëve t'a dëmtojë buxhetin e RM-së në shumën prej 9.231.980 denarëve, për shkak se gjatë pagesës nuk kanë llogaritur dhe nuk kanë paguar tatim mbi të ardhurat personale për periudhën 2011-2014, me çka kanë kryer dy vepra penale – „fshehje të tatimit.”⁸

Në fakt nga masat e marra nga ana e MBP-së – Njësia për krim ekonomik dhe kompjuterik, në bashkëpunim me Prokurorinë publike dhe institucionet e tjera kompetente (DAP, Regjistri qendror I RM-së) është konstatuar se të akuzuarit si persona të autorizuar kanë disponuar me mjete nga zhiro llogaria e subjektit, edhepse e kanë ditur dhe kanë qenë të vetëdijshëm se Shoqata nuk është e regjistruar si person juridik me interes publik, as nuk ka marrë Vërtetim nga Ministria e drejtësisë së RM-së se kjo veprimtari është me interes publik.⁹ Fshehjen e tatimit e kanë kryer në mënyrë që në disa raste me qëllim që tërësisht të shmangin pagesën e tatimit mbi

⁸ <http://www.mkd.mk/crna-hronika/pretsedateli-na-humanitarni-organizacii-go-oshtetile-drzhavniot-budzhetot-za-nad-9>

⁹ <http://www.mkd.mk/crna-hronika/pretsedateli-na-humanitarni-organizacii-go-oshtetile-drzhavniot-budzhetot-za-nad-9>

të ardhurat personale, kanë paguar mjete si donacione personave fizik dhe juridik, resident të RM-së në shumën e përgjithshme prej 83.087.820 denarë. Sa I përket personave fizik kanë përpiluar lista pa datë dhe numër për pagesën e parave të gatshme me gjenerale të personave dhe nënshkrimin e tyre, ndërsa personave juridik jua kanë paguar në xhiro llogari.

1.2.4.3. Fshehja e pronës korporative

Për shkak të fshehjes së tatimit, korporata të caktuara dhe subjekte të tjera juridike themelohen dhe funksionojnë jashtë vendit, me qëllim që të fshihet kapitali themelues dhe të ardhurat ose aktivitetet finansiare përmes metodës së përdorimit të subjekteve të treta ose palëve të treta si paravan për transferimin e të ardhurave të fituara në vende me norma më të ulta tatimore ose paraqitje të shumës më të vogël të tatimit. Këto subjekte janë në fakt mjete të cilat përdoren për pjesmarrje në transaksione tregtare jolegale, larje të parave, e së fundmi edhe për finansimin dhe nxitjen e terrorizmit. Në drejtim të zbulimit të këtyre aktiviteteve, Drejtoria e të ardhurave publike bën përpjekje për forcimin e kapaciteteve dhe ka krijuar bashkëpunim më të gjerë me institucionet kompetente të vendit, si dhe bashkëpunim ndërkombëtar me organet e tjera të involvuara në zbulimin dhe ndalimin e krimit financiar.

1.3 Dallimet themelore në mes fshehjes së tatimit dhe shmangies së pagesës së tatimit

1.3.1. Dallimi i nocioneve kruesore. Implikime praktike

Skaku thelbësor për konfuzionin semantik të nocioneve fshehje e tatimit dhe shmang'je e pagesës së tatimit, është kufiri i hollë i sintagmave të shfrytëzuara duke marrë parasysh se nocionet e theksuara në fund të fundit kanë qëllim të njëjtë: zvogëlimin e obligimeve tatimore, përkatësisht zmadhimin ose së paku mbajtjen e fuqisë ekzistuese ekonomike të obliguesit tatimor. Për këtë arsye, është e nevojshme që në fillim të bëhet dallimi i nocionit shmang'je e pagesës së tatimit nga fshehja e tatimit. Nga kjo mvaret se në një situatë konkrete kur është përcaktuar fakti i mospagesës së tatimit ose ndonjë të dhëne tjetër publike e përcaktuar me ligj, i njëjti do të karakterizohet si kundërvajtje ose vepër penale. Dallimi në mes të shmang'jes së pagesës së tatimit dhe fshehjes së tatimit është shumë i vogël, pothuajse i pavërejtur, ashtu që shmang'ja e tatimit mundet shumë lehtë, pothuajse në mënyrë të padukshme të kalojë në fshehje

të tatimit. Për krahasim, ndonji autor anonim në këtë kontekst ka shkruar se dallimi në mes këtyre dy fenomeneve është praktikisht sa „trashësia e murit të burgut”.¹⁰

Shmangia e pagesës së tatimit është përdorimi juridik i regjimit tatimor në favor personal dhe shfrytëzim, me qëllim që të reduktohet shuma e tatimit të caktuar i cili paguhet në kuadër të ligjit.¹¹ E interpretuar më detajisht, shmang'ja e tatimit është pasojë e zbrastirave ligjore, domethënie e dyfishtë dhe mangësi të tjera në pjesën e rregullativës tatimore ose aplikimi i gabuar i ligjit, dhe kjo nënkupton të gjitha veprimet legale të obliguesit tatimor të cilat çojnë kah shmang'ja ose zvogëlimi i obligimit tatimor (planifikim tatimor), por ky veprim edhe më tutje mbetet në korniza ligjore, në përputhje me intencën e ligjvënësit dhe me të cilën obliguesi arrin „efekt ekonomik,, të caktuar, të cilin vet ligjvënësi e ka paraparë. Vërtetim për këtë janë definicionet e paqarta dhe të zgjeruara pa nevojë të termeve juridike rreth obligimit për të paguar. Kështu që, si shpenzime të papranuara për qëllime tatimore konsiderohen: shpërqzimet të cilat nuk kanë të bëjnë me ushtrimin e veprimtarisë së subjektit, përkatësisht nuk janë kusht për kryerjen e asaj veprimtarie dhe nuk janë si pasojë e kryerjes së të njëjtës.¹²

Edhe pse kufiri midis shmang'jes së pagesës së tatimit dhe fshehjes së tatimit është fluid, praps se prap duhet të theksohet se aji ekziston atëherë kur te shmang'ja shfrytëzohen të gjitha „zbrazëtirat” e ligjit që të paguhet më pak ose tërësisht të shmanget pagesa e tatimit. Praktikisht obliguesi tatimor – kryerësi potencial i veprës penale e merr ligjin në duart e veta dhe vet përcakton cilën pjesë të tatimit është i obliguar ta paguaj ndaj shtetit, duke u udhëhequr nga sistemi personal i vlerësimit të të drejtës. Dmth, duhet të bëhet dallimi se aktivitetet e ndërmarra me të cilat plotësohen vetitë ligjore të fshehjes së tatimit janë kriminale, të përfshira në vetëdijen dhe qëllimin e obliguesit tatimor që t'i shmangët obligimit tatimor për të fituar në mënyrë të kundërligjshme përfitime dhe nuk kanë asnjë ndikim tjetër ndaj vlerës së tatimit/të dhëna të tjera publike. Në kundërshtim me këtë, te shmang'ja e tatimit veprimet e obliguesit tatimor ndërmerren në suaza të ligjit, nuk janë kriminogjene dhe i përshkruhen aplikimit të paqëllimshëm

¹⁰<http://www.poslovni.hr/tips-and-tricks/razlika-izmeu-porezne-utaje-i-evazije-je-u-debljini-zatvorskijh-zidova-226724>

¹¹ Shih më shumë te Stojanovska, B., Efektet nga implementimi i tatimit të vlerës së shtuar në Republikën e Maqedonisë, Prilep, 2016, fq.46

¹² <http://www.kaunt.mk/Home/Page/21>

dhe të gabuar të ligjeve të paqarta tatimore ose mbingarkesës tatimore. Jo rrallë herë, mosekzistimi i elementeve subjektive – qëllimi dhe vetëdija nuk vlerësohen ose vlerësohen pamjaftueshëm dhe gabimisht, në mënyrë që shmang'ja e tatimit merr trajtim të njëjtë si edhe fshehja e tatimit, e në fakt paraqet kundërvajtje.

Përcaktimi i obliguesit tatimor në tërësi ose pjesërisht ti shmanget pagesës së tatimit dhe obligimeve të tjera, së pari varet nga intensiteti i rezistencës për të paguar. Ky intenzitet i rezistencës varet nga më shumë elemente të ndryshme të cilat në përgjithësi mund të përmbliidhen në disa: lartësia e ngarkesës së tatimit, destinimi i mjeteve të mbledhura nga tatimet ose të dhënat e tjera publike, forma tatimore dhe mendimi i opinionit publik në raport me drejtësinë e tatimit. Shmang'ja e tatimit njihet dhe paraqitet në shembujt si vijojnë: Gjatë kryerjes së shërbimeve konsultative nga ana e konsultantëve të jashtëm ose persona të vetëpunësuar të cilët njëkohësisht janë të vetmit akcioner ose drejtor, punësime të personave fizik me qëndrim të përkohshëm në vende me krizë politike të theksuar, për shkak të mospagesës së rrogës së tërësishme me çka mund të shmanget kontrolli dhe të zvogëlohet tatimi.¹³

1.4 Evazioni tatimor ligjor dhe jo ligjor. Problemi me oazat tatimore dhe ndikimi ndaj sistemit tatimor në rm.

Evazioni tatimor (ang.*tax evazion, tax avoidance, tax fraud, rep.Steuerhinterziehung, Steuerumgehung*) mund të jetë ligjor (i lejuar) dhe joligjor (i palejuar) në të cilin si nënlluj më i ngushtë është fshehja e tatimit. Evazioni tatimor ligjor siç ishte elaboruar më parë, egziston kur obliguesi tatimor ndërmer aktivitetet me qëllim që në tërësi ose pjesërisht t'a zvogëlojë obligimin tatimor, duke mos i shkelur dispozitat tatimore, me çka kemi situatë të shmang'jes ligjore ose të pranueshme të pagesës së tatimit. Ai paraqitet në dy forma kryesore, edhe atë:

-*minimizim legjitim i obligimeve tatimore* (shembulli në formë të përmbajtjes së shpenzimit të prodhimeve të tatimuar, substitiuimi i prodhimit të tatimuar më shumë me prodhim të tatimuar më pak, shfrytëzimi i stimulimeve tatimore të shkruara në formën e lirimeve ose lehtësimeve, etj) dhe

¹³ <http://www.kaunt.mk/Home/Page/21>

-minimizimi jolegjitim i obligimeve tatimore, që gjithsesi është i papranueshëm në kuptimin se, edhe pse nuk janë të shkelura dispozitat ligjore, përsëri vjen deri te pamundësia e realizimit të qëllimit për shkak të të cilit i njëjti është sjellur. Këtu praktikisht vjen deri te keqpërdorimi i të drejtës përmes përdorimit të konstruksioneve të caktuara juridike në zvogëlimin e obligimeve tatimore.

Tek minimizimi legjitim i obligimeve tatimore ekziston situatë e evazionit të organizuar ligjor, ku shteti përmes legjislacionit tatimor dhe qëllimeve të përcaktuara të politikës tatimore, synon që të arrijë reagime të caktuara paraprahe të obliguesve tatimor të cilët mund të jenë të drejtuar kah mosblerja, gjegjësisht riorientimi kah konsumi i disa prodhimeve të tjera. Për ilustrim, për shkak të ruajtjes së shëndetit të njerëzve, përmes zërave të larta tatimore mund të ndikohet në konsumin më të vogël të duhanit dhe pijeve alkoolike ose te akcizat e kafes, obliguesit tatimor mund të themi se do të riorientohen në blerjen dhe konsumin e çajit. Ekonomisti i njohur Xhon Kejns (John Maznard Keynes) shmang'ën e ligjshme të pagesës së tatimit e ka quajtur „*e vetmja punë intelektuale e cila sjell ndonjë shpërblim*”, përmes së cilës e përcakton ndryshimin e sjelljes së individëve me qëllim të zvogëlimit të obligimeve tatimore.¹⁴

Karakteristika kryesore e shmangjes së „*papranueshme*” të pagesës së tatimit (tax avoidance) nuk është asgjë tjetër por shfrytëzimi i të gjitha mundësive për zvogëlimin e obligimeve tatimore në nivel më të ulët se sa niveli në suaza të asaj që e lejon ligji. Minimizimi jolegjitim i obligimeve tatimore nënkupton veprime të gjetjes së zbrazëtirave në dispozitat ligjore për shkak të paqartësive dhe paparashikueshmërisë së regullativës tatimore, përkatësisht sistemit tatimor në përgjithësi. Obliguesit tatimor duke i shfrytëzuar shërbimet e këshilltarëve tatimorë mirë të paguar, në mënyra të ndryshme i shfrytëzojnë paqartësitë e ligjit dhe gjithmonë janë një hap para shtetit. Kështu për shembull, këshilltarët tatimor klientëve të tyre të pasur mund t'ju propozojnë shmang'je të pagesës së tatimit dhe tatimim më të ulët të të ardhurave të tyre, ashtu që një pjesë të pronës së tyre (letra me vlerë, patudshmëri, pjesë në ndonjë kompani etj.) t'ua transferojnë fëmijëve të tyre përmes të ashtuquajturës „trashëgimi” të përshpejtuar. Edhe njëra palë edhe tjetra në këtë rast paguajnë më pak tatim.

¹⁴ Bejaković, P., Aspekti i naçini plaçanja poreza, I dio, pp prezentacija, Zagreb, 2014

Evazoni tatimor ligjor mund të paraqitet në forma të ndryshme, por më reprezentativ janë shembujt e oazave të tatimit. Oazat tatimore janë qytete/shtete të njohura botërore të tipit të Monakos, San Marino, Bahama, Qipro, Panama, Luksenburg të cilat karakterizohen me komoditet tatimor institucional ose zero tatim, në të cilat mund të realizohet shkallë e lartë e mbrojtjes së privatësisë në aspektin e sekreteve bankare dhe komercijale, përmes mekanizmave të ndryshimit të vendbanimit, vendqënimit ose selisë në të cilën kryen veprimtaritë ekonomike të obliguesit tatimor. Gjithashtu, nën oaza tatimore nënkuptohen edhe vendet ose territoret të cilat nuk dëshirojnë të tërheqin investime reale, por përpiqen të promovojnë evazionin tatimor që të mund të tërheqin edhe të mbajnë kapitalin e huaj nën paravanin e politikës tatimore dhe respektimin rreptësisht të sekretit bankar.¹⁵ Praktika flet se këto oaza tatimore praktikisht u bënë off shore qendra, të cilat kapitalin e madh e shfrytëzojnë që të shmangët pagesa e tatimit nga vendi i origjinës. Kjo gjithsesi ka krijuar bazë të mirë jo vetëm për shmangjen e pagesës së tatimit, por edhe për fshehjen e tatimit si vepër penale. Dmth shkaku është shumë më i madh dhe nuk është i lidhur vetëm me natyrën e tatimit.

Për shkak të të ashtuquajturave „Panama dokumente” të cilat e hapën kutinë e pandorës në lidhje me fshehjen e tatimit dhe oazave tatimore në nivel global, një numër i madh i vendeve anëtare të Organizatës të vendeve industriale OECD (përfaqësues 51 shtete) në 29 tetor 2014 e nënshkruan *Konventën e Organizatës për bashkëpunim ekonomik për shkëmbim të sekreteve bankare*, me çka praktikisht e shfuqizuan sekretin bankar në luftën kundër oazave tatimore. Sipas rregullave të reja, bankat dhe institucionet e tjera financiare duhet patjetër në vendin e tyre amë të paraqesin informata për kamata, dividenda, gjendje të llogarive të hapura, duke filluar nga janari i vitit 2016 dhe fitimin nga shitja e pronës financiare – kur bëhet fjalë për persona të cilët jetojnë jashtë vendit.¹⁶ Konventa i rregullon të drejtat edhe obligimet në rast kur deri te shteti nënshkruer do të arrijë kërkesë nga ndonjë shtet tjetër, ashtu që ai shtet nuk do të mundet më ti shmangët përgjigjes së kërkesës së pranuar duke u thirrur në faktin se informatat gjenden në pronësi të bankave.

¹⁵ Mitiç, P., Diniç, V., Çuk, J, Poreski rajevi-obelezja, poslovanje i resavanje problema poreske evazije, Skola biznisa, 2/2016, 120-138, Beograd, 2016, str.122

¹⁶ <http://www.dw.com/mk/lufta-e-gjatë-kundër-oazave-tatimore/a-19167299>

Për fat të keq, Republika e Maqedonisë, nuk shfaqi interes për nënshkrimin e e kontratës për shkëmbim të sekreteve bankare, të dhëna me çka do të kyçet aktivisht në luftën kundër fshehjes së tatimeve, edhe pse është vlerësuar se biznesmenë të Maqedonisë posedojnë 2 miliard e 200 milion dollaar në off shore llogari bankare në oaza tatimore. Gjithsesi identiteti i tyre nuk do të zbulohet deri sa shteti nuk e nënshkruan Kontratën multilaterale për autoritete kompetente (MCCA).¹⁷ Obliguesit tatimor, gjithashtu mundohen që ti shmangin pagesat e obligimeve tatimore edhe me lizing skemat, skema të pagesës me para të gatshme, off shore karta të kreditit, debit karta, etj. Kjo politikë edhe ky qëndrimi i Ministrisë së finansave të Rpublikës së Maqedonisë, ka për pasojë ridrejtimin e aktiviteteve ekonomike nga vendi kah oazat tatimore dhe erozionin e bazës tatimore që pashmangshmërisht çon kah fshehja e tatimit për shkak të formës së dëmshme të konkurrencës tatimore, e me këtë efekti negativ ndaj performansave të ekonomisë kombëtare. Përmes tranzitimit të kapitalit, vjen deri te zvogëlimi i të ardhurave buxhetore, e me vet këtë edhe te zvogëlimi i cilësisë të shumë funksioneve publike. Vërtetim për këtë janë të dhënat që flasin se në periudhë kaluar nga viti 2013 deri në vitin 2014 në oazat tatimore nga R. E Maqedonisë ka pasur më shumë dalje të parave se sa kanë hyrë. Në vitin 2012 kanë dalur më shumë se mbi 40 milion euro ndërsa në vitin 2013 mbi 6 milion euro. Kështu që vetëm në Luksenburg në vitin 2010 kanë shkuar 20 milion euro, ndërsa në gjysmën e parë të vitit 2014 2 milion euro. Megjithatë, nga viti 2010 deri në qershor të vitit 2014, në shkëmbimin e mallrave me të ashtuquajturat „oaza tatimore“ Republika e Maqedonisë është në pozitivë prej 123 milion euro. Më së shpeshti këto të holla janë me prejardhje të dyshimtë, janë „të lara“ për ato nuk është pagura tatim ose ndonjë e dhënë tjetër publike dhe shfrytëzohen për qëllime korruptive.¹⁸

Në kundërshtim me këtë, evazioni tatimor joligjor i përfshin të gjitha veprimet joligjore të ovliguesit tatimor të orientuara kah mospagesa e vetëdijshme e tatimeve të përcaktuara me ligj dhe të dhënave të tjera tatimore, duke u manifestuar në format më reprezentative të fshehjes së tatimit ose drfraudimit (*tax evasion*) dhe *kontrabandë*, e për shkak të kësaj rregullisht sanksionohet penalisht ose si kundërvajtje. Këto procedura kanë të bëjnë ose me vet aktin e

¹⁷ <http://prizma.birn.eu.com/mk/стории/македонија-не-показала-интерес-да-ја-укине-банкарската-тајност>

¹⁸ <http://prizma.birn.eu.com/mk/стории/македонија-не-показала-интерес-да-ја-укине-банкарската-тајност>

mospagesës së tatimit ose me lëshimin që të veprohet në përputhje me kërkesat e marëdhënieve juridiko tatimore që të sigurohen plotësimet e obligimeve tatimore nga ana e obliguesit – kryerësit. Format më të shpeshta të evazionit fiskal joligjor janë: mosparaqitja e ushtrimit të veprimtarisë në bazë të të cilës paraqitet obligimi tatimor, lëshimi paraqitje e rrejshme të fitimit nga baza tatimore sipas bazës mosegzistuese, lëshimi i paraqitjes së fitimit të bazës tatimore nga bazat mosegzistuese, lëshimi të llogaritjet dhe të paguhet tatim nga fitimi, mosevidentimi i qarkullimit ditor në librat e shënuar zyrtar etj. Kontrabanda në thelb paraqet fshehje të tatimit, por për atë do të bëhet fjalë në lloj të veçantë të evazionit tatimor joligjor e cila ka të bëjë vetëm me lloj të caktuar të tatimit. Faktikisht, termi kontrabandë përdoret për shmangien joligjore të pagesës së tatimeve indirekte (tatim të vlerës së shtuar (TVSH) dhe dogana). Ashtu që malli i cili i nënshtrohet mbikqyrjes tatimore dhe doganore, transportohet joligjërisht – kontrabandohet përmes kufirit shtetëror, direkt shmanget pagesa e doganës, tatimi i vlerës së shtuar dhe tatime tjera ndërmjetësuese. Në hapësirat tona më së shpeshti është prezente kontrabanda e alkoolit dhe pijeve alkoolike, cigareve, naftës, prodhime të tekstilit të brenduara, sepse për ato dogana më të larta, TVSH akciza.

KAPITULLI I DYTË

2. FENOMENOLOGJIA E FSHEHJES SË TATIMIT SI VEPËR PENALE KUNDËR FINANCAVE PUBLIKE NË RM NË PAJTIM ME NENIN 279 TË KP

2.1 Objekti i mbrojtjes

Nga përshkrimi ligjor i fshehjes së tatimit në pajtim me nenin 279 paragrafi 1 i KP, rrjedh se bëhet fjalë për veprë penale e cila sipas natyrës së saj është *sui generis*. Por, në teorinë e të drejtës penale ka mendime se bëhet fjalë për formë të caktuar dhe specifike të veprës penale Mashtrim (neni 247 i KP) për shkak të mënyrës së shmangies dhe me qëllim e sjell tjetrin në mashtrim, përkatësisht në pjesë të mashtrimit, ku me veprimet ekzekutive dëmtohet shoqëria – shteti në tërësi.¹⁹ Duke u nisur nga botëkuptimi se kryerësi i fshehjes tatimore e sjell në mashtrim organin tatimor në aspektin e „*lartësisë së bazës për përcaktimin e obligimeve që në atë pjesë të veprës penale i jep formë të veçantë të mashtrimit*”.²⁰ Objekt i mbrojtjes juridiko penale të fshehja e tatimit, në përgjithësi, është vendosur sistemi fiskal, sistemi i të ardhurave publike-tatimet, të ardhura dhe të dhëna të tjera publike²¹të përcaktuara me ligj të cilat I vendosin themelet e sistemit ekonomik të një vendi. Vet nocioni i dëmit i shkaktuar me fshehjen e tatimit, drejtpërsëdrejti lidhet me shtetin si subjekt pasiv. Megjithatë, kur ky nocion do të shihet nga aspekti i viktimologjisë, atëherë në thelb është shumë më i gjerë dhe gjithëpërfshirës, veçanërisht nëse merret parasysh roli dhe domethënia e kapitalit shoqëror.²²

Ratio legis ose arsyeimi për inkriminimin juridikopenal të fshehjes së tatimit del nga neni 33 i Kushtetutës së RM-së (Gazeta zyrtare e RM-së nr.52/91) me të cilin është paraparë detyrimi fundamental dhe obligimi qytetar për pagesën e tatimit dhe të dhënave të tjera publike: „Secili është I obliguar të paguaj tatim dhe të ardhura të tjera publike dhe të marrë pjesë në përmbushjen

¹⁹ I. Popović, Poreska utaja u nasem pravu, Zastita ljudskih i manjinskih prava u evropskom pravnom prostoru, Nis, 2012, str.623

²⁰ G. Milosević, Porez i izbegavanje poreza, Beograd, 2005, str.299

²¹ Duhet të sqarohet se shmangia e të pagesës së të ardhurave të tjera publike (siç janë taksat, dogana, kompensimet e llojeve të tjera) nuk paraqesin objekt të mbrojtjes në kuptimin e kësaj vepre penale

²² Jovašević, D., Simović, M., Poreska evazija i poreska utaja u Republici Srbiji-oblici ispolnjavanja i mjere suzbijanja, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Tuzli, br.2, Tuzla, 2017, str.81-82

e shpenzimeve publike në mënyrën e përcaktuar me ligj”. Tatimi si objekt veprimi paraqet njërin ndër zërat buxhetor bazë icili rrjedh nga obligimi i personave fizik dhe juridik, përkatësisht obliguesit tatimorë për ndarjen e një pjese të të ardhurave të tyre për të plotësuar nevojat e shtetit, vetëqeverisjes lokale dhe institucioneve të tjera publike. Kontributet si të ardhura të tjera publike, obliguesi i llogarit dhe i paguan nga bruto përfitimet e realizuara nga marëdhënia e punës në llogaritë e fondeve përkatëse të sistemit për sigurim social të detyruar, të cilat paraqesin bazë për realizimin e të drejtave të personave të siguruar për mbrojtje shëndetsore, shfrytëzim të pensionit ose kompensim në rast të papunësisë.²³

Indirekt, në objektin mbrojtës bën pjesë edhe parimi i barazisë në mes të obliguesve tatimorë, sepse obliguesit tatimorët cilët paguajnë shumën e plotë të tatimit në pajtim me ligj, do të ishin në pozitë diskriminuese në raport me ata të cilët nuk e bëjnë të njëjtën, ndërsa mbeten të pandëshkuar. Për atë shkak, çdo shtet tenton që në legjislacionin e vet juridiko penal të inkriminojë këtë formë të sjelljes negative shoqërore. Vet objekti i mbrojtjes është i përcaktuar si alternativ, në kuptimin që të jetë tatim ose lloj tjetër i kontributit në kuptimin e pagesave të përcaktuara me ligj.²⁴ Ka karakter të fshehjes, me çka dëshirohet figurativisht (edhe sipas emërimit) të paraqitet përvetësimi i një pjese të tatimit ose kontributit të cilin obliguesi është gjithsesi i obliguar ta paguaj.²⁵ Për këtë arsye, fshehja e tatimit është *diferentia specifica* në raport me veprat e tjera penale, përmban dispozitë të kushtëzuar e cila udhëzon në aplikimin e dispozitave të tjera ligjore, fillimisht të Ligjit për procedurë tatimore, por edhe liget e tjera dhe akteve të përgjithshme me të cilat është i rregulluar obligimi për pagesën e tatimeve dhe obligimeve të tjera publike, cilësia e obliguesit tatimor, të drejtat dhe detyrimet e tij, llojet dhe kompetencat e organeve tatimore. Prandaj edhe jo rastësisht gjatë përpilimit të aktakuzës e cila i ngarkohet kryerësit, në dispozitiv duhet të theksohet në mënyrë precize në bazë të cilit nen dhe nga cila dispozitë del obligimi ligjor për pagesën e të dhënës së përcaktuar, të cilës në rastin konkret personi i akuzuar i është shmangur.

²³ <http://www.ujp.gov.mk/e/vodic/category/859>

²⁴ Ashtu siç në të drejtën penale nuk mund të ekzistojë vepër penale as dënim pa ligj, ashtu nuk mund të parashkruhet as tatim pa ligj.

²⁵ Kambovski, V., Kazneno pravo, Shkup, fq.374

2.2 Veprimi i kryerjes të veprës penale

Sipas zgjidhjes pozitive ekzistuese, KP i Maqedonisë cilësisë të kryerjes së fshehjes së tatimit në dispozitën nga neni 279 i jep definicionin e dy formave: formën themelore dhe më të rëndë, të kualifikuar, si dhe më shumë lloje të manifestimit konkret të aktit të kryerjes. Ndjekja penale për të dyja format e fshehjes së tatimit ndërmerret vetëm sipas detyrës zyrtare. Forma themelore varësisht nga veprimet e ndërmarra të kryerjes, mund të paraqitet si: *marshtrim tatimor* që kryhet përmes dhënies të të dhënave të rrejshme dhe *mosparaqitja e fakteve relevante për tatimim*.²⁶ Nga pikëpamja e kësaj forme, ligji parasheh dënim me burg nga gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe dënim me të holla, në mënyrë kumulative. Veprimi i kryerjes së veprës themelore në konkretizimin e vet manifestohet alternativisht në dy mënyra:²⁷

-dhënia e të dhënave të rrejshme për të ardhurat e fituara, sendeve ose fakte të rëndësishme për përcaktimin e shumës së obligimeve (delicta commissiva)

-mosparaqitja e të ardhurave, sendeve ose fakteve të rëndësishme për përcaktimin e obligimeve në rast të fletëparaqitjeve të detyrueshme (delicta omissiva)

Në rastin e parë, veprimin e kryerjes ligjvënësi e përcakton përmes foljes „jep,, që don të thotë se fshehja e tatimit do të ekzistojë si në rastin kur kryerësi me një veprim do të ndërmarrë veprimin e kryerjes, ashtu edhe në rastin kur do të ndërmarrë më shumë veprime të cilat paraqesin një tërësi të kësaj vepre. Dhënie e të dhënave të rrejshme si njëra nga format e aktit të kryerjes ekziston kur kryerësi dorëzon fletëparaqitje në të cilën janë regjistruar të dhëna të pasakta, përkatësisht kur të njëjtat i jep në mënyrë plotësuese me kërkesë të organit tatimor, ndërsa kanë të bëjnë me të ardhurat e fituara, sendet ose fakte të tjera në bazë të të cilave duhet ti përcaktohet pagesa e tatimit dhe të dhënat e tjera publike të përcaktuara me ligj.²⁸ Të dhënat do të jenë të pavërteta kur të njëjtat do të paraqiten të pasakta në raport me ato realet, situatën objektive ekzistuese në aspekt të të ardhurave të realizuara dhe sendet të cilat tatimohen ose fakte

²⁶ Dimovski, G., Fenomenologjia e krimit të otganizuar ekonomik në Republikën e Maqedonisë, Artikull ekspert, Pravdiko, Shkup, 2014, fq.10

²⁷ Popoviç, I., e cituar, fq. 623

²⁸ Për këtë arsye nuk ekziston prag në mes të fshehjes së tatimit dhe veprës falsifikim i dokumentit, sepse regjistrimi i të dhënave të pasakta paraqet vetëm mënyrë të kryerjes së fshehjes së tatimit e jo vepër e veçantë penale.

të tjera të cilat janë me ndikim për përcaktimin e shumës së obligimeve konkrete. Ato së pari kanë të bëjnë me të dhënat për të ardhurat, përkatësisht shpenzimet e obliguesit tatimor, por mund edhe të kenë të bëjnë edhe me të dhëna të tjera për vëllimin e qarkullimit të realizuar të mallrave dhe shërbimeve, numrin e të punësuarve, numrin e anëtarëve të familjes të obliguesit tatimor të tatimit mbi të ardhurat personale etj. Duhet të mirret parasysh se format dhe mënyrat e paraqitjes së rrejtshme të të dhënave në aspektin e veprimeve të realizuara të shmang'jes së tatimit në vetvete nuk nënkuptojnë kryerjen e veprës penale, por duhet të bëhet fjalë për fakte relevante dhe thelbësore, fakte vendimtare për përcaktimin e të ardhurave të realizuara dhe sendeve të cilat tatimohen, lartësia e tyre ose për fakte të tjera të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e obligimeve tatimore përkatësisht shumës së të ardhurave. Rrjedhimisht, për të ekzistuar kjo vepër penale nuk janë vendimtare faktet të cilat nuk kanë rëndësi të madhe dhe nuk inkorporohen në veprimet e kryerjes. Kryerësi ndaj obligimit të paraqesë fakte të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e obligimit ligjor, vepron ligjërisht, por nuk e plotëson të drejtën në aspektin material, duke shfrytëzuar veprime mashtruese. Më thjesht, te kjo formë e kryerjes së fshehjes së tatimit të ardhurat paraqiten në shuma më të vogla nga ato realisht të realizuara dhe atë për periudhën që ka të bëjë me tatimim, sendet të cilat janë në pronësi të obliguesit tatimor paraqiten në vlera më të vogla ose paraqiten shpenzime më të mëdha nga ato që janë realizuar (psh.paraqitje të zbritjes në bazë të shpenzimeve të cilat janë të rrejtshme ose kanë qenë më të vogla se vlera e paraqitur ose theksimine zbritjes qëllimi i të cilës është i pavërtetë) ose prezentohen fakte të tjera të pasakta dhe të dhëna të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e lartësisë së obligimeve tatimore të përcaktuara me ligj, të ardhurat nga sigurimi i detyrueshëm social ose fakte të tjera. Kjo dispozitë ligjore gjithmonë ka të bëjë me periudhën për të cilën kryerësi tatimohet.

Megjithatë, në rregullimin normativ të fshehjes së tatimit, ligjvënësi qëllimisht ka bërë lëshim si karakteristikë themelore, konkretisht në pjesën e të ardhurave të realizuara: „*jep të dhëna të rrejtshme për të ardhurat e tij ose të ardhurat e personit juridik, sendet*” ose „*ai i cili me qëllim të njëjtë në rastin e fletparaqitjes së detyrueshme nuk paraqet të ardhura, përkatësisht sende*” të potencojë se në të dy mënyrat e kryerjes së veprës duhet të punohet për **të ardhura ligjërisht të realizuara**, përkatësisht sende, edhe pse me shfrytëzimin e metodave të interpretimit gramatik arrijmë deri në përfundimin e njëjtë. Fshehja e tatimit mund të kryhet vetëm me

dhënien e të dhënave të rrejtshme në aspektin e të ardhurave ose sendeve të realizuara ligjërisht.²⁹ Të ardhurat e realizuara në mënyrë të paligjshme, ose sendet dhe të ardhurat e tjera të realizuara në bazë tjetër nuk mund të jenë lëndë e paraqitjes, për shkak se logjika ligjore tregon se askush nuk është i obliguar që të paraqesë punën e tij joligjore. Në këtë qëndrim është edhe praktika jonë gjyqësore, e cila paraqitjen e të dhënave të rrejtshme për të ardhurat e paparaqitura ose sendet e fituara në mënyrë joligjore, nuk i trajton si bazë për ekzistimin e fshehjes së tatimit, për shkak se çdo person që do të gjindet në situatë të atillëdo të duhet që ta paraqesë veten si kryerës të ndonji veprë penale, kundërvajtje, veprim joligjor, përkatësisht do të vetinkriminohet (aq më shumë, kryerësi i veprës penale ka të drejtë ta mbulojë ose në mënyrë tjetër ti shmanget përcaktimit të përgjegjësisë penale për veprën e kryer, e cila është e përfshirë në të drejtën e tij procedurale të mbrojtjes). Te të ardhurat joligjore mund të bëhet fjalë për ekzistimin e veprë tjetër penale (psh. Keqpërdorim i detyrës dhe autorizimit zyrtar të nenit 353 të KP) në të cilën situatë këto të ardhura nuk tatimohen sepse në të kundërtën do të kryhej një lloj i legalizimit, por detyrimisht merret sipas dispozitave të KP.

Në formën e dytë të kryerjes së veprës penale fshehje e tatimit bëhet fjalë për moskryerje, lëshim (mosparaqitje) në spektin penalomaterijal, kur personi i cili ka realizuar të ardhura ligjore ose sende dhe fakte të tjera të cilat tatimohen, bën lëshim që në afatin e paraparë ligjor të paraqesë fletëparaqitje tatimore, edhe pse është i obliguar ta bëjë të njëjtën ose formalisht e bën duke mos paraqitur në atë fletëparaqitje fakte të detyrueshme – të dhëna të cilat paraqesin bazë kyçe për përcaktimin e obligimeve tatimore ose obligimet e tjera fiskale dhe lartësinë e tyre (psh. Në fletëparaqitjen e dorëzuar nuk është cekur të gjitha burimet e të ardhurave të cilat hyjnë në bazën tatimore ose nuk ceket lartësia e secilës së ardhur veç e veç, por disa prej tyre nuk paraqiten ose zvogëlohet shuma). Sipas llojit të veprimeve, siç mund të vërehet kjo vepër penale mund të kryhet në dy mënyra. Në rastin e parë, obliguesi tatimor fare nuk dorëzon fletëparaqitje tatimore, përkatësisht, lëshon ta paraqesë në afatin e caktuar. Faktikisht, siç është cekur në dispozitën e nenit 54 të Ligjit për procedurë tatimore: *„fletëparaqitja tatimore dorëzohet në afatin e përcaktuar me ligjin tatimor në njësinë organizative kompetente të Drejtorisë për të ardhura publike, përveç nëse me ligjin tatimor nuk është përcaktuar ndryshe”* Gjithashtu, në

²⁹ Risimović, R., Radnja izvršenja krivičnog dela poreske utaje, *Žurnal za kriminalistiku i pravu*, Beograd, 2016, str. 8-9

nenin 52 nga i njëjti ligj thuhet se: „*Fletëparaqitja tatimore paraqet regjistrim të obliguesit tatimor për të ardhurat e realizuara, shpenzimet e kryera, fitimin, pasurinë, qarkullimin e të mirave dhe shërbimeve ose transaksioneve të tjera të rëndësishme për përcaktimin e tatimit*”. Në praktikë nuk bëhet dallimi në mes të formave të dukshme të fletëparaqitjes tatimore, a është e njëjta e dorëzuar në formë të shkruar ose përmes të transmetimit të të dhënave në formë elektroike. Gjithashtu nuk është e rëndësishme a dorëzohet ky dokumentacion me kërkesë të organit tatimor ose nga ana e obliguesit tatimor. Fshehja e tatimit dhe nëpërgjithësi veprimet e kryerjes së vetive ligjore ekziston edhe kur të dhënatt paraqiten më pas, si plotësim të fletëparaqitjes së dorëzuar më herët ose në procedurë të kontrollit të të ardhurave të realizuara (kontroll i zakonshëm, i jashtzakonshëm dhe kontroll i inspektionit). Në fakt, përderisa obliguesi tatimor në fletëparaqitjen e parë të dorëzuar ka paraqitur të dhëna të sakta, e pastaj në mënyrë plotësuese, në afatin e fletëparaqitjes së dorëzuar të ndryshuar, për të njëjtën lëndë që tatimohet, paraqet të dhëna të rrejshme, të pasakta, gjithashtu bëhet fjalë për këtë formë të fshehjes së tatimit. Në rastin e dytë, për dallim prej formës paraprake të kryerjes së veprës penale, kryerësi nuk paraqet të dhëna të rrejshme, por i anashkallon, përkatësisht aspak nuk thekson fakte të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e tatimit dhe të dhënave të tjera publike. Në lidhje me këtë, si edhe në formën e parë të kryerjes së veprës penale të fshehjes së tatimit, ashtu edhe këtu, vet mosparaqitja e fakteve në fletëparaqitjen tatimore, në vetvete nuk është e mjaftueshme për ekzistimin e veprës penale, por patjetër është që ato të dhëna të jenë relevante, thelbësore në aspektin e dispozitave juridiko penale.

Fshehja e tatimit është e përfunduar me vet faktin e ndërmarrjes së veprimeve të kryerjes, përmes dorëzimit të fletëparaqitjes me të dhëna të rrejshme dhe të pasakta për të ardhurat e realizuara në mënyrë ligjore, përkatësisht sendeve, në momentin e lëshimit të afatit të paraqitjes ose mosparaqitjes të fakteve relevante për tatimimin në rastet e paraqitjes së detyrueshme. Nuk është e nevojshme që kryerësi edhe realisht ti jetë shmangur obligimit të pagesës, por mjafton që në rastin konkret të ketë ndërmarrë një nga dy veprimet alternative për kryerjen e veprës, me çka detyrimisht duhet të ekzistojë qëllimi që në tërësi ose pjesërisht ti shmangët pagesën së tatimit, të ardhurave etj. Dmth te fshehja e tatimit pasojat janë në momentin e ndërmarrjes së veprimit të kryerjes. Ato përbëhen me mospagesën e obligimeve të përcaktuara me ligj ose pagesa e shumës më të vogël nga ajo që është e paraparë. A është paraqitur pasoja në aspektin juridik është pak e

rëndësishme. Kryerësi me vetëdije i ka ndërmarrë veprimet e kryerjes që të paraqitet pasoja – qëllimi i dëshiruar. Është e vërtetë se për përfundimin e të njëjtës nuk është patjetër që të shmanget obligimi i lëndës, kështu që kryerësi nuk duhet që të ketë përfituar, nga i cili përfitim do të dilte fshehja e tatimit, por atëherë nuk mund të flasim për vepër të mëvonshme penale larje të parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale(n.273 i KP të RM-së). Megjithatë në teorinë juridikopenale nuk ekziston një përgjigje e pyetjes kur fshehja e tatimit konsiderohet e përfunduar. Disa penalist si M.Karliçiq konsideron se te te vepra e kryerjes, me paraqitjen e të dhënave të rrejshme ose me fshehjen e tyre, vepra është përfunduar kur aktvendimi për përcaktimin e tatimit ose të ardhurave të tjera do të jetë i formës së prerë në procedurën e miratimit të tij nga ana e organit kompetent – Drejtoria e të ardhurave publike.³⁰ Te tatimi dhe të ardhurat të cilat paguhen në bazë të zbritjes, vepra ka përfunduar në momentin e arritjes së borxhit tatimor, ndërsa te tatimi ku vet ligji përcakton kohën e pagesës, fshehja e tatimit është përfunduar me skadimin e afatit ligjor. Deri në atë moment vepra penale nuk është e dënueshme dhe llogaritet se ka mbetur në tentativë, e tentativa për këtë vepër nuk është e dënueshme. Post festum pagesa e tatimeve dhe obligimeve të tjera të përcaktuara pas zbulimit të veprës mund të jetë vetëm e rëndësishme në aspektin e ekzistimit të rrethanës lehtësuese gjatë matjes së lartësisë së dënimit.

Që të jetë akoma më e komplikuar, në praktikë paraqitet problem lidhur me çështjen, a mundet kryerësi i fshehjes së tatimit ta kryejë edhe veprën penale larje të parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale të nenit 273 të KP të RM-së, në aspektin e asaj që fshehja e tatimit të jetë vepër penale predikative. Bëhet fjalë për dy çështje të ndara. Në rregullativën ligjore ndërkombëtare, por edhe në legjislacionin vendor në këtë aspekt nuk është parashkruar asnjë ndalesë ose kufizim. Një person i njëjtë mund të paraqitet si kryerës edhe i veprës penale predikative edhe i veprës penale të larjes së parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale. Ajo që është e pashmangshme është që në veprimet e kryerjes të kryerësit, janë të përmbajtura elementet e vetive të të dy veprave penale. Për zhvillimin e procedurës për veprën penale larje të parave nuk është me rëndësi, që për veprën penale predikative fshehje të tatimit është parashkruar vjetërsimi i veprës ose jo. Në kundërshtim me këtë qëndrim i cili në përgjithësi është

³⁰ Karliçiq, M., Osvrt na krivično delo poreska utaja, Tuzilačka reč br.28, Beograd, 2015, str.100.

i pranueshëm, autori i këtij punimi niset nga ajo se nuk është kontestuese se fshehja e tatimit mund të jetë veprë predikative, por vetëm atëherë kur larjen e parave (pasuria e fituar prej veprës) e kryen personi i cili me fshehjen e tatimit nuk ka pasur asnjë lidhje. Kryerësi i veprës penale predikative nuk mund të jetë njëkohësisht edhe kryerës i veprës larje e parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale. Nuk ekziston hapësirë në mes dy veprave sepse kryerësi dënohet për veprën penale fshehje të tatimit me vet atë që nuk ka paguar tatim ose të dhënë tjetër të përcaktuar, e përderisa do të dënohej edhe për veprën larje të parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale, për shkak se: „*lëshon në qarkullim, pranon, ndërmerr, zëvendëson ose do ti bëjë të imta paratë ose ndonjë pasuri tjetër që e ka fituar me veprë penale ose për të cilin e din se është fituar me veprë penale, ose me konversion, ndryshim, bartje ose me ndonjë mënyrë tjetër do të fshehë se rrjedh nga burime të tilla ose do ta fsheh lokacionin e të njëjtit, lëvizjen dhe pronën...*” do të thotë se secili i cili do të kryejë veprën fshehje të tatimit nga neni 279 të KP, me automatizëm e kryen edhe veprën larje të parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale nga neni 273 të KP. Me këtë faktikisht shpjegohet bashkimi fiktiv ideal edhe atë sipas konsumpcionit. Megjithatë, ashtu siç kjo formë e bashimit fiktiv ideal kufizohet me formën e bashimit fiktiv real, si veprë e padënueshme plotësuese (larja e parave), nuk është gabim që të vendoset në atë kategori.³¹ Në fakt, konsumpcioni ekziston sepse në këtë rast larja e parave paraqet veprë ndjekëse, sepse nuk është e mundur të bëhet fshehja e tatimit e të mos bëhet larja e parave përmes veprimeve për mbajtjes së përfitimit i cili rrjedhe nga vepra penale. Konsumpcioni në fakt mund të paraqesë edhe bashkim fiktiv real, në këtë rast si veprë penale ndjekëse, për arsye se „larja e parave” mbajtja e fitimit nga pasuria don të thotë vetëm realizim të veprës penale paraprake, fshehje të tatimit.

2.3 Kryerësi i fshehjes tatimore

Fshehja e tatimit është veprë penale *delictum communium*, që don të thotë se mund t’a kryej secili që jep të dhëna të rrejshme, lëshon të dorëzojë fletparaqitje të detyrueshme ose në mënyrë tjetër nuk paraqet fakte të rëndësishme për përcaktimin e tatimit dhe të dhënave të tjera fiskale, edhe pse ka qenë i detyruar ta bëjë këtë në pajtim me ligjin ose akteve nënligjore.

³¹ Vuković, N., Zasto je nemoguće da učinilac predikatnog krivičnog dela bude „Perač novca?”, CRIMEN (VI) 1/2015, str.81-91 Novi Sad, 2015, str.83

Kryerësi i veprës është definuar përmes formulimit ligjor „ai” me çka nënkuptohet personi (fizik apo juridik) me status obligues tatimor.

Edhe pse kjo vepër sipas diksionit tegon një kryerës, pa dyshim këtu bëhet fjalë për aktivitet kriminal prej më së paku tre persona të involvuar, veçanërisht kur bëhet fjalë për fshehje të tatimit nga ana e personave juridik.³² Në atë rol më së shpeshti paraqitet vet obliguesi tatimor, por në ekzekutimin e fshehjes së tatimit për shkak të formave specifike të ndërmarrjes së veprimeve të ekzekutimit, në anën e kryerësit paraqitet jo vetëm ekzekutuesi i cili ka ndërmarrë një ose më tepër veprime të parapara me ligj, por edhe persona të tjerë të cilët varësisht nga situata e rastit konkret mund të jenë ndihmës ose shtytës, shpesh të organizuar si shoqatë kriminale, duke i krijuar kushte të favorshme që të kryej veprimin në tërësi, shpejt, në mënyrë efikase dhe thjesht. Mendohet para së gjithash për *përfaqësuesin ligjor (themelues i personit juridik/drejtues) ose personi i autorizuar* i obliguesit tatimor të cilët kanë të drejtë që të menaxhojnë me mjetwt financiare dhe qasje në punën e tërësishme financiare të subjektit juridik, participojnë në përgatitjen e dokumentacionit financiar ose japin urdhëresë për përgatitjen e të njëjtit dhe të cilët në emër dhe në llogari të obliguesit tatimor dorëzojnë fletëparaqitje tatimore dhe *kontabilisti i autorizuar* i cili mban librat e biznesit dhe dokumentacionin tjetër, harton llogaritë përmbyllëse dhe periodike për personin juridik, etj.

Të gjitha veprat penale kundër finansave publike dhe qarkullimit financiar, më së shpeshti i kryejnë personat me status të lartë shoqëror në suaza të veprimtarisë së tyre profesionale (në të cilën bëjnë pjesë edhe kryerësit e fshehjes së tatimit), kështi që ky lloj i kriminalitetit mund të përcaktohet si një lloj i „*kriminës së bardha*” sipas shembullit të teorisë së kriminologut amerikan Edwina H. Sutherland, i cili dallohet nga kriminelin klasik. Kryerësit disponojnë me njohuri të nevojshme dhe aftësi të praktike në pjesën e punës financiare dhe tatimore, njohuri solide të dispozitave ligjore pozitive të cilat ju shkojnë në favor gjatë shmangjes së ndjekjes penale.³³ Vendi i tyre në punën që kryejnë ju mundëson hapësirë të gjerë manevrimi për sjellje kriminale, ekskluzivisht duke u nisur kah realizimi i fitimit. Perfiditeti me të cilin sillet ky lloj i

³² Dimovski, G., Fenomenologjia na organiziraniot ekonomski kriminal vo Republika Makedonija, Skopje, 2014, str.10-11

³³ „*Krimineli i jakave të bardha nuk është as delikuent politik, as rebel, por individ i cili i ka shfrytëzuar dobësitë e shoqërisë për shkak të realizimit të fitimit sa më të madh dhe ndikimit shoqëror,*” Mannheim H., *Comparative Criminology*, London, 1966, p.469

kriminelëve, çon kah ajo që të gjitha veprimet e tyre të zhvillohen një mënyrë kamufluese dhe të fshehtë. Nga kjo vështirë është të vërehet sjellja kriminale e këtyre personave, sepse kryesisht bëhet fjalë për kryerës të veprave penale jo të dhunshme ku pas një kohe më të gjatë krijohen pasojat e dukshme.

2.4. Faji

Faji është „guri kryesor” mbi të cilin mbështetet ndërtesa e sistemit bashkëkohor kategorik i të drejtës penale: vepër penale – faj – dënim! Pa faj, si qortim i bazuar social – etik që i jepet kryerësit të veprës, nuk ka vend për dënim si sanksion retributiv.³⁴ Faji krahas ekzekutimit, kundërligjshmërisë dhe parashikimit të veprës në ligj, paraqet elementin e katërt të detyrueshëm si bazë dhe kusht për ekzistimin e përgjegjësisë penale, kusht për ekzistimin juridik të veprës penale. Pa fajin si raport subjektiv i kryerësit ndaj veprës, i cili është bazë që e njëjta ti përshkruhet, përkatësisht që ti ngarkohet e njëjta, e pa këtë element subjektiv nuk ekziston as edhe fshehja e tatimit. Në pajtim me nenin 11 të KP, faj ekziston nëse kryerësi gjatë kryerjes së veprës ka qenë i përgjegjshëm dhe veprën penale e ka kryer me paramendim ose nga pakujdesia dhe gjatë kësaj ka qenë i vetëdijshëm ose ka qenë i detyruar dhe ka mundur të jetë i vetëdijshëm për ndalesën e të njëjtës. Në aspektin e fajësisë, ligji kërkon ekzistimin e paramendimit direkt (dolus directus) nga ana e kryerësit të fshehjes së tatimit i cili e përfshin vetëdijen në raport me të gjitha cilësitë e veprës penale (për veprimet e kryerjes, pasojat në buxhetin e shtetit, lidhjen shkak-pasojë në mes veprimeve të ndërmarra dhe pasojës), si dhe vullnetin e duhur të kryerësit që në mënyrë të kundërligjshme të realizojë përfitime nëpërmjet shmangjes së tërësishme ose të pjesëshme të pagesës së tatimit ose obligimit tjetër publik të parashkruar. Me fjalë të tjera, kryerësi duhet të jetë i vetëdijshëm se jep të dhëna të rrejshme ose nuk paraqet fakte relevante, ka vetëdije dhe vullnet që të ndërmarrë veprime që nënkuptojnë kryerje të veprës penale. Megjithatë të gjitha format e lartpërmendura të fshehjes së tatimit i ndjek një rrethanë subjektive, e kjo është *qëllimi* i kryerësit ose dikush tjetër me ndërmarrjen e disa veprimeve të caktuara ligjore, pjesërisht ose në tërësi ti shmanget pagesës së tatimit, e me vet këtë të realizojë edhe fitim në kundërshtim me ligjin. Qëllimi supozon ekzistimin e paramendimit direkt, duke u orientuar në realizimin e qëllimit të caktuar. Ai e përforcon elementin e vullnetit tek paramendimi. Përderisa

³⁴ E drejta penale, Ismail Zejneli & Vlado Kambovski, Shkup, 2007, fq. 250

nuk ekziston kështu qëllimi nuk mund të ekzistojë vepra penale, por do të bëhet fjalë për kundërvajtje, për arsye se qëllimi është cilësia themelore e fshehjes së tatimit. Gjatë vendosjes a bëhet fjalë për fshehje të tatimit ose kundërvajtje tatimore, duhet të mirret parasysh në radhë të parë raporti i tërësishëm i obliguesit tatimor shikuar nga këndvështrimi i llogaritjes, paraqitja dhe pagesa e obligimeve tatimore, e sidomos rrethanat që kanë të bëjnë me lartësinë vlerës së re të përcaktuar të obligimit tatimor, përkatësisht dallimin në raport me atë të cilën e ka paraqitur obliguesi tatimor, periudha tatimore e cila ka të bëjë me përcaktimin e ri të lartësisë së tatimit, plotësimi i obligimeve tatimore në periudhat e mëparshme nga aspekti i sjelljes ligjore ose joligjore, në kuptimin a ka qenë i dënuar më herët për kundërvajtje, a i ka dorëzuar në afat fletëparaqitjet tatimore, a ka detyrime të papaguara, etj.³⁵

Qëllimi, si element subjektiv në secilin rast duhet të vlerësohet veçanërisht e jo të supozohet me automatizëm. Lëshimi i pagesës së tatimit ose obligimeve të tjera publike mund të jetë si pasojë e mosdijes përkatësisht informim i pamjaftueshëm i obliguesit tatimor, si dhe rezultat i organizimit joadekuat, efikasitet dhe profesionalizëm i pamjaftueshëm, paqartësi ligjore, paparashikueshmëria e tyre, etj. Patjetër është të bëhet dallimi i qartë në mes gabimeve në punë dhe veprimeve joligjore. Nën nocionin gabim (ang.error) nënkuptohen veprimet e paqëllimshme të obliguesit tatimor të cilat rezultojnë me paraqitje të pasakta të ndonji pozicioni ose bilanci. Ashti që, nëse kontabilisti në ndonjë NN firmë ka bërë gabim gjatë përlllogaritjes të zërit të amortizimit dhe me këtë ka paraqitur shpenzime më të mëdha, përkatësisht bazë tatimore më të vogël, pavarësisht që ekzistojnë edhe kushte të tjera formale të cilat e karakterizojnë fshehjen e tatimit, nuk dmth apriori se e ka kryer veprën penale, sepse kontabilisti në rastin konkret punon për rrogën e tij dhe nga kjo nuk do të ketë asnjë përfitim, as edhe motiv të arsyeshëm. Duke pasur parasysh se këtu nuk është përmbushur elemnti subjektiv për ekzistimin e fshehjes së tatimit nuk ka vend për përgjegjësi penale. Megjithatë, nëse ndonjë person tjetër në subjektin e njëjtë juridik i cili njëkohësisht është edhe themelues/drejtues e ka kryer veprën e njëjtë, duke pasur parasysh që ai është i interesuar që të paguaj më pak tatim, atëherë çështja për ekzistimin e qëllimit duhet të vlerësohet ndryshe, që gjithsesi nuk nënkupton me automatizëm se bëhet fjalë

³⁵ Matković, B., Prekršajna i kaznena odgovornost za neplaćanje poreza i carine, *Računovodstvo i porezi u praksu br.4*, 2014, Zabgreb, str. 99-100.

për veprë penale, por duhet të shihen dhe të merren parasysh edhe rrethanat e tjera që do të kishin çuar në mundësinë e ekzistimit të fshehjes së tatimit, aq më shumë që në personin juridik si kryerës mund të paraqitet kushdoqoftë.

Përcaktimi i fakteve bëhet në procedurë të kontrollit tatimor në pajtim me rregullat e procedurës penale të cilën e realizon Policia financiare, kompetente krahas organeve të tjera shtetërore për zbulimin dhe dokumentimin e fshehjes së tatimit dhe kryerësve të tij, duke pasur parasysh se ndaj disa mendimeve se kjo paraqet veprën më komplekse në KP. Te të dëshmuarit e fshehjes së tatimit patjetër është ekzistimi i qëllimit dhe sqarimi i motivimit, qëllimi i veprimit të kryerësit – të shmangët në tërësi ose pjesërisht pagesa e tatimit dhe të dhënave të tjera publike si pasojë. Matës egzakt në zbulimin e qëllimit të shmang'ja e tatimit në formë të dëshmive mund të jenë: deklaratat, urdhëresat, e-mejlet, mesazhet, urdhërat, veprimet faktike të dukshme dhe të gjitha dëshmitë e tjera të cilat padyshim çojnë kah shmang'ja e pagesës së obligimeve tatimore. Në procedurën hetimore si dëshmi më e besueshme në të cilën bazohet vendimi për ngritjen e aktakuzës kundër kryerësit është ekspertiza e kryer nga ana e ekspertit. Por jo gjithmonë gjatë kryerjes së ekspertizës kihet kujdes në pyetjen: se a është paraqitja më e vogël e tatimit ose të dhënat e pasakta të paraqitura paraqesin pasojë të kryerjes së qëllimshme dhe të vetëdijshme të fshehjes së tatimit ose situata në fjalë përshkruhet aplikimit të gabuar të ligjit ose paqartësive të të njëjtit. Nga rezultatet e hulumtimit të kryer do të vërejmë se një pjesë e personave kryerës të fshehjes së tatimit, sidomos popullata më e re prej moshës 18+, është me arsim të mesëm të kryer, pa njohuri të mjaftueshme dhe përvojë praktike nga fusha e veprimtarisë tatimore. Pikërisht për këtë shkak është patjetër që në rregullativën ligjore të futet reference e posaçme sipas së cilës do të mund të përcaktohet se cilin arsimim minimal duhet t'a posedojë personi përgjegjës.. Në këtë fazë, në praktikë, sikur supozohet ekzistimi i qëllimit, ashtu që kallëzimi penal dhe aktakuza, si rutinë e nënkuptojnë ekzistimin e tij. Prandaj nuk na habit fakti që në pjesën më të madhe të praktikës gjyqësore të Gjykatës themelore në Tetovë dhe në përgjithësi, në nivel shteti, aktakuzat kalojnë pa problem, pa e dëshmuar tërësisht ekzistimin e qëllimit të kryerësit. Barra e provës për dëshminë e mosekzistimit është në anën e kryerësit edhe pse janë më të rralla lëndët në të cilat gjykimet bëhen në çështje të pastra juridike të përcaktimi i ekzistimit dhe lartësisë së tatimit të papaguar ose të ardhura, që dalin nga qasja e ndryshme e interpretimit

dhe aplikimit të dispozitave tatimore. Kështu që në këtë rast lënda mund të ketë të bëjë edhe me institutin e lajthimit juridik të nenit 17 të KP.

2.5. Kushti objektiv i inkriminimit dhe rrethanat e kualifikimit

Përfundimisht, për ekzistimin e fshehjes së tatimit është i rëndësishëm edhe një kusht, e ky është që të plotësohet kushti objektiv i inkriminimit (i cili nuk bën pjesë në pasojat e veprës), dmth shuma e obligimit, pagesa e të cilit është shmangur, të jetë më e madhe që i përgjigjet shumës së pesë rrogave mesatare në RM në kohën e kryerjes së veprës.³⁶ Bëhet fjalë për supozim materialojuridik të dënimit, e cila e potencon rrezikun shoqëror të sjelljes së dikujt përmes rëndësisë së peshës e cila sjelljen e tillë e bën veprë penale ose duke e dalluar nga sjelljet e tjera të dënueshme të cilat sanksionohen në terrenin e të drejtës kundërvajtëse.

Në pyetje është vlera e obligimit tatimor që duhet paguar përkatësisht të ardhura që janë fshehur gjatë një viti kalendarik. Egziston e vepra penale e vazhduar në pajtim me nenin 45, paragrafi 1 i KP, përderisa kryerësi me paramendim më shumë vite, duke e përdorur të njëjtën sjellje, të njëjtat rrethana, ose rrethana të tjera të ngajshme i shmanget pagesës së të ardhurave publike të parapara, me kusht që obligimi i shmangur çdo vit të tejkalojë shumë më të madhe. Tani me arsye imponohet dilema, a ka dashur ligjvënësi të parashoh fshehje të vlerës më të madhe vetëm në bazë të llojeve të tatimit, të ardhurave/të dhënave të tjera publike ose në bazë të të gjithave së bashku të marra gjatë një viti kalendarik. Ose ndryshe e formuluar, a mblidhen të gjitha llojet e të dhënave ose jo, por duhet të plotësohet kushti objektiv i inkriminimit posaçërisht sipas llojit të të dhënave publike (shuma e pesë rrogave mesatare në RM në kohën e kryerjes së veprës). I kapshëm është qëndrimi se përderisa bëhet fjalë për më shumë lloje të obligimeve, përkatësisht shuma pagesa e të cilave në raste të njëjta me vetëdije është dashur të shmanget përmes ndonjërit nga veprimet e kryerjes, e këto burojnë nga e njëjta bazë, për tu përcaktuar a është plotësuar kushti objektiv i inkriminimit nuk mirret parasysh shuma e obligimeve veç e veç, por të njëjtat mblidhen.

Krahas llojeve themelore të plotësimit të fshehjes së tatimit, ligjvënësi në Maqedoni në nenin 279 paragrafi 2 i KP parasheh formë më të rëndë dhe të kualifikuar që nënkupton dënim

³⁶ Shih nenin 122, fq.34 e KP

më rigoroz – dënim i paraparë me burg prej sëpaku katër vjet dhe dënimi me para, kumulativisht, përderisa shuma e obligimit të nenit 1 të formës themelore është e rëndësishme.³⁷ Me shumë të rëndësishme, në kuptimin e nenit 122, pika 35 e KP, nënkuptohet vlerë që i përgjigjet 50 rrogave mujore në Republikë në kohën e kryerjes së dënimit. Me arsye imponohet pyetja teorike dhe praktike, a edhe tek forma më e rëndë e veprës, shuma e përcaktuar me ligj e obligimit të fshehur paraqet kusht objektiv të inkriminimit si edhe tek forma themelore ose bëhet fjalë ër rrethanë të kualifikuar? Penalitet më shumë e pranojnë qëndrimin e dytë sipas të cilit shuma e obligimit të fshehur në këtë rast, ka trajtim të rrethanës së kualifikuar e cila për dallim nga kushti objektiv i inkriminimit duhet të jetë e përfshirë në paramendimin e kryerësit. Rrethana kualifikuese për egzistimin e kësaj forme të rëndë të fshehjes së tatimit është e natyrës kuantitative dhe ka të bëjë me lartësinë e obligimit të shmangur, përkatësisht me lartësinë e dëmit i cili iu është shkaktuar organeve dhe institucioneve të cilat finansohen nga pagesa e të ardhurave publike.³⁸ Ajo shumë duhet të jetë e përcaktuar pa marrë parasysh kohën kur është ndërmarrë veprimi i kryerjes së formës themelore të veprës penale dhe duhet të jetë në lidhjen shkak-pasojë me të njëjtën, përkatësisht të ekzistojë lidhje në mes veprimit të ndërmarrë për kryerjen e obligimit të fshehur. Në të gjitha rastet e tjera të rëndësishme më të vogël, ku obligimi i shmangur është nën vlerën e përcaktuar me ligj, bëhet fjalë për kundërvajtje të paraparë me ligj për të cilin është përcaktuar sanksion kundërvajtës – gjobë, e në raste të caktuara edhe masa ndalesë për ushtrimin e veprimtarisë përkatësisht profesionit në kohëzgjatje prej 30 ditëve, të cilët në procedurë të paraparë me ligj i shqipton dhe ekzekuton organi tatimor kompetent.

2.6 Përgjegësia penale e kryerësit të fshehjes së tatimit

Ekzekutimi i fshehjes së tatimit sanksionohet me sanksion penal – dënim i paraparë me ligjin material, por që të mundet ai dënim të zbatohet ndaj kryerësit, duhet që ai të jetë edhe penalisht përgjegjës për veprën në fjalë. Dmth, për zbatimin e dënimit ekzistojnë dy kushte

³⁷ Me Kodin penal të vitit 1996 (Gz. Zyrtare e RM-së 37/1996) ka qenë i paraparë dënim shumë më i butë me burg në kohëzgjatje nga një deri në pesë vjet burg. Me ndryshimet dhe plotësimet ligjore të vitit 2004 me nenin 170, në nenin 279 paragrafi 2, fjalët: „nga një deri në pesë vjet” zëvendësohen me fjalët: „më së paku katër vjet burg”, ndërsa është shtuar edhe paragrafi i ri i cili thotë: „Nëse veprën nga neni 1 e e kryen personi juridik do të dënohet me dënim me të holla”.

³⁸ Ashtu, Popviç, I., Poreska utaja u nasem pravu, zastita ljudskih i manjiskih prava u evropskom pravnom prostoru XII, Nis, 2012, str.629

themelore. Krahas kryerjes së fshehjes së tatimit si kusht objektiv për ekzistimin e përgjegjësisë juridikopenale, duhet që të plotësohen edhe kushtet e elaboruara subjektive paraprake, të a.q. elemente psikike të cilat përbëhen nga vetëdija dhe vullneti i kryerësit të veprës, e të cilat mund të plotësohen në mënyra të ndryshme dhe me intensitet të ndryshëm, ashtu edhe përgjegjësia penale nivelizohet dhe në masë të duhur sanksionohet. Sanksioni juridikopenal për fshehjen e tatimit është përcaktuar kumulativisht dhe nënkupton njëkohësisht dënimin me burg dhe dënimin me të holla. Në atë aspekt nuk bëhet dallimi në llojet e dënimit në mes formës themelore dhe asaj të kualifikuar, përveç në lartësinë e dënimit të paraparë ku në rastin e dytë për shkak të rëndësisë së veprës dënimi është me burg prej së paku katër vjet dhe dënimi me të holla. Sipas rregullit themelor në nenin 97 paragrafi 1 i KP, askush nuk mund ta mbajë përfitimin direkt apo indirekt të fituar me veprë penale. Krahas dënimit të shqiptuar, fitimi i kundërligjshëm, i përfituar me fshehje të tatimit detyrimisht do të konfiskohet me vendim gjyqësor me të cilin është përcaktuar kryerja e veprës penale. Aq më shumë, vendimin për konfiskim gjykata do ta sjellë në procedurë të përcaktuar me ligj dhe kur nga pengesat faktike ose juridike nuk është i mundur zhvillimi i procedurës penale ndaj kryerësit të veprës.³⁹

Me miratimin e novelës së KP të Maqedonisë të vitit 2004 (Gazeta Zyrtare e RM-së nr.19/2004) në nenin 28-a për herë të parë ishte paraparë përgjegjësia ndëshkuese edhe për personat juridik, që gjithsesi paraqet përparim serioz në aspektin e tejkalimit të kuptimit anakronik të parimit të të drejtës romake *societas delinquere non potest* dhe riformulimi i tij në maksismë *societas delinquere potest*. Sipas modelit të ri të fajit, përgjegjësia e personave juridik del nga faji prej veprimeve të ndërmarra nga personat fizik përgjegjës. Për veprat penale të personave juridik në pajtim me nenin 96-a, paragrafi 1 i KP si dënim kryesor mund të shqiptohet vetëm dënimi me të holla. Kjo është në pajtueshmëri edhe me dispozitën nga neni 279, paragrafi 3 tek fshehja e tatimit në të cilin thuhet: „Nëse veprën nga nen e kryen personi juridik, do të dënohet me dënimin me gjobë”.

³⁹ Për më shumë shih, neni 97-100 i KP të RM-së.

2.7 Vepra të tjera penale në dispozitat e veçanta me elemente të fshehjes së tatimit

Kur të përmendet evazioni i paligjshëm fiskal, me inercion mendohet në fshehje të tatimit, megjithatë në fushën e tatimit egzistojnë vepra të tjera, të ndryshme dhe specifike penale të përcaktuara me legjislacion tatimor të veçantë pozitiv të cilat e inkriminojnë: mosparaqitjen e fletëparaqitjes tatimore në afatin e paraparë ligjor ose mospagesa e tatimit të mbetur në llogaritë e përcaktuara të tatimi i vlerës së shtuar, mosllogaritja dhe mospagesa në llogarinë e duhur në vlerën e tatimit i cili paguhet gjatë të ardhurave personale ose të ardhura të tjera tek tatimi i të ardhurave personale, etj. Legjislacionit penal subsidiar i cili i rregullon llojet e posaçme të tatimeve gjithashtu përmban vepra të posaçme penale të cilat sipas objektit të mbrojtjes, kryerësit, mënyrën dhe mjetet e ekzekutimit mund të vendoseshin në grupin e veprave penale fiskale. Mbrojtja juridiko penale e pagesës së tatimeve në përgjithësi, të ardhurat dhe të dhënat e tjera ndaj shtetit në ligjet e posaçme janë të kualifikuara si: *neni 147-a i Ligjit për tatimin mbi të ardhurat personale, neni 48-a të Ligjit për tatimin mbi fitimin, neni 60-a të Ligjit për tatimin e vlerës së shtuar, neni 145-a të Ligjit për ndryshim dhe plotësim të Ligjit për marëdhëniet e punës, neni 59 dhe neni 60 i Ligjit për akcizat.*

Edhe pse këto vepra penale janë të parapara si pjesë e legjislacionit penal subsidiar, gjithsesi për shkak të tendencës së unifikimit dhe kodifikimit të legjislacionit penal, praktikisht një pjesë e tyre, siç është rasti me veprën nga *neni 147-a të Ligjit mbi të ardhurat personale*, që janë në ligjet e posaçme, ishin të dekriminalizuara, një pjesë të modifikuara (*Kontrabandë neni 278 të KP*) dhe të parapara vetëm në legjislacionin penal material themelor, duhe u nisur nga vetitë ligjore të fshehjes së tatimit. Hapi i këtillë ligjor deri diku ishte i arsyetuar duke pasur parasysh se disa vepra penale financiare, pavarësisht në cilin lloj dhe në çfarë forme të plotësimit bëhej fjalë, i bënin manifestimet e ndryshme në formën më të rëndë të evazionit fiskal joligjor që në fund çonin në vepër penale fshehje të tatimit.

2.7.1 Vepra penale nga neni 147-a nga ligji për të ardhurat publike

Në harmoni me dispozitat e Ligjit për të ardhura personale, lëndë e tatimit është shuma e të gjitha të ardhurave (përveç të ardhurave që janë përjashtuar nga tatimimi) nga të gjitha burimet të cilat i i ka realizuar personi fizik, rezident në vend dhe jasht, në periudhë prej një viti fiskal, si dhe personat të cilët nuk janë rezident por kanë realizuar të ardhura në vend. Me nocionin tatim në aspektin e Ligjit për të ardhura personale, nënkuptohet vetëm tatimi personal si i drejtpërdrejtë, tatimi direkt. Tatimi i të ardhurave personale paguhet në normë prej 10%.

Vepra penale kundër këtij lloji të tatimit nga neni 147-a, për herë të parë është përcaktuar me ndryshimet dhe plotësimet e vitit 2001, në pjesën e dispozitave dënuese të Ligjit për tatimin e të ardhurave personale (shkurtimisht LTAP). Në mesin e sanksioneve ekzistuese penale dhe masave të sigurisë (marrja e lejes për ushtrimin e veprimtarisë), për këtë veprë ishte paraparë sanksioni penal – dënimi me burg. Vepra ekzistonte kur: *„Personi i cili në cilësi të personit përgjegjës te personi juridik, e për shkak të përfitimit më të madh nga prona ose vlera, gjatë pagesës të të ardhurave personale dhe të ardhurave të tjera tek të cilat tatimi paguhet nga fitimi, nuk e llogarit dhe nuk e paguan tatimin në llogarinë e duhur, do të dënohet për veprë penale me dënimin me burg nga një deri në pesë vjet.”* Por pas pesë vitesh me aplikimin e Novelës nga viti 2006 e njëjta ishte fshirë nga teksti ligjor.⁴⁰

Nga formulimi i dhënë ligjor mund të konstatohet se akt i ekzekutimit të kësaj vepre penale është mosllogaritja dhe mospagesa e shumës së tatimit në llogarinë e duhur, i cili paguhet gjatë pagesës së të ardhurave personale dhe të ardhurave të tjera. Tatimi personal i të ardhurave tek numri më i madh i të ardhurave të realizuara paguhet paraprakisht, në fakt një pjesë paguhet më herët. Për disa lloje të të ardhurave, tatimi përcaktohet dhe paguhet në bazë të aktvendimit të drejtorisë për të ardhura publike. Përderisa ligjvënësi e përdorte konstruksionin gjuhësor „ose” në mes këtyre dy formave foljore, kjo do të thoshte se vepra penale është kryer vetëm me marrjen e njërit prej veprimeve – të llogaritit ose jo tatimi, por mos të paguhet. Me zgjidhjen ligjore ekzistuese në formën e lartpërmendur foljore, duhet që në mënyrë kumulative, personi përgjegjës njëkohësisht të mos e ketë llogaritur dhe të mos e paguaj tatimin në llogarinë e duhur.

⁴⁰ Ligji për ndryshim dhe plotësim i Ligjit për tatimin nga të ardhurat personale Gz. Zyrtare e R. Maqedonisë nr.139 të datës 30.12.2006

Elementi konstitutiv i kësaj vepre penale është ajo që nuk mund ta kryej çdokush, është qartë e përcaktuar se kryerës mund të jetë vetëm personi përgjegjës tek personi juridik, dmth nevojitet cilësi e veçant.⁴¹ Faktikisht këtu bëhet fjalë për obliguesit tatimor nga të ardhurat personale në pajtim me nenin 8 të ligjit, personi fizik tregtar, tregtar individual, si dhe personat fizik të cilët mirren me veprimtari bujqësore, me veprimtarinë e artizanale dhe persona të cilët kryejnë shërbime dhe veprimtari të lira. Veprën penale nga neni 147-a nga LTPP personi përgjegjës e kryen me paramendim, ashtu që të ai duhet të ekzistojë vetëdija dhe dëshira që të mos e llogarisë dhe të mos e paguaj tatimin në fjalë. Krahas elementeve të përmendura subjektive, duhet të ekzistojë edhe qëllimi për të përfituar fitim më të madh. Ky ligj posaçërisht e ka përcaktuar edhe kohën kur duhet të paguhet tatimi nga të ardhurat edhe atë në mëmentin kur paguhet të ardhurat personale dhe të ardhurat e tjera.

2.7.2 Vepra penale nga neni 60-a nga ligji për tatimin e vlerës së shtuar

Tatimi i vlerës së shtuar (TVSH) si tatim indirekt i konsumit të cilit i paraprinte tatimi i qarkullimit të përgjithshëm në Republikën e Maqedonisë, është miratuar me Ligjin e posaçëm për tatimin e vlerës së shtuar nga prilli i vitit 2000. Të dhënat flasin se evzioni tatimor më shumë është i pranishëm te TVSH-ja, pasi që kjo formë tatimore në Maqedoni konsiderohet si formë më e re tatimore, e cila ka filluar të aplikohet nga viti 2001. Veprimet kriminale nga detyruesit tatimor te kjo formë tatimore shkaktohet në vecanti në ato raste kur kërkohet kthimi i TVSH-së⁴². Si neto tatim i qarkullimit llogaritet dhe paguhet në mënyrë succesive në të gjitha fazat e prodhimit dhe tregëtisë, duke e përfshirë edhe sektorin e shërbimit, por jo edhe vlerën e përgjithshme. Shkalla e përgjithshme e tatimeve prej 18% aplikohet ndaj gjithë qarkullimit të mallrave dhe shërbimeve dhe importit, përveç qarkullimit dhe importit i cili tatimohet me normën preferenciale prej 5%. Duke i pasur parasysh fazat nga të cilat ato kalojnë shuma më e madhe e TVSH-së mund të pritët në fazën e importit ose në fazën e fundit të konsumit kur baza tatimore është më e lartë. Ajo është njëkohësisht edhe faza e zinxhirit të qarkullimit ku risku nga

⁴¹ Çka nënkuptohet me nocionin person përgjegjës te personi juridik, shih, n. 122, paragrafi 7 i KP të RM-së.

⁴² Dr. sc. Adnan Jashari & Dr. sc. Ismail Zejneli, Disa vështrime në lidhje me Kriminialitetin Ekonomik në Maqedoni në periudhën e tranzicionit, Revista për Ceshtje Juridike dhe Shoqërore "E drejta", nr. 1 – 2011, Fakulteti Juridik i Prishtinës, fq. 17

fshehja e tatimit është më i madh. Obliguesi tatimor i TVSH-së është person i cili në vazhdimësi ose përkohësisht i pavarur ushtron veprimtari ekonomike, pavarësisht nga qëllimet dhe rezultatet nga kjo veprimtari. Ai është njëkohësisht edhe obligues tatimor në cilësinë e të cilit paraqitet personi i cili importon të mira, personi i cili jep faturë dhe pranuesi i të mirave ose shfrytëzuesi i shërbimit, nëse i njëjti është obligues tatimor ose institucion, në rast qarkullimi, i kryer nga ana e obliguesit tatimor i cili nuk ka ende seli, as filialë në Republikën e Maqedonisë. Të gjithë këta persona janë kryerës potencial të veprës penale nga neni 60-a të Ligjit për tatimin e vlerës së shtuar (në tekstin e mëtutjeshëm LTVSH), sipas të cilit: „Personi përgjegjës tek personi juridik ose personi fizik – obligues tatimor të cilët nuk do të dorëzojnë fletëparaqitje në afatin e përcaktuar ose do të dorëzojnë fletëparaqitje tatimore, por në të cilën nuk do të prezentojnë të dhëna të sakta, ose do të dorëzojnë fletëparaqitje tatimore dhe nuk do ta paguajnë tatimin e duhur të përcaktuar në llogari me qëllim që të realizojnë përfitime, do të dënohen me dënimin me burg prej gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe me dënimin me të holla”.

Siç mund të shihet nga analiza e përshkrimit të veprës penale nga LTVSH, del se rrethi i kryerësve për dallim nga vepra penale të tatimit personal i të ardhurave është më i gjerë, sepse krahas personit juridik, personi përgjegjës të personi juridik është përfshirë edhe personi fizik – obliguesi tatimor. Veprimet e kryerjes së veprës nga neni 60-a janë dhënë në mënyrë alternative dhe janë: *mosdorëzimi i fletëparaqitjes tatimore në afatin e përcaktuar ligjor ose dorëzimi i fletëparaqitjes tatimore e cila përmban të dhëna jo të sakta ose mospagesa e tatimit të përcaktuar në llogari*. Në rastin e parë debitori tatimor e kryen veprimin me mosveprim (lëshimi i obligimit) në mënyrë që nuk e dorëzon fletëparaqitjen tatimore deri te organi kompetent tatimor tek i cili është regjistruar obliguesi tatimor, në afatin e përcaktuar ligjor prej 25 ditëve pas kalimit të afatit tatimor, në të cilin vet e llogarit tatimin.⁴³ Aty janë të përfshira edhe ato situata kur në periudhën tatimore përkatëse obliguesi tatimor nuk ka bërë qarkullim tatimues, ndërsa është i detyruar që në të njëjtën periudhë të dorëzojë fletëparaqitje tatimore. Duke e parë konstrukcionin ligjor, forma e dytë e kryerjes të veprës penale është tipike edhe për njërin nga veprimet e

⁴³ „Me fletëparaqitjen tatimore nga paragrafet 1 dhe 4 të këtij neni, për periudhën e duhur tatimore, obliguesi tatimor është i detyruar të dorëzojë raport financiar periodik nga sistemet e miratuara fiskale për pajisje për regjistrimin e pagesave kesh dhe përmes bartësit të qarkullimit pagesor në pajtim me paragrafin 6 të këtij neni të dorëzojë raport periodik nga llogaritë transaksionale në denarë dhe llogarive në deviza përmes të cilave kryen veprimtarinë,” neni 41, paragrafi 2 i LTVSH

elaboruara të kryerjes së veprës së fshehjes së tatimit, e përbëhet në dorëzimin e fletëparaqitjes e cila përmban të dhëna jo të sakta. Në pajtim me nenin 40, paragrafi 1 i LTVSH, obliguesi tatimor e llogarit tatimin e vlerës së shtuar për periudhën përkatëse tatimore sipas qarkullimit të realizuar dhe qarkullimit të përgjithshëm të pranuar, për të cilin është debitor tatimor në pajtim me nenin 32-a të ligjit, nëse në atë periudhë është bërë borxh tatimor. Ashtu që tatimin e paraqitur dhe të llogaritur për periudhën tatimore përkatëse, obliguesi tatimor e paguan në afatin e paraparë ligjor prej 25 ditëve në të cilin e dorëzon edhe fletëparaqitjen tatimore. Në të kundërtën, ekziston situatë tipike e cila konkretizohet përmes formës së tretë të kryerjes së veprës penale kur obliguesi tatimor – kryerësi e dorëzon fletëparaqitjen, pa e paguar tatimin që e ka borxh të përcaktuar në llogari. Rast relevant nga praktika e Gjykatës themelore Tetovë, është ai i vitit 2008 kur nga ana e PTHP Tetovë, është ngritur aktakuzë kundër të akuzuarit të parë K.D si pronar dhe drejtues i firmës DTU R.D SHPKNJP import – eksport dhe të akuzuarit të dytë V.N si pronar dhe drejtues i firmës T.M. SHPKNJP import – eksport, për shkak se në periudhën nga 15.02.2008 deri në 15.05.2008 si bashkëveprues në emër të firmës së parë kanë përgatitur dhe deri te blerësit e ndryshëm kanë dorëzuar 51 fatura për shitjen e repromaterijaleve në të cilin ka qenë i paraqitur TVSH prej 18%, e për të cilat nuk kanë mbajtur evidencë kontabiliste, në mënyrë që të akuzuarit i kanë kryer pagesa në emër të shitjes së letrës e theksuar në fatura dhe nga llogaria transaksionale e DTU R.D SHPKNJP i kanë tërhequr të gjitha paratë në kesh bashk me shumën e TVSH-së, në vend që të njëjtin ta paguajn. Në periudhën kritike kanë dorëzuar fletëparaqitje të TVSH-së dhe nuk e kanë paraqitur shumën e treguar të TVSH-së në vlerë të përgjithshme prej 60.000 euro, edhe pse firma DTU R.D SHPKNJP ka qenë e regjistruar si obligues tatimor.

Edhe te kjo vepër penale element i detyrueshëm subjektiv është qëllimi për përfitime të jashtligjshme. Dënimi i paraparë për formën themelore të veprës penale është dënimi me burg nga gjashtë muaj deri në pesë vjet dhe dënimi me para, ndërsa për formën më të rëndë ku vlera e obligimit është e konsiderueshme, kryerësi është nën kërcënim të dënimit me burg prej më së paku katër vjet dhe dënimin me para. Mund të vërehet se vepra nga neni 60-a i LTVSH dhe fshehja e tatimit përputhen mes veti sa ju përket kërcënimeve të dënimit. Në mënyrë të njëjtë nëse veprën e kryen personi juridik do të dënohet me dënimin me para. Përfitimi nga vepra e kryer penale nga ky nen merret me vendim gjyqësor.

2.7.3 Vepra penale nga nenet 59 dhe 60 të ligjit për akcizat

Akciza paraqet lloj të veçantë të tatimit të qarkullimit me të cilin tatimohen të ashtuquajturat shpenzimet e luksit për prodhime të caktuara (prodhime të duhanit, alkool dhe prodhime alkoolike dhe vajra minerale). Karakteristikë e veçantë është ajo se akciza është e kalëkuluar në çmimin e prodhimeve të akcizës dhe është element përbërës i bazës tatimore të TVSH-së. Me ndryshimet dhe plotësimet e Ligjit për akcizat (në tekstin e mëtutjeshëm LA) të cilat hynë në fuqi në vitin 2001 në pjesën e dispozitave dënuese të Kreut XII, janë paraparë dy dispozita penale në nenet 59 dhe 60, por me ndryshimet e tekstit ligjor të vitit 2010, të dy veprat penale rrënjësisht u ndryshuan dhe u emëruan si: *„Tranferim i palejuar i të mirave të akcizës, përkatësisht mallit ose shfrytëzimi i lejes së akcizës ose licencës” dhe „Tregëti e paligjshme me produkte të ndërmjetme, alkool etilik dhe të mira dhe mallra të duhanit.”*

Veprën penale *„Tranferim i palejuar i të mirave të akcizës, përkatësisht mallit ose shfrytëzimi i lejes së akcizës ose licencës”* të nenit 59 nga LA e kryen: *„Ai i cili personalisht me qëllim ose dikush tjetër shmanget pjesërisht ose tërësisht pagesës së akcizave për të cilat është i obliguar me ligj, bart mallra ose të mira të cilat i nënshtohen akcizës, në kundërshtim me ligjin ose nëse të mirat ose mallrat i nxjerr nga magazinat e akcizës në qarkullim të lirë akcizo-juridik pa i përlllogaritur dhe paguar akcizat ose lejen e akcizës ose licencën ia bart personave të tjerë ose e përdor në kundërshtim me qëllimin, ndërsa shuma e akcizave është e një vlere më të madhe do të dënohet me dënimin me burg nga gjashtë muaj deri në tre vjet dhe me dënimin me para.”* Për dallim nga ajo paraprakja kur këtë vepër mundeshte ta kryej vetëm personi përgjegjës në personin juridik ose personi fizik (*delicta propria*), sipas përshkrimit të kryerësit në dispozicionin e tekstit ligjor ekzistues, përkatësisht përemri AI, vepra penale nga neni 59 merr karakter të veprës së përgjithshme dhe mund ta kryej çdokush, pa u kërkuar cilësi e veçantë.

Në cilësitë e veprës shohim pesë forma të kryerjes si alternacion. *Formën e parë* të realizimit të kryerjes së veprës, kryerësi e bën përmes mospagesës së tërësishme ose të pjesërishtme të akcizave të cilat është i obliguar ti paguaj sipas dispozitave juridike materiale. *Forma e dytë* e kryerjes ekziston nëse poseduesi i akcizës i cili është obligues i akcizës bart të mira, përkatësisht mallra të cilat i nënshtohen akcizës, në kundërshtim me dispozitat e Ligjit për akciza (neni 11), Në atë kontekst, të mirat që i nënshtohen akcizës mund të transportohen gjatë

mospasjes së kushteve për krijimin e borxhit të akcizës, nga një në magazinën tjetër të akcizave, ose nga poseduesit e lejes së akcizës në kuadër të territorit të akcizës deri te poseduesi i akcizës në kuadër të territorit të akcizës. *Forma e tretë* e realizimit të veprimit të kryerjes së kësaj vepre penale ekziston kur e mira materiale përkatësisht malli del nga magazina e akcizës në qarkullimin e lirë akcizo-juridik pa u përlogaritur dhe pa u paguar akcizat ose leja e akcizës. *Forma e katërt* përmes të cilës kryhet vepra është kur autorizimi për përdorim preferencial të akcizës i bartet personave të tjerë, ndërsa *forma e pestë alternative* e kryerjes së veprës realizohet kur i njëjti autorizim përdoret në kundërshtim me qëllimin. Siç mund të shihet në cilëndo formë të kryerjes së veprës, nuk kërkohet që realisht të ketë përfitim nga ana e kryerësit ose dikujt tjetër. Ekzistimi i veprës kushtëzohet me qëllimin e kryerësit që të ketë vepruar me atë qëllim. Vetëm në formën e katërt dhe të pestë të realizimit të veprës penale, është e nevojshme pasoja e kjo është përfitimi.

Për secilin veprim është i paraparë sanksion i lartë penal – me burg dhe dënimi me para, lartësia e të cilit në secilin rast konkret përcaktohet në varësi nga shuma e akcizave. Kjo na çon kah politika e rreptë ndëshkuese në këtë pjesë, në drejtim të prevenimit efektiv special dhe të përgjithshëm të kryerësit. E nëse shuma e akcizave është me vlerë të konsiderueshme, kryerësi do të dënohet me dënimin me burg nga një deri në dhjetë vjet dhe me dënimin me para. Kur shuma e akcizave është e përmasave të mëdha do të dënohet me dënimin me burg prej më së paku katër vjet dhe dënimin me para. Nëse veprën nga ky nen e kryen personi juridik do të dënohet me dënimin me para. Ligji përcakton se edhe tentimi për kryerjen e veprës nga neni 1 është i dënueshëm. Aq më shumë, në pajtim me nenin 59 paragrafi 6 i LA në lidhje me rregullat e përgjithshme të nenit 100 të KP do të aplikohet edhe masë e posaçme e marrjes së të mirave materiale, përkatësisht mallrave të cilat janë lëndë e veprës, ndërsa mjetet për bartjen dhe shpërndarjen e të njëjtave do të konfiskohen, e nëse konfiskimi i tyre nuk është i mundur nga kryerësi do të merret pasuri tjetër që përkon me vlerën e tyre në kohën e kryerjes së veprës.

Vepra e ardhshme penale „*Tregëti e paligjshme me produkte të ndërmjetme, alkool etilik dhe të mira dhe mallra të duhanit*” nga neni 60 nga LA realizohet në të vetmen mënyrë përmes lëshimit në qarkullimin e lirë akcizo-juridik pa pullat kontrolluese të produkteve të ndërmjetme, alkoolit etilik dhe të mirave materiale të duhanit, përkatësisht qarkullimi i lirë akcizo-juridik i

mallrave në territorin e akcizës është i lejuar vetëm nëse këto mallra janë të shënuara me pulla kontrolli. Kryerës i kësaj vepre penale në të njëjtën mënyrë si te vepra paraprake e nenit 59 mund të jetë çdokush. Për ekzistimin e të njëjtës duhet të jetë i plotësuar elementi i posaçëm subjektiv, për realizimin e përfitimit të pasurisë, por si kusht objektiv për inkriminim kërkohet që kjo pasuri edhe të jetë fituar. Në aspekt të llojit dhe lartësisë së dënimit të përcaktuar për formën themelore të veprës është paraparë dënimi me burg nga gjashtë muaj deri në tre vjet dhe dënimi me para. Edhe tentimi për kryerjen e veprës është i dënueshëm. Në paragrafet 2 dhe 3 të të njëjtit nen, me rëndësi për dënimin e përcaktuar është vlera e pasurisë së përfituar si rrethanë kualifikuese. Intenca e dënimit të rreptë në përgjithësi është e njëjtë. Nëse shuma e pasurisë së përfituar është e konsiderueshme, kryerësi do të dënohet me burg nga një deri në 10 vjet dhe dënimi me para. Nëse shuma e pasurisë së përfituar është e përmasave më të mëdha kryerësi do të dënohet me burg prej më së paku katër vjet dhe dënimin me para. Në të njëjtën mënyrë të mirat materiale, përkatësisht mallrat të cilat janë lëndë e veprës nga nenet 1, 2 dhe 3 dhe mjetet për bartjen dhe shpërndarjen e tyre do të konfiskohen në pajtim me nenin 60, par.6 nga LA, ndërsa nëse konfiskimi i tyre nuk është i mundur nga kryerësi do të konfiskohet pasuri tjetër e cila përkon me vlerën e tyre në kohën e kryerjes së veprës.

KAPITULLI I TRET

3. Fshehja e tatimit në të legjislacionim penal krahasues

Fshehja e tatimit në rradhë të parë, si pjesë e grupit të veprave penale fiskale, paraqet veprë penale të atij lloji i cili është immanent i të gjitha shteteve dhe formave të organizatave shoqërore, pavarësisht emërtimeve dhe përmbajtjeve të ndryshme nën të cilat haset në zgjidhjet pozitive ligjore të sistemeve juridiko penale bashkëkohore. Kjo fillimisht i detyrohet faktit që secili shtet me mjetet e veta të disponueshme duhet ti kundërvihet të gjitha formave dhe mënyrave që paraqiten e të cilat e rrezikojnë bazën e tij, me çka padyshim tatimet dhe i gjithë sistemi fiskal paraqesin bazë të shëndoshë ekonomike shtyllë të çdo organizimi shtetëror. Me qëllim që të kryhet një kontroll i tërësishëm dhe gjithpërfshirës i domethënies të fshehjes së tatimit dhe problematikës së tij, nuk është e mjaftueshme që ti kushtohet vëmendje vetëm analizës teorike dhe praktike të tij, por duhet që të studijohet në korelacion me nocionin dhe karakteristikat e veprave penale tatimore në përgjithësi dhe formave të tyre që paraqiten në legjislacionet e posaçme krahasuese penale. Nga kqyrja në legjislacionet penale të vendeve të rajonit, rrejdh se në të gjitha ligjet e analizuara, në grupin e veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, është paraparë fshehja e tatimit me emër të njëjtë ose të ngjajshëm edhe atë si veprë penale themelore. Fshehja e tatimit paraqitet në më shumë forma ndërsa dënimet janë të krahasueshme dhe të ngjajshme mes veti, por edhe përparimtare dhe inovative.

3.1. Kodi penal i republikës së Shqipërisë

Kodi penal i R. Së Shqipërisë i vitit 2000, në nenin 181 parasheh një veprë penale tatimore në natyrën e të cilit janë përmbajtur karakteristikat ligjore të fshehjes së tatimit, e është e titulluar si: „*Mospagesa e tatimeve*” dhe nga ky aspekt është veçanërisht interesant për hulumtim.⁴⁴ Vepra përbëhet nga mospagesa e tatimeve ose të dhënave të tjera shkaku të arsyetuar në kohën kur këtë e parasheh ligji, nga ana e personit i cili paraprakisht ka qenë i dënuar për kundërvajtje, edhe pse te ai ka ekzistuar aftësia (mundësia) për të paguar. Objekti i kësaj veprë penale janë

⁴⁴ Kodi penal i republikës së Shqipërisë, Botim i Qendrës së Publikimeve Zyrtare, nr.8781/01

tatimet, por edhe të dhënat e tjera para së gjithash kontributet në sistemin e sigurimit shëndetësor të detyrueshëm. Kodi penal i Shqipërisë, bindshëm është njëri nga ligjet e rralla i cili krahas tatimeve, shprehimisht e thekson se kjo veprë mund të kryhet edhe në aspekt të kontributeve për sigurim social, pensional dhe shëndetësor, përkatësisht edhe të kontributeve për punëtorët në rast të papunësisë.

Veprimi i kryerjes të kjo veprë penale përbëhet në mospagesën e paarsyetuar të tatimeve dhe në kohë të përcaktuar me ligj. Por për ekzistimin e kësaj veprë penale ligjvënësi shqiptar në mënyrë plotësuese kërkon që kryerësi edhe realisht të ketë pasur mundësinë që ta paguaj shumën e përcaktuar të të dhënave publike, si dhe të bëhet fjalë për person i cili më parë ka qenë i dënuar për ndonjë kundërvajtje tatimore. Dmth si kryerës i kësaj veprë të mund të paraqitet vetëm personi i cili ka veti të caktuara ligjore, e kjo është që të bëhet fjalë për recidivist, person i cili është i prirur për mospagesën ose shmangjen e tatimit dhe të dhënave të tjera publike. Për këtë veprë ligji shqiptar parasheh dënim me para ose dënim me burg deri në tre vjet, që çon kah politika ndëshjuese në aspektin e shqiptimit kumulativ të dënimit me burg dhe dënimit me para si në zgjidhjen ligjore të vendit tonë.

3.2 Kodi penal i republikës së Kroacisë

Në kapitullin e XXIV, i titulluar si „Vepra të dënueshme kundër ekonomisë”, Kodi penal i R. Së Kroacisë, nga tetori i vitit 2011, konkretisht në nenin 256, inkriminon vetëm një veprë penale tatimore e cila titullohet „*Fshehja e tatimit ose doganës*”. Për kryerjen e kësaj veprë është i nevojshëm paramendim nga ana e kryerësit të veprës (*dolus directus*) që për vete ose për ndonjë person tjetër fizik dhe juridik pjesërisht ose tërësisht të shmang pagesën e tatimit ose doganës. Nga vet teksti i dispozitës të veprës penale fshehje e tatimit ose doganës, është e qartë se ekzistojnë tre mënyra me të cilat realizohet karakteristika ligjore e saj. Forma e parë themelore në fakt paraqet veprë penale tatimore klasike për të ardhurat e fituara ligjore, sendet ose faktet e tjera të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e shumave të obligimeve tatimore ose doganore ose në mosparaqitjen e të ardhurave, sendeve ose fakteve të tjera kur kryerësi për vete ose për person tjetër pjesërisht ose tërësisht do ta kishte shmangur pagesën e tatimit ose doganës, për shkak të të cilës vjen deri te zvogëlimi ose mospërcaktimi i obligimeve doganore ose tatimore në vlerën e cila tejkalon 20.000 kuna. Formën e dytë themelore e kësaj veprë penale e kryen personi

i cili shfrytëzon lehtësime tatimore ose përfitime doganore në shumën prej 20.000 kunave në kundërshtim me kushtet nën të cilat i ka fituar. Forma e tretë themelore ekziston kur me disa prej veprimeve të lartpërmendura të kryerjes së veprës penale zvogëlohen mjetet e Unionit Europjan. Krahas këtyre tre mënyrave, mund të realizohet karakteristika e veprës penale fshehje, siç mund të vërehet, kusht i patjetërsueshëm është shuma e obligimeve pagesa e të cilave është shmangur, e cila duhet të tejkalojë mbi 20.000 kuna. Kjo paraqet kusht objektiv dhe njëkohësisht edhe supozim materialojuridik për dënim. Për veprën themelore ligjvënësi kroat parasheh dënim me burg në kohëzgjatje prej gjashtë muajsh deri në pesë vjet.

Forma më e vështirë e veprës penale fshehje të tatimit ose doganës nga neni 256 të ligjit për të cilin është paraparë dënimi me burg nga një deri në dhjetë vjet, ekziston nëse me ndërmarrjen e veprimeve për kryerjen e dy formave të para të veprës, është shkaktuar zvogëlim ose mospërcaktim i obligimeve tatimore ose doganore në vëllim të përmasave më të mëdha.⁴⁵ Në atë drejtim, është paradoksale zgjidhja e vjetër ligjore e vitit 1997 sipas të cilës Kodi penal i R. Së Kroacisë nuk njihte formë më të vështirë të kualifikuar të kësaj vepre penale e cila do të ishte e lidhur me lartësinë e obligimit, pagesa e të cilit është shmangur. Kjo dmth se kjo rrethanë nuk ka qenë e rëndësishme për aktivitetin juridikopenal të kryerësit. Lartësia e obligimit e cila në rastin konkret ka qenë e shmangur, ndërsa e tejkalon shumën prej 10.000 kunave (si kusht objektiv për inkriminimin) ka qenë e rëndësishme vetëm te matja e dënimit.

3.3 Kodi penal i republikës së Bullgarisë

Kodi penal i Republikës së Bullgarisë në grupin e veprave penale kundër sistemit tatimor, parasheh disa forma dhe lloje të veprave penale me të cilat shkilen ose rrezikohen tatimet dhe në përgjithësi struktura e gjithë sistemit fiskal. Në dispozitën e nenit 255 të të njëjtit ligj, është paraparë vepra penale „*Shmang'ja e pagesës së obligimeve tatimore*” karakteristikat e së cilës përbëhen prej mospagesës së obligimeve tatimore në vëllim më të madh, përmes ndërmarrjes së njëres nga mënyrat alternative të parapara me ligj: 1) mosdhënia e fletëparqitjes të cilën kryerësi është i obliguar ta dorëzojë në bazë të ligjit ose ndonjë akti tjetër, 2) përmes dhënies së të

⁴⁵ Shih, tek Simonović, N., Jovašević, D., Simović, V., Poreska krivična djela u uporednom zakonodavstvu, XV Međunarodni naučni skup SINERGIJA 2014, Bijelina, 2014, str. 5 Sipas mendimit juridik të dikasterit penal të Gjykatës supreme Kroate, nga 27 dhjetori i viti 2012 me „përmasa të mëdha” nënkuptohet zvogëlimi i obligimeve tatimore ose doganore të cilat e kalojnë shumën prej 600.000 kunave.

dhënave të rrejshme jo të sakta, 3) fshehja e fakteve të vërteta dhe të dhënave në fletëparaqitjen e dorëzuar. Dmth, veprimi i kryerjes mund të realizohet me veprim ose mosveprim. Çka paraqet obligim tatimor të vëllimit më të madh është çështje faktike të cilën në çdo rast konkret mbetet ta zgjidh gjykatësi/këshilli gjykues. Për këtë vepër penale është paraparë dënimi me burg deri në tre vjet dhe dënimi me të para deri në 500.000 leva, kumulativisht. R. E Bullgarisë është vendi i vetëm në rajon e cila në legjislacionin e vet penal, parasheh formë më të lehtë të privilegjuar ose lirim nga dënimi për rastet kur është shmangur obligimi tatimor në vlerë më të vogël. Ligjvënësi duke u nisur nga shkaqet politike kriminale ka paraparë mundësi jo të zakonshme për kryerësin e kësaj vepre që të mund të dënohet me kusht nëse deri në përfundim të hetimeve në procedurën penale të shkallës së parë të paguaj në llogarinë e buxhetit shumë të përcaktuar e të papaguar të obligimeve të borxhit të paraqitur përkatësisht të fshehur tatimor, së bashku me kamatat dhe harxhimet e tjera të cilat kanë dalur nga sjellja e tij e dëmshme, në para deri në 2 milion leva.

Në nenin e ardhshëm 256 të Kodit penal të R. së Bullgarisë, është inkriminuar vepra penale „*Pengimi në përcaktimin e obligimeve tatimore*” të cilën e kryen personi me qëllim që të pengojë përcaktimin e obligimit tatimor në vëllim më të madh, ushtron kontabilitet jo të saktë dhe përpilon raporte jo të sakta dhe të rrejshme periodike ose shfrytëzon dokumente kontabiliteti me përmbajtje të rrejshme. Dmth, për ekzistimin e kësaj vepre duhet që kryerësi të përpilojë, të krijojë dokumente kontabiliteti të cilat nuk kanë ekzistuar deri atëherë, ti ndryshojë dokumentet ekzistuese ose raportet ose tti përdorë të njëjtat. Gjithashtu në anën e kryerësit duhet të ekzistojnë dy elemente subjektive. Së pari duhet të ekzistojë vetëdija se bëhet fjalë për raporte të rrejshme dhe të pasakta kontabiliste ose dokumente të tjera kontabiliste, e kryerësi edhe krahas kësaj ti përdorë me qëllim që të pengojë përcaktimin e borxhit tatimor të pjesërishëm ose në tërësi. Për këtë vepër është paraparë dënimi me burg nga një deri në pesë vjet dhe dënimi me para nga 1.000.000 deri në 5.000.000 leva.

Veprat penale „*Shmangja e pagesës së obligimeve tatimore*”(neni 255) dhe „*Pengimi në përcaktimin e obligimeve tatimore*”(neni 256) kanë formën e tyre më të vështirë, të kualifikuar, përkatësisht formën më të lehtë, të privilegjuar, të cilët për hir të të vërtetës janë të parapara në dispozitë të veçantë ligjore në nenin e ardhshëm 257 të Kodit penal të R. së Bullgarisë. Në pajtim me nenin e lartpërmendur, forma më e rëndë, për të cilën kryerësi mund të dënohet me dënim me

burg nga dy deri në dhjetë vjet dhe dënimin me para prej 5.000.000 deri në 20.000.000 leva, ekziston kur borxhi tatimor dhe obligimet e tjera tatimore të përcaktuara janë të fshehura në vëllim më të madh ose kur vepra penale e kryer në cilëndo formë me pjesmarrje ose me ndihmën e nëpunësit të punësuar në administratën e tatimeve, organin tatimor ose të kontabilistit të autorizuar. Pikërisht cilësia e kryerësit të veprës ose e bashkëfajtorit, përkatësisht bashkëfajtori në formën e dytë është rrethanë kualifikuese për të cilën ligji parasheh dënim më të rreptë. Megjithatë edhe në këtë rast ligjvënësi ka parashikuar mundësi për dënim më të butë – dënim me burg deri në 3 vjet ose dënim me para deri në 10.000.000 leva, nëse kryerësi në favor të buxhetit deri në përfundimin e hetimeve në procedurën penale të shkallës së parë, e paguan shumën e fshehur ose të shmangur të obligimeve të borxhit tatimor së bashku me kamatat dhe shpenzimet e tjera. Forma më e lehtë ose e privilegjuar të veprave penale nga nenet 255 dhe 256 të Kodit penal të Republikës së Bullgarisë ekziston në rastet kur veprimi i kryerjes në cilën do nga format e theksuara është ndërmarrë në raste më pak të rëndësishme, që gjithsesi ka të bëjë me çështje faktike e cila vlerësohet në çdo rast konkret gjatë matjes së dënimit në bazë të të gjitha fakteve dhe rrethanave relevante. Dënimi i cili mund të shqiptohet është vetëm dënim me para si dënim kryesor në vlerën deri në lartësinë e dyfishtë të borxheve tatimore të fshehura ose të shmangura dhe të obligimeve të tjera tatimore.

Me miratimin e Ligjit për konfiskim të pronës të vitit 2012, Republika e Bullgarisë u kyç në radhën e vendeve të Unionit Europjan, e cila filloi të sanksionojë çdo pasurim të paligjshëm në rastet e veprave të rënda penale si terrorizmi, krimi i organizuar dhe fshehja e tatimit. Pasuria e fituar në 15 vitet e fundit, vlera e të cilës i tejkalon të ardhurat e paraqitura për më shumë se 250.000 leva (128.000 euro) i ngrijnë menjëherë që në procedurën parapenale që të ndalohet shitja eventuale e saj. Në konfiskimin e pronës janë të ekspozuar edhe të dyshuarit për shkelje të cilat zgjidhen në procedurë administrative, e të cilat të dyshuarve ju sjellin përfitime prej më së paku 150.000 leva (77.000 euro).⁴⁶

⁴⁶ <http://www.euractiv.rs/eu-prioriteti/4004-zakon-o-oduzimanju-imovine-u-bugarskoj.html>

3.4 Kodi penal i republikës së Sllovenisë

Kodi penal i R. Së Sllovenisë i vitit 2008, në kreun XXIV në grupin e veprave penale kundër ekonomisë, në nenin 249, e inkriminon fshehjen e tatimit me emrin e pranuar përgjithësisht „*Fshehja e tatimi*” duke i dhënë trajtimin e veprës penale themelore tatimore. Këtë veprë në qenien e saj e kryen personi i cili për vete ose për dikë tjetër, në tërësi ose pjesërisht, i shmanget pagesës së taksave, tatimeve ose obligimeve të tjera të parapara me ligj ose me qëllim të fitimit të pasurisë së kundërligjshme i merr veprimet në vijim:

- 1) Në mënyrë të paautorizuar realizon të drejtën e kthimit të tatimit nga mjetet e R. së Sllovenisë ose Unionit Europjan
- 2) Organeve kompetente u jep të dhëna të pasakta për të ardhurat, shpenzimet, pasurinë, mjetet ose rrethanat e tjera të cilat janë të rëndësishme për pagesën e tatimit ose obligimeve të tjera të parapara,
- 3) Humbet (lëshon) që në afatin e përcaktuar ti informojë organet kompetente tatimore për të ardhurat e realizuara ose rrethanat e tjera të rëndësishme për përcaktimin e tatimit ose të dhënat e tjera publike, me çka i sjell në mashtrim autoritete tatimore, kompetente për përcaktimin e obligimeve tatimore dhe kryerjen e mbikqyrjes për pagesën e tyre.

Njëkohësisht, për ekzistimin e veprës penale duhet që në ndonjërin nga rastet e lartpërmendura të jetë shmangur pagesa e obligimeve të përcaktuara të vlerës më të madhe, e cila si e tillë përcaktohet në çdo rast *in concreto* nga ana e gjyqit. Dënimi kërcënuet për formën themelore të fshehjes së tatimit është dënimi me burg dhe është nga gjashtë muaj deri në tre vjet. Krahas veprës kryesore, fshehja e tatimit në legjislacionin penal slloven ka formë më të lehtë dhe më të rëndë. Forma më e lehtë, e privilegjuar, e kësaj veprë për të cilën është paraparë dënimi me burg prej një deri në dy vjet, ekziston kur personi me qëllim që të pengojë përcaktimin e obligimeve tatimore, me kërkesë të organeve kompetente tatimore, nuk i jep informacionet të cilat është i obliguar ti japë, nuk i bën të kapshme librat afariste dhe raportet, e të cilat është i detyruar ti ruaj në pajtim me rregullat tatimore, i shkatërron librat ose raportet ose nuk i jep shpjegim inspektoratit tatimor në lidhje me lëndën ose e pengon punën e saj. Forma e kualifikuar e kësaj veprë penale, për të cilën është paraparë dënim nga një deri në tetë vjet, ekziston nëse me

ndërmarrjen e veprimit për kryerjen e veprës kryesore në cilën do formë, për kryerësin ose person tjetër, është realizuar fitim i kundërligjshëm në vlerë më të madhe ose në rastet kur vepra penale është kryer në suaza të bashkimit kriminal.

3.5 Kodi penal i Bosnjës dhe Hercegovinës

Në territorin e Bosnjë dhe Hercegovinës sot në mënyrë aktive kokurrojnë katër sisteme juridikopenale paralele: Kodi penal i Federatës së Bosnjë dhe Hercegovinës (KP i FB dhe H), Kodi penal i R. Serbe (KP i RS), Kod penal i Distriktit Brčko të Bosnjës dhe Hercegovinës (KP I DB të BdheH) dhe Kodi penal i Bosnjës dhe Hercegovinës (KP i BdheH) i cili ishte paraqitur nga ana e Përfaqësuesit të lartë të KB-Pedi Eshdaun.⁴⁷ Në Kodet penale të etniteteve edhe atë KP i FbdheH, veprat penale nga fusha e tatimeve janë të parapara në kreun XXIII në grupin e veprave penale kundër ekonomisë dhe tregut, përkatësisht veprat penale nga fusha e doganës, në të cilën bëjnë pjesë gjashtë vepra penale, edhe atë: *Fshehja e tatimit* si vepër kryesore fiskale, *Ndarja e jo e drejtë e mjeteve personave juridik (neni 275)*, *Dorëzimi i rrejshëm i fletëparaqitjes tatimore (neni 276)*, *Pengimi i nëpunësit të tatimeve në kryerjen e detyrës zyrtare (neni 277)* dhe *Sulmi ndaj nëpunësit të tatimeve gjatë kryerjes së detyrës zyrtare (neni 278)*.

Vepra penale fshehja e tatimit (ose *fshehja e tatimeve dhe kontributeve*) në KP të RS (neni 278), përkatësisht *fshehja e tatimeve ose mashtrimi* siç është e theksuar në KP të BdheH) përbëhet nga shman'ja e pagesës së të dhënave publike të parapara me legjislacionin tatimor të BdheH ose ose kontribute në bazë të sigurimit social të detyrueshëm, përmes mos dorëzimit të të dhënave të nevojshme ose dhënien e të dhënave të rrejshme për të ardhurat e fituara të cilat i nënshtrohen tatimit ose për fakte të tjera të cilat ndikojnë në përcaktimin e vlerës së këtyre obligimeve, me çka vlera e obligimeve përmbushja e të cilave në këtë mënyrë është shmangur, të tejkalojë vlerën e 10.000 MK (markave konvertabile). Për veprën kryesore është paraparë dënim me para ose dënim me burg deri në 3 vjet. Formën e dytë të shmangjes së tatimit e kryen personi i cili me qëllim që të ralizojë të drejtën e kthimit ose kredi në bazë të tatimeve indirekte të parapara me rregulla tatimore të Bosnjës dhe Hercegovinës, dorëzon fletëparaqitje tatimore me përmbajtje të rrejshme me vlera të paraqitura për kthim ose kredit të tatimeve indirekte në vlerë

⁴⁷ Jovasević, D., Poreska utaja u uporednom krivičnom zakonodavstvu, Strani pravni zivot 2/2009, Beograd, str.164

prej mbi 10.000 MK. Për këtë veper është paraparë dënimi me burg prej gjashtë muaj deri në pesë vjet.

Fshehja e tatimit ka dy forma më të rënda, të kualifikuara të kryerjes të cilat kanë të bëjnë ekskluzivisht me lartësinë e obligimit i cili fshihet. Forma e parë më e rëndë, për të cilën veper është paraparë dënimi me burg nga një deri në dhjetë vjet ekziston nëse me veprimet e ndërmarra kryerësi për vete ose për person tjetër i janë shmangur pagesave të obligimeve ose ka realizuar kthim të mjeteve ose kredit në bazë të tatimeve indirekte në shumën që tejkalon 50.000 MK. Këtu dmth bëhet fjalë për veper e cila është e kualifikuar me pasojë më të rëndë. Forma më e rëndë e kësaj vepre penale për të cilën është paraparë dënimi me burg prej më së paku tre vjet, ekziston në rastet kur shumica e obligimeve, pagesa e të cilave është shmangur në këtë mënyrë, tejkalon mbi 200.000 MK ose kush e njëjta është kryer në mënyrë posaçërisht të fshehur, me mashtrim dhe të rrezikshme e cila kërkon dënimi më të rreptë (në KP të Republikës së Serbis kjo shumë është 150.000 MK).

3.6 Pasqurë e zgjidhjeve ligjore krahasuese

Krimi ekonomik, si formë specifike e krimit, është i pranishëm në të gjitha vendet e rajonit, ndërsa rëndësi të veçantë në këtë fushë kanë veprat penale të kryera për shkak të shmangjes së pagesave të tatimit. Fshehja e tatimit si veper penale kryesore është e inkriminuar në të gjitha legjislacionet penale, në rregullimet shoqërore dhe sistemet tatimore. Përjashtime ekzistojnë në llojet tjera të veprave penale kundër finansave publike ku sjellja të njëjtë penale kualifikohet ndryshe ose nuk don të thotë. Dallime thelbësore në mes zgjidhjeve përbrjeve tatimore kombëtare, kur bëhet fjalë për fshehjen e tatimit, pothuajse janë minimale. Kjo është kështu, sepse faktorët, shkaqet dhe kushtet për paraqitjen dhe përfaqësimin e fshehjes së tatimit janë të njëjta në vendet fqinje si vende në tranzicion, të ngjajshme për nga mentaliteti, kultura dhe tradita. Kjo situatë është më shumë se e dëshirueshme. Kufizimi i mundësisë për kryerjen e fshehjes së tatimit del nga ngjajshmëria e dispozitave ligjore në kodet penale dhe zgjidhjet tatimore në situata kur kryerësit veprojnë në përfshirje transnacionale dhe vazhdimisht aftësohen kah rregullat ligjore dhe ndryshimet në legjislacionet kombëtare në vendet e rajonit.

Gjithsesi mund të vërehet terminologji e ndryshme gjatë përdorimit përkatësisht shprehje të ndryshme ligjore, për veper karakteristikat themelore të të cilës janë të njëjta. Specefikimi më i

detajuar i formave të kryerjes, rrethit të kryerësve, veprimet e ndërmarrjes, zgjidhjet inovative në pjesën e politikës dënuese është në harmoni me „gjendjen shëndetësore” të secilit shtet dhe me procesin e harmonizimit me sistemin juridik të UE. Ashtu që në legjislacionin kroat dhe bullgar në raport me zgjidhjet e tjera nacionale, nuk ka vetëm numër më të madh por edhe normim alternativ dhe të ndryshëm të mënyrave të kryerjes së veprës kryesore, fshehjes së tatimit. Duke e krahasuar me zgjidhjet e vendit tonë në aspektin e qëllimeve të dënimit, hasim ide më përparimtare në intencën e ligjvënësit ku politika sanksionuese është sjellja e palejuar e kryerësit, krahas dënimit, përfshin edhe një dimension preventiv dhe mundësi për restituim.

KAPITULLI I KATËRT

4. Fshehja e tatimit në praktikën e gjykatës themelore Tetovë 2008-2014

4.1 Pasqyrë e gjendjes në lidhje me aktgjykimet e sjellura të plotfuqishme dhe ekzekutive për veprën penale fshehje e tatimit për territorin e gjykatës themelore Tetovë për periudhën 2008-2014

Pjesa kryesore e rezultateve të paraqitura në lidhje me qëllimin që kemi venduar, bazohet në hulumtimet në terren të lëndëve penale gjyqësore të Gjykatës themelore Tetovë të realizuara në fillim të muajit mars 2008, deri në muajin dhjetor 2014. Sipas evidences në regjistra dhe kqyrjes në vendimet e sjellura në Sistemin automatic për udhëheqje me lëndët gjyqësore (AKMIS),⁴⁸ gjithsej janë regjistruar 9 raste të fshehjes së tatimit për të cilat janë sjellur aktgjykime të plotfuqishme dhe ekzekutive për gjithsej 18 të akuzuar. Në mënyrë plotësuese, hulumtimi statistikor I përfshin të gjithë personat fizik, përgjegjës në personat juridik dhe personat juridik kundër të cilëve kanë qenë të dorëzuara kallzime për fshehje të tatimit në Prokurorinë themelore publike Tetovë, si një veprim I tërësishëm I sublimuar të prokurorisë publike kompetente dhe të gjykatës në procedure e zbulimit dhe zgjidhjes së rasteve të fshehjes së tatimit.

Për nevojat e hulumtimit në fjalë, gjykatësit e departamentit penal të Gjykatës themelore Tetovë dhe dy prokurorë nga Prokuroria themelore Tetovë, kanë plotësuar pyetësin e përgatitur paraprakisht (Shtojca 1) për të gjithë të paraqiturit, të akuzuarit dhe të dënuarit për fshehje të tatimit në periudhën 2008-2014, karakteristikat e tyre të profilit, pyetje të ndryshme lidhur me fshehjen e tatimit, modalitetet e kryerjes së veprës penale, politikën dënuese, praktika konkrete, problem ej. Metoda e anketimit u tregua si më e kapshmjja nga aspekti I logjistikës, shpenzimeve dhe metodologjisë së përpunimit statistikor të të dhënave dhe krahasimin e tyre të kryqëzuar në raport me aktgjykimet e plotfuqishme të lëndëve nga fusha e fshehjes së tatimit, duke pasur

⁴⁸ Pasqyrë vjetore sipas regjistrave penal dhe radhitjes së lëndëve në procedurat penale si dhe përmbledhje e lëvizjes së fshehjes së tatimit sipas paneleve – lloji I lëndës në periudhën nga viti 2008-2014 në Gjykatën themelore Tetovë.

parasysh përvojën e gjatë dhe njohuritë e gjykatësve dhe prokurorëve public në punën e tyre me lëndë të këtilla ose të ngjajshme.

Procedura për matje është realizuar në bazë të shqyrtimit të raporteve vjetore dhe të përkohshme të gjykatës në fjalë dhe të dhënave të përgjithshme të Entit statistikor të RM-së në aspekt të situates së përgjithshme me vëllimin e kriminalitetit ekonomik dhe fshehjes së tatimit.⁴⁹ Për të pasur pasqyrë më të qartë në lidhje me numrin e personave të rritur të paraqitur dhe llojeve të aktgjykimeve për vepra penale fshehje të tatimit, në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014), posaçërisht nëse mirret parasysh numri I tyre I përgjithshëm për gjithë grupine veprave penale kundër finansave publike dhe qarkullimit pagesor dhe ekonomisë në nivel të Republikës së Maqedonisë, patjetër është që të konsultohen të dhënat kuantitative relevante të Entit statistikor shtetëror të RM-së. Gjithsesi duhet të tregohet edhe ajo se këto statistika kanë vetëm vlerë relative ose të përafërt, sepse japin të dhëna në kuadër të asaj që e ofrojnë organet shtetërore kompetente. Metodatat e hulumtimit janë treguar si të besueshme dhe të vërteta me koeficient të ulët të përjashtimit (1-3%). Të dhënat që kanë të bëjnë me procedurat e mbaruara me aktvendim të plotfuqishëm lidhur me veprën në fjalë janë plotësisht të sakta.

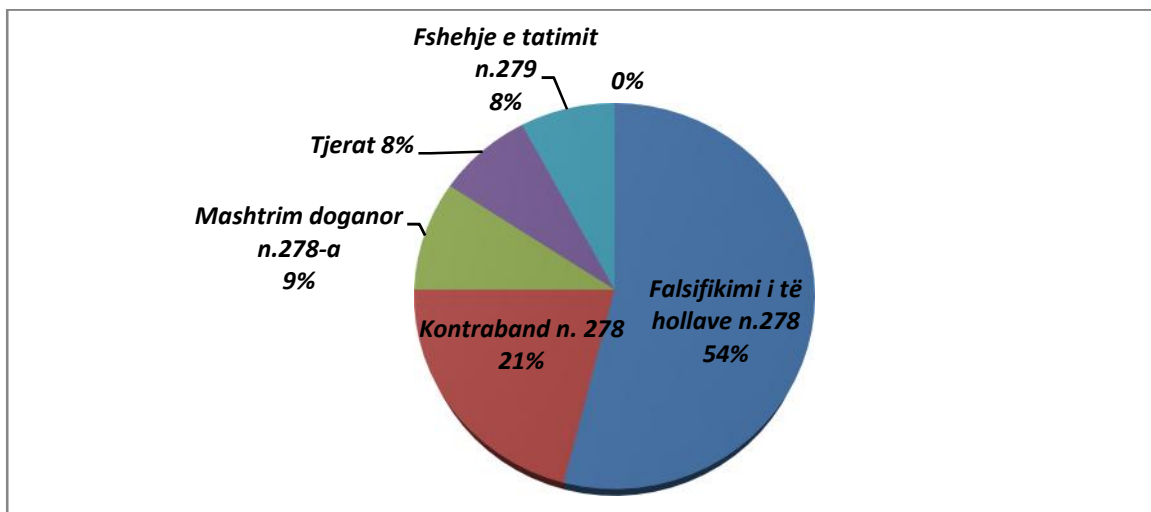
Por fshehja e këtij lloji të krimit, flet mjaftueshëm se të njëjtat nuk janë pasqyrë e gjendjes faktike në lidhje me fshehjen e tatimit në kushte kur „numri I errët“ I cili përfshin numrin e fshehjeve të realizuara të tatimit për të cilat nuk dihet – është relativisht I madh, ndërsa kryerësit mbeten anonim për aparatit zbulues. Vështirë është që saktësisht të përcaktohet pjesmarrja e fshehjes së tatimit në territorin konkret. Pikërisht për shkak të kësaj nuk duhet të sillen konkluzione ekskluzivisht në bazë të fshehjes së zbuluar, për shkak se politika kriminale do të vendosej në bazë të gabuar. Përkundrazi, hulumtimet në terren në masë të madhe japin fotografi në raport me lëvizjen, dinamikën dhe shpeshtësinë e kryerjes së kësaj epre penale. Kur këto rezultate do të krahasohen me të dhënat lidhur me punën dhe masat e organeve shtetërore kompetente në fushën e sistemit tatimor, mund të vijmë deri te të dhënat interesante dhe konstruktive.

⁴⁹ Publikime vjetore të Entit shtetëror të statistikave „Kryerës të veprave penale“ 2008-2014.

Fshehja e tatimit, në përgjithësi, për gjithë periudhën e kaluar, në territorin e Republikës së Maqedonisë merr prefiksin e veprës penale serioze. Për këtë dëshmojnë të dhënat e zbuluara gjatë kqyrjes në Raportet e policies financiare kompetente për zbulimin e fshehjes së tatimit, krahas larjes së parave dhe të ardhurave të tjera nga vepra penale (n.273), mashtrimi (n.247) dhe vepra të tjera penale. Në vitin 2013 për fshehjen e tatimit dhe falsifikimin dhe shkatërrimin e librave afariste (n.280) kanë rënë 75% nga të gjitha veprat penale. Në aspektin financiar, të gjithë 110 veprat penale në vitin 2013, kanë bërë dëm në shumën e përgjihshme prej 662 milion DMK (10,7 mil. EUR) të cilëat janë vlerë e konsiderueshme në krahasim me buxhetin vjetor operativ të FP I cili është 30 milion DMK (0,5 mil. EUR)⁵⁰

Në territorin e Gjykatës themelore Tetovë gjatë hulumtimit, më shumë se 75% të strukturës së krimit të zbuluar, të paraqitur dhe të evidentuar në gjykatë I përkasin veprës penale falsifikim të parave (n.268) dhe kontrabandim (n.278). Edhe krahas rritjes së rasteve të regjistruara të veprave penale nga fusha e krimit ekonomik, sërish fshehja e tatimit në Tetovë është e përfaqësuar me pothuajse 8%. Megjithatë, duke marrë parasysh karakteristikat e krimit ekonomik mund të supozojmë se struktura e veprave penale, posaçërisht fshehja e tatimit me 8% të përfaqësimit në fushën e „numrit të errët”, mendoj se aspak nuk është në përputhje me realitetin që ndodh random në jetën reale.

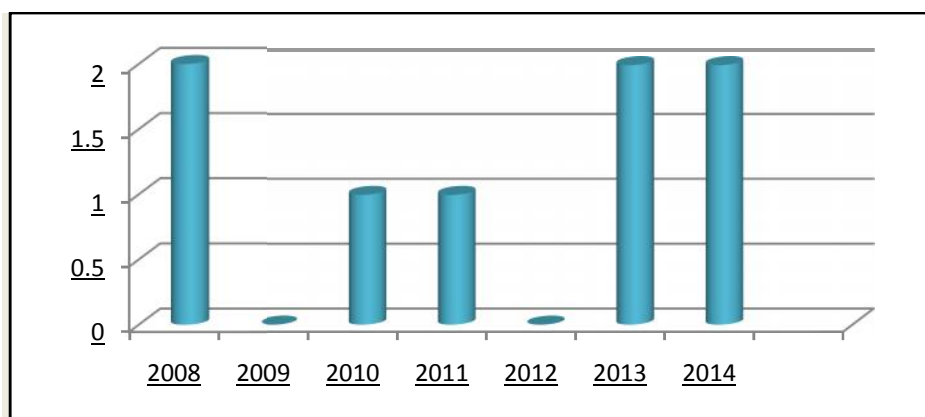
Grafikon 1. Pasqyrë e pjesmarrjes së veprave penale nga fusha e qarkullimit pagesor, finansat publike dhe ekonomia në territorin e gjykatës themelore Tetovë (2008-2014)



⁵⁰ CRPM, vep. e cit., fq.7

Në vitin 2008 sipas evidencës së Gjykatës themelore Tetovë, në regjistrin për lëndë penale janë të evidentuara vetëm dy raste të fshehjes së tatimit. Siç mund të vërehet nga Grafikoni nr.1, numri i lëndëve të regjistruara gjyqësore nuk është njëloj çdo vit. Ashtu, në vitin 2009 kemi situatë mjaft interesante sepse nuk ekziston asnjë lëndë e regjistruar gjyqësore për fshehje të tatimit. Duke kryer analizë të të dhënave nga arkivi gjyqësor para vitit 2010, me përjashtim të vitit 2009, e vërejtja se është i pranishëm trendi i zvogëlimit të numrit të lëndëve të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë. Në vitet 2010 dhe 2011, për secilin vit veç e veç është evidentuar vetëm nga një rast. Pastaj në vitin 2012, në mënyrë identike si në vitin 2009 nuk ekziston asnjë lëndë e veprës penale fshehje e tatimit. Ngjajshëm edhe në vitin 2008, në 2013 dhe 2014 vërejmë nga dy raste të regjistruara të fshehjes së tatimit.

Grafikon 1. Pasyqyrë e lëndëve të regjistruara gjyqësore të fshehjes së tatimit në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014)



Megjithatë ekziston një çështje kontradiktore që kërkon vëmendje. Në periudhën e analizuar në strukturën e veprave penale kundër finansave publike dhe qarkullimit pagesor (neni 268-280) të KP, shihet që në vend të parë në territorin e Gjykatës themelore Tetovë, me numër më të madh të paraqitur të kryerësve të rritur është pikërisht vepra penale e fshehjes së tatimit, me pjesmarrje prej 41,50% ndërsa në numrin e përgjithshëm të veprave penale të paraqitura nga kreu XXV të KP, përkatësisht 18% nga të paraqiturit nga fusha e krimit ekonomik, para veprës penale larje të parave dhe të ardhura tjera nga vepra e dënueshme (n.273) me pjesmarrje prej 24,15%. Në periudhën nga viti 2008 deri në vitin 2014 në territorin e R së Maqedonisë gjithsej janë paraqitur 107.607 persona prej të cilëve 7.583 vetëm në Tetovë.⁵¹ Duke fillua nga viti 2008,

⁵¹ Enti shtetëror i statistikave: Publikimet për kryerësit e veprave penale 2008-2014

kanë qenë të paraqitur 15.462 kryerës të rritur të veprave penale, që në vitet e ardhshme të kihet kujdes dinamika e lëvizjes në vijim: në vitin 2009 - 15.511, në 2010 – 15.383, në 2011 – 14.627, në 2012 – 15.480, në 2013 – 15.102 dhe në 2014 – 16.113 kryerës të rritur të veprave penale. Në fushën e kriminalitetit kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, në nivel shteti për gjithë periudhën kanë qenë të paraqitur gjithsej 3.544 kryerës të rritur të veprave penale, ndërsa në Tetovë në këtë pjesë janë regjistruar gjithsej 190 kryerës.

Tabela 1. Pasqyrë krahasuese e numrit të kryerësve të rritur të paraqitur të veprave penale në territorin e Republikës së Maqedonisë dhe në Tetovë, me theks të veçantë të veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, posaçërisht fshehja e tatimit në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Kryerës të rritur të v.p., të paraqitur gjithsej në RM	15.462	15.511	15.383	14.627	15.480	15.102	16.113
Kryerës të rritur të v.p., të paraqitur gjithsej në Tetovë	1.108	1.123	1.115	1.065	1.140	1.173	859
Kryerës të rritur. të paraqitur gjithsej për v.p kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë në RM	596	543	620	472	493	510	310
Kryerës të rritur. të paraqitur gjithsej për v.p kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë në Tetovë	23	20	31	31	43	38	4
Kryerës të rritur. të paraqitur gjithsej për v.p të fshehjes së tatimit në Tetovë	14	2	8	10	4	16	2

Kur është në pyetje vëllimi I krimit të paraqitur nga fusha e finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonominë, në territorin e RM-së dhe pjesmarrja e tij relative në krimin e përgjithshëm, të dhënat nga Tabela 1 tregojnë se asnjë vit pjesmarrja e veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë të cilat janë të paraqitura, nuk kalon 30%. Gjeografikisht, pjesmarrja e krimit ekonomik në R. e Maqedonisë lëviz në varësi prej madhësisë së banorëve në qytete. Sa i përket distribucionit territorial të kryerësve të rritur të paraqitur të veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë në territorin e Gjykatës themelore Tetovë, vërehet dukshëm luhajtja e numrit të veprave të paraqitura penale. Gjatë vitit 2008 gjithsej janë paraqitur 596 kryerës të rritur, diçka më pak kemi në vitin 2009, 543, ndërsa progres I numrit të kryerësve të paraqitur dhe të zbuluar të veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomik është evidentuar në vitin 2010, 620. Në vitin 2011 dhe 2012 në raport me vitet paraprake është vërejtur rënie prej 472, përkatësisht 493 raste të paraqitura. Në vitin 2013 kemi 510, ndërsa në vitin 2014 ai numër është 310. Është e qartë se përfaqësim më i madh i këtij lloji të krimit në raport me numrin e përgjithshëm të kryerësve të rritur të paraqitur në Tetovë, në krahasim me numrin e përgjithshëm në gjithë territorin e RM-së, paraqitet në territory I cili është njëri nga qendrat më të mëdha administrative dhe të biznesit, si komunë me dendësi më të madhe të banorëve.

Në vitin 2008 në territorin e Tetovës kanë qenë të paraqitur 23 kryerës të rritur të veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, prej të cilëve 14 janë për fshehje të tatimit, viti 2009 ka diçka më pak ose gjithsej 20, dy prej të cilëve kanë qenë të paraqitur për fshehje të tatimit. Në vitin 2010 dhe 2011 numri I të paraqiturve është 31 kryerës në bazë vjetore. Nga këto në vitin 201, 8 kanë qenë për fshehje të tatimit, ndërsa në vitin 2011 ka pasur 10 kryerës të kësaj veprave penale. Më së shumti kryerës të rritur të veprave penale kundër finansave publike dhe qarkullimit pagesor dhe ekonomisë në Tetovë ka pasur në vitin 2012, gjithsej 43. Ky vit është kur në arkivin e gjykatës nuk ka ekzistuar asnjë lëndë e evidentuar për fshehje të tatimit edhe pse për këtë vepër kanë qenë të paraqitur 4 kryerës. Në vitin 2013 nga gjithsej 38 kryerës të paraqitur, 16 kanë qenë për fshehje të tatimit. Vitin e ardhshëm 2014,

ekziston rënie drastike prej 4 kryerësve të rritur të paraqitur të veprave penale nga kreu XXV I KP prej të cilëve 2 për fshehje të tatimit.⁵²

E theksoj se duke pasur parasysh fshehjen „latente“ të krimit kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, është e qartë se I njëjti është kryer në vëllim më të madh nga sa e tregojnë të dhënat e prezentuara. Mundet lirisht të arrihet në konkluzion se rezultatet përmendura nga hulumtimi më shumë e paraqesin aktivitetin e organeve të zbulimit, fillimisht MPB, se sa gjendjen reale në fushën e krimit ekonomik. Kështu kur është në pyetje struktura e këti lloji të krimit nga të dhënat që disponojmë për veprat penale të paraqitura dhe të procesuara nga fusha e finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, është e qartë se përqindja më e madhe bie vetëm në disa vepra penale. Siç e theksova më herët, fshehja e tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë, në mënyrë konstante gjatë gjithë periudhës është më pak e përfaqësuar ose nuk figuron fare. Personalisht mendoj dhe e ndaj të njëjtin qëndrim dhe vlerësim si Prokuroria themelore publike Tetovë, se tek organet e zbulimit ekziston qasje selective në zbulimin e fshehjes së tatimit dhe përcaktimit të kryerësve. Është I konsiderueshëm numri I kryerësve, duke filluar nga organet shtetërore, përmes fondeve dhe subjekteve ekonomike në krye të të cilave janë „njerëzit me ndikim“ dhe deri te firmat e fuqishme private në të cilat inspektorët e MPB, inspektorët e policies financiare nuk kanë qasje ose në mënyrë të fshehtë ju shmangen. Kjo sidomos ka të bëjë me lidhshmërinë e veprave penale tatimore me korrupsionin dhe miton e shërbimeve shtetërore që gjithsesi është secret public.

Me rëndësi për përfaqësimin e fshehjes së tatimit në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014) është fakti se në numrin e përgjithshëm të kallëzimeve penale të dorëzuara kundër veprave penale nga fusha e finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, prokurori publik kompetent ka parashtuar aktakuzë në rreth 30% të rasteve, që gjithsesi është shenjë e qartë se në këtë periudhë kanë qenë të dorëzuara kallëzime penale të pabazuara dhe aktakuza jo aq kualitative. Kam qëndrimin se në realitet janë vërejtur raste të shumta të aksioneve të dobta dhe të pakoordinuara në mes organeve kompetente për zbulimin e fshehjes së tatimit. Sikur ka

⁵² Regjistri i kallëzimeve penale të Prokurorisë publike Tetovë, Raporte vjetore për punën e Prokurorisë themelore publike në Republikën e Maqedonisë (2009-2015)

njëfarloj rivaliteti dhe gare në mes parashtruesve të autorizuar të kallëzimeve penale, MBP, Drejtoria për të hyrat publike (me përjashtim të policisë financiare). Në vend të kësaj, shumë më e rëndësishme është që kallëzimet penale për fshehje të tatimit të jenë të qëndrueshme dhe të kenë dëshmi me bazë relevante-juridike edhe atë ë jë bashkëpunim të koordinuar dhe të përbashkët ne mes veprimeve operative që i ndërmerr MBP-ja nga njëra anë dhe njohuritë profesionale të inspektorëve tatimor nga ana tjetër. Dëshmi kryesore janë procesverbalet nga kontrolli i kryer financiar i Drejtorisë për të ardhura publike. Ato njëkohësisht paraqesin dyshim të bazuar se është kryer veprë penale fshehje e tatimit. Por, pikërisht guri i të penguarit gjatë procedurës penale është plotfuqishmëria e këtyre procesverbaleve në të cilat është konstatuar fshehja e tatimit. Parashtruesi i ka dorëzuar më herët, para se të kalojnë afatet për ankesë, përkatësisht pa u sjellur vendimi nga organi i shkallës së dytë në procedurën administrative, pas dorëzimit paraprak të ankesës.

Tabela 2. Pasqyrë e kallëzimeve penale dhe llojin e vendimeve të sjellura në territorin e PTHP dhe Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014)

FSHEHJA E TATIMIT	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Persona të rritur të paraqitur /kryerës kundër të cilëve është ngritur procedurë dhe është sjellur vendim GJITHSEJ	14	2	8	10	4	16	4
Persona të rritur të paraqitur kallëzimi penal i të cilëve është hedhur posht GJITHSEJ	4	2	3	6	1	7	/
Vepra nuk ka cilësi të veprës penale	2	/	/	/	/	3	/
Nuk ekzistojnë dëshmi se I dyshuraj e ka kryer	2	/	/	/	/	2	/

veprën							
Ekzistojnë rrethana që e përjashtojnë veprën	/	/	/	/	/	/	/
Aktgjykim lirues	1	/		/	/	1	/
Persona të akuzuar – gjithsej	6	/	1	1	/	9	4
Aktgjykim dënues	/	/	1	/	/	1	2
Akvendim për ndërprejje të procedurës penale në fazën e hetimit	/	/	2	/	3	/	/
Aktgjykim refuzues	1	/	/	1	/	/	/

Në periudhën nga viti 2008-2014 situata në aspektin e kallëzimeve penale dhe llojin e vendimeve të sjellura në territorin e Gjykatës themelore Tetovë duket kështu:

**Për 56 persona është ngritur procedure dhe është sjellur vendim (aktgjykim, aktvendim)*

** Për 21 persona kallëzimi penal është hedhur poshtë*

Shkaqet përse janë hedhur poshtë kallëzimet penale për fshehje tatimi:

**Mosekzistimi dyshimit të bazuar se I paraqituri e ka kryer veprën penale (52.3%)*

**Vepra nuk ka pasur karakteristika të veprës penale për të cilën ndiqet sipas detyrës zyrtare (28.5%)*

**Bëhet fjalë për rrethana që e kanë përjashtuar ndjekjen (14.2%)*

**Ka vjetërsim të veprës (4.7%)*

Struktura e lëndëve gjyqësore në të culat kanë qenë të akuzuar gjithsej 21 persona të rritur – kryerës për veprën penale fshehje të tatimit në periudhën e analizuar është kjo:

- *Aktgjykim dënues (50%)*
- *Aktgjykim lirues (25%)*
- *Aktgjykim refuzues (25%)*
- *Për 7 persona procedura penale është ndërprerë në fazë të hetimit (gjithsej 5 vendime)*

Në praktikën tonë gjyqësore aktakuzat nuk kanë sukses edhe për shkak të pamundësisë të të dëshmuarit të plotë të ekzistimit të qëllimit të kryerësi që të shmang pagesën e tatimit. Ky është rast edhe me Gjykatën themelore Tetovë në periudhën që është lëndë e analizës. Ekzistimi i qëllimit të kryerësi i veprës penale të fshehjes së tatimit është opusi më delikat në dëshmimin gjyqësor në seancën kryesore të fshehjes së tatimit ose gjatë procedurës gjyqësore në shkallë të dytë. Siç theksojnë gjykatësit nga departamenti penal, për dallim nga veprat penale nga fusha e kriminalitetit të përgjithshëm, të cilët të njëjtit për shkak të mënyrës së zbatimit kryesisht vijnë në shprehje menjëherë, të fshehja e tatimit dhe të veprat penale kundër finansave, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, në kohën e zbatimit vepra dhe kryerësi i saj janë të panjohur, për shkak se në fazën e zbatimit ajo mjeshtërisht mbulohet ndërsa pasojat manifestohen drejtpërdrejt. Në procedurën parapenale, në praktikë, sikur supozohet ekzistimi i qëllimit ashtu që kallëzimet penale dhe aktakuzat (përveç në Policinë finansiare) janë rutinore në kuptimin që e nënkuptojnë ekzistimin e saj. Jo rastësisht, kundër 21 personave të paraqitur për fshetje të tatimit kallëzimi penal është hedhur poshtë. Pjesa që nuk nënçmohet në procedurat gjyqësore në Gjykatën themelore Tetovë në 25% të rasteve të fshehjes së tatimit kanë përfunduar me aktgjykime liruese. Jo rrallë herë, lëndë e shqyrtimit dhe vendosjes kanë qenë çështje juridike tek përcaktimi i ekzistimit dhe lartësisë së tatimit të papaguar, krahas qëllimit si çështje kryesore, e cila ka dalur nga qasjet e ndryshme të interpretimit dhe aplikim të rregullave tatimore. Sa I përket numrit të aktgjykimeve dënuese për fshehje të tatimit për periudhën 2008-2014 në territorin e Gjykatës themelore Tetovë, janë shqiptuar gjithsej 4 aktgjykime. Me fjalë të tjera, nga numri I

përgjithshëm I personave të akuzuar për fshehje të tatimit gjysma ose 11 persona janë shpallur të pafajshëm.

Sa I përket sanksioneve të shqiptuara te aktykimet dënuese për fshehje të tatimit, dominojnë masat alternative. Te dënimet e shqiptuara, dënimi me burg si dënim kryesor ka qenë I shqiptuar një një rast në vitin 2014, në kohëzgjatje prej 6 muaj ndërsa dënimi me të holla si dënim kryesor ka qenë I shqiptuar në dy aktgjykime të veçanta të kryerësve-persona juridik në lartësi prej 20.000,00 denarëve.⁵³ Nga masat alternative është shqiptuar vetëm dënimi me kusht në kombinim me dënimin me para. Kufijtë e dënimit të përcaktuar me burg me dënimin me kusht kanë lëvizur në korniza nga 6 muaj deri në 2 vjet.⁵⁴ Dënimi me para të cilën gjykata e ka caktuar krahas dënimit me kusht e ka përcaktuar në shumë me të holla, ndërsa në dy raste në vitin 2011 dhe 2013 në gjoba ditore. Dënimi më I vogël me para I përcaktuar në shumën me të holla ka qenë 500 euro, ndërsa më I larti 1.500 euro, ndërsa sa iu përket gjobave ditore në rastin e pare gjykata e ka përcaktuar në shumën prej 200 gjobave ditore (1 gjobë ditore = 50euro) ose gjithsej 10.000 euro, ndërsa në rastin e dytë në vitin 2013 kryerësit të fshehjes së tatimit I është shqiptuar në shumën prej 150 gjobave ditore (1 gjobë ditore = 10 euro) ose gjithsej 1.500 euro. Koha e kontrollit ka qenë e përcaktuar në 1 deri në 2 vjet dhe 5 vjet në një rast tjetër. Në këtë kontekst kjo politikë dënuese e kryerësve të fshehjes së tatimit nga ana e Gjykatës themelore Tetovë në pjesën më të madhe është e paarsyeshme. Vërehet mospërpuzhje e konsiderueshme në mes politikës dënuese të ligjvënësit dhe politikës dënuese të gjykatave. Personalisht mendoj se praktika e Gjykatës themelore Tetovë në këtë pjesë nuk është mjaftueshëm e rreptë dhe më shumë se e dëshiruar për kryerësit e fshehjes së tatimit, pasi që çon kah inkurajimi pothuajse I hapur I tyre për veprën e njëjtë ose të ngjajshme penale. Nga ana tjetër, në këtë gjykatë vërehet edhe trendi negative I shqiptimit të ulët ose nuk janë shqiptuar aspak I masave të posaçme juridikopenale si: marrja e sendeve dhe konfiskimi I pronës, edhe pse për këtë së paku në dy raste kushtet janë plotësuar tërësisht. Trajtimi I këtyre I Gjykatës themelore Tetovë është motivues, pasi që fshehja e tatimit kryhet nga lakmia dhe për të përfituar pasuri. Këahtu që, duke ia njohur etimologjinë, konfiskimi I pasurisë do ta godiste kryerësin më shumë edhe se vet

⁵³ Indikator X –dënim I shqiptuar me burg-pasqyrë në vendimet e sjellura në Sistemin automatizuar për të menaxhuar me lëndët gjyqësore (AKMIS) të Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014).

⁵⁴ Regjistra penal, raporte statistikore për dënimet e shqiptuara me kusht në periudhën 2008-2014 të Gjykatës themelore Tetovë

dënimi, e njëkohësisht do të vepronte si preventive. Dua të theksoj se vetëm në aktgjykimin e vitit 2014 personi juridik, në favor të të cilit ishte fshehur tatimi personal nga ana e drejtuesve të shoqërisë, ishte i detyruar që shumën për të cilën ishte i dëmtuar buxheti i RM-së t'a paguaj në llogari në afat prej 60 ditëve pas plotfuqishmërisë së aktgjykimit.

4.2 Objektet më të shpeshta të shkeljes

Në lidhje me çështjen rreth objekteve më të shpeshta të shkeljes me veprimet e kryerjes së veprës penale fshehje e tatimit, në periudhën kohore nga viti 2008 deri në vitin 2014, në bazë të aktgjykimeve të plotfuqishme të analizuara të Gjykatës themelore Tetovë dhe statistikave të hulumtimit të të dhënave për veprat e kryera penale dhe dëmin e shkaktuar me të njëjtat sipas nenit 273, 279 dhe 247 të KP të RM-së, sipas Entit shtetëror të statistikës së RM-së, bindshëm, shkallë më e lartë të prezencës të fshehjes së tatimit (60% të rasteve) vërehet në suaza të tatimit të vlerës së shtuar, posaçërisht në pjesën e paraqitjes së të dhënave të rrejshme për shpenzimet e subjekteve juridike. Edhe pse në përbërjen e TVSH-së, fillimisht për shkak të metodave të tij të kalkulimit dhe formave të paraqitura (forma e prodhimit, forma e të hyrave dhe shpenzimeve të TVSHësë), sigurisht se prisja mundësinë më të vogël të fshesjes së tatimit. Sidomos që Ligji për regjistrimin e pagesave me para të gatshme të vitit 2001⁵⁵ përmes obligimit për regjistrim të qarkullimit nëpërmjet ksave fiskale te tatimi i vlerës së shtuar, kryesisht ka kontribuar për avansim sistematik të kontrollit të terrenit ndaj obliguesve tatimor, zvogëlim të rrjedhave jolegale të parave në qarkullimin e mallrave dhe shërbimeve, reduktim të ekonomisë gri, disiplinën financiare dhe zbulimin efikas të fshehjes së tatimit. Megjithatë edhe krahas mekanizmit të vetkontrollit i cili ka për pasojë reduktimin dhe vështirsimin e fshehjes së tatimit, rezultatet tregojnë që obliguesit tatimor kanë gjetur mënyra për shmangjen e tij.

Sa i përket fshehjes së tatimit të fitimit, tatimit mbi të ardhurat personale dhe kontributet sociale në territorin e Gjykatës themelore Tetovë, ata janë në lidhje më të ngushtë me punën e formave të ndryshme juridike të subjekteve tregtare dhe punësimit. Kryerësit e fshehjes së tatimit

⁵⁵ Ligji për regjistrimin e pagesave kesh, Gazeta zyrtare e RM-së nr. 31/01, 42/03, 47/03, 40/04, 70/06, 126/06, 60/07, 88/08, 133/09, 171/10, 185/11 dhe 06/12.

kanë përdorur mënyra të shumta dhe subtile për rritjen e shpenzimeve të punës së përditshme, përmes „stilizimit,, të të dhënave kontabiliste dhe me paraqitjen e situatave kontabiliste fiktive.

Duhet të thekssohet se te fshehja e tatimit mbi të ardhurat personale dhe kontributeve sociale, shumica e hulumtimeve janë dakord se kjo vepër penale e ndjek rritjen e tërësishme të ngarkesave tatimore. Në rastin me vendin tonë dhe komunat në përgjithësi, duke e përfshirë edhe komunën e Tetovës, që nga viti 2006 është miratuar politika afatgjate e reduktimit progresiv të kontributeve për sigurim social në kahje të zvogëlimit të shkallës së kontributeve, me qëllim që të rallohet ngarkesa tatimore e subjekteve të prekura. Ashtu që kontributet nga rroga bruto në vitin 2006 të cilat kanë qenë 32%, në vitin 2014 janë zvogëluar në 26,6% nga rroga bruto.

Tabela 3. Shkallë nga kontributet sociale në Republikën e Maqedonisë për periudhën (2008-2014)

	2008	2009	2010/2013	2014
<i>Sigurimi pensional dhe invalidor</i>	21,2	19%	18%	17,6%
<i>Sigurimi shëndetësor</i>	9,2%	7,5%	7,3%	7,3%
<i>Kontribute për punësim</i>	1,6%	1,4%	1,2%	1,2%
<i>Sigurim shëndetësor plotësues në rast të papunësisë</i>		0,5%	0,5%	0,5%
<i>Gjithsej</i>	32%	28,4%	27,0%	26,6%

*Burimi: KPMG (2012), the PRO (2014) and Trpeski, Tashevskaja (2012)

Megjithatë edhe krahas tatimit të sheshtë mbi të ardhurat personale prej 10%, ngarkesa tatimore në përgjithësi mbetet relativisht e lartë, sidomos për punën me kualifikim më të ulët të fuqisë punëtore, „për shkak të bazës minimale për pagesë të kontributeve të sigurimit social, e cila është e përcaktuar në 65% të rrogës mesatare në shtet, e jo nga rroga e individit, dhe mesatarisht rreth 50% për sigurim shëndetësor“.⁵⁶

⁵⁶ CRPM, vep. e cit. Fq.2-3

4.3 Profilet e kryerësve të fshehjes tatimore

Gjatë kryerjes, zgjerimit dhe intensitetit të të gjitha formave të krimit, rëndësi të konsiderueshme kanë faktorë të caktuar kriminogjenë që kanë të bëjnë me karakteristikat e jashtme të kryerësit që sidomos vijnë në shprehje të fshehja e tatimit. Këtë vepër penale e përcaktojnë disa determinant, para së gjithash struktura arsimore e popullsisë, zhvillimi i vetëdijes për atë që bëjnë pjesë në një komunitet të caktuar të shoqërisë, disciplina e obliguesve tatimor në kryerjen e detyrimeve qytetare, morali tatimor, etj. Siç është elaboruar më parë në këtë punim fshehjen e tatimit si vepër penale *delictum communium* e kryen secili që jep të dhëna të rrejshme, bën lëshim në dorëzimin e fletparaqitjes së detyrueshme ose në mënyrë tjetër nuk paraqet fakte të rëndësishme për përcaktimin e e tatimeve dhe të dhënave të tjera fiskale, ndërsa ka qenë i obliguar ta bëjë këtë në pajtim me ligjin ose rregulla të tjera ligjore. Modelimi i karakteristikave të profilit të kryerësit të fshehjes së tatimit, është kryer me ndihmën e metodës së analizës së drejtpërdrejt të të gjitha aktgjykimeve të plotfuqishme të gjykuara për fshehje tatimi, gjithsej 8 raste, aq sa janë regjistruar për gjithë periudhën kohore nga 2008 deri 2014. Në formë plotësuese me ndihmën e metodës së induksionit, është nxjerrë një konkluzion i vetëm për karakteristikat e përbashkëta por edhe cilësitë individuale personale dhe të përgjithshme të kryerësit të fshehjes së tatimit, lëndë e grupit të interes.

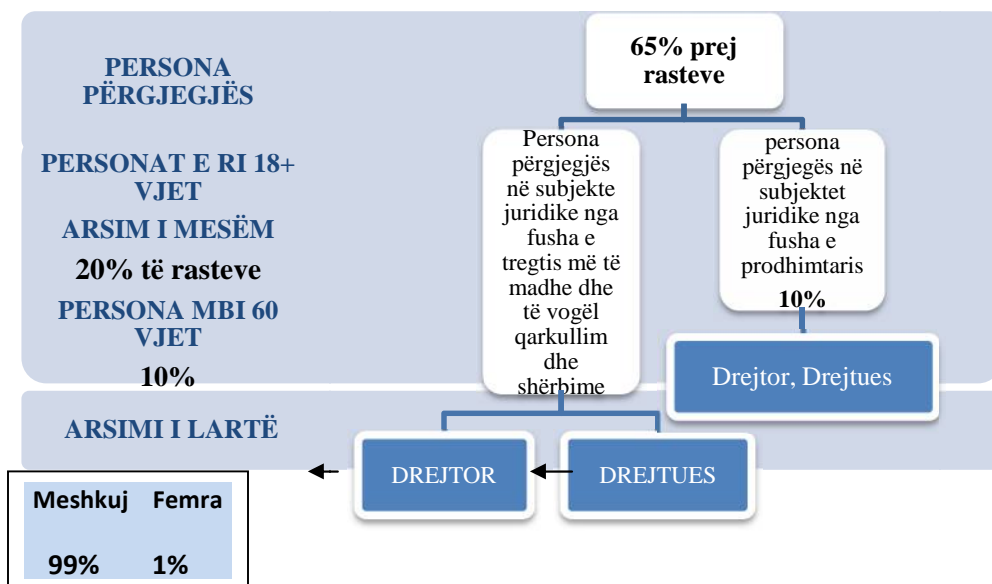
Duke pasur parasysh se bëhet fjalë për vepër penale e cila është specifike dhe jo aq e përhapur në territorin e Gjykatës së Tetovës, të dhënat e marrura nga aspekti i analizës së përgjithshme nuk japin fotografi të gjerë për elementet strukturale që e definojnë profiling e fshehësve të tatimit. Për atë qëllim do të shfrytëzohen në mënyrë plotësuese hulumtimet nga problematika në fjalë, rezultatet e të cilave do të jenë në relacion me të dhënat e marrura nga terreni lidhur me: përkatësinë nacionale, profesionin dhe arsimimin, veprimtaria nëpër sektorë, moshë, gjinia, statusi martesor dhe karakteristika të tjera që në fund të mund të nxirret konkluzion logjik. Në fakt, hulumtimet treguan se karakteristikat themelore të kryerësve të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore në Tetovë në periudhë nga viti 2008 deri në 2014 janë: sipas struktues nacionale të 21 kryerësve të dënuar për fshehje tatimi, numër më të madhose 9 kanë qenë shqiptar me përfaqësim mesatar prej 55% të rasteve, 4 janë maqedonas ose 40%, ndërsa nacionalitetet e tjera janë numër më i vogël përkatësisht vetëm dy kryerës (njëri turk dhe tjetri egjiptian). Personat juridik të akuzuar, gjithsej 6, sipas përkatësisë nacionale kanë

qenë të regjistruar me seli në RM, që do të thotë se në këtë periudhë nuk ka pasur subjekte të huaja ose filial të tyre në skemat e fshehjes së tatimit. Pjesmarrja dhe karakteristikat nacionale të kryerësve të fshehjes së tatimit përputhet me strukturën e populates në komunën e Tetovës.

Sipas profesionit (kryerësit thuajse rregullisht ndodhen në marrëdhënie pune), si që mund ta vërejmë te grafikoni nr.3, më së shpeshti paraqiten personat përgjegjës në pozicione udhëheqëse dhe drejtues me pjesmarrje prej mesatarisht 65% nga numri i përgjithshëm i të dënuarve për fshehje të tatimit. Kjo e dhënë padyshim që e vërteton tezën se pjesa më e madhe e kryerësve të këtij lloji të krimit ekonomik janë pikërisht personat me arsimim të lartë, pjesmarrësit e populates meshkuj, të infiltruar në strukturat më të larta të shoqërisë, të cilët janë personat kyç në sjelljen e vendimeve në planin ekonomik, sidomos të orientuar kah realizimi i përfitimeve, edhe pse zakonisht supozohet se pikërisht pjesmarrësit e shtresave të ulta të shoqërisë janë ata të cilët kryejnë veprat penale. Pozicioni i tyre në veprimtarinë që ushtrojnë ju mundëson hapësirë të gjerë për manovrim dhe integrim subtil në rrethet e larta në drejtim të sjelljes intensive kriminale, të orientuar kah realizimi i përfitimit, rritja e fitimit dhe motive të tjera të profitit. Për gjithë periudhën kohore edhe atë vetëm në vitin 2008 ka pasur një kryerës të dënuar të gjinisë femërore të fshehjes së tatimit të vlerës së shtuar. Femrat në parim më rrallë paraqiten si kryerës të veprave penale. Edhe fotografia në nivel të R. së Maqedonisë nuk është më ndryshe. Në periudhën 2007-2016 nga gjithsej 103 persona të rritur të akuzuar për fshehje të tatimit, 22 kanë qenë femra.⁵⁷

⁵⁷ Enti shtetëror i statistikës: pasqyrë statistike: Popullsia dhe statistika sociale, Kryerës të veprave penale në vitin 2016, Shkup 2017, fq.40

Grafikon 3. Pasqyrë skematike të profilit të kryerësve të fshehjes së tatimit sipas profesionit, gjinisë, moshës dhe sektorit të veprimtarisë.



Të dhënat statistikore tregojnë se sa i përket gjinisë së kryerësve të fshehjes së tatimit, aty kryesisht dominojnë meshkujt, përkatësisht sërish vërtetohet teza se krimi është „punë e meshkujve”. Megjithatë ajo që më tërhoqi vëmendjen gjatë studimit të lëndëve gjyqësore, është ajo se në 1/4 e rasteve, si kryerës të kësaj vepre penale në cilësinë e drejtuesve figurojnë persona të rinj me arsim të mesëm dhe moshë 18 vjeçare. Parashtrahet pyetja e keqpërdor dikush këtë kategori të kryerësve apo vet ata në mënyrë të vetëdijshme e kryejnë fshehjen e tatimit. Duke pasur parasysh njohuritë lidhur me rrethanat lehtësuese dhe nga kjo edhe dënimi më i butë. Përfaqësimi i fshehjes së tatimit juridikoproporcionalisht zvogëlohet me vitet e kryerësit. Nga ana tjetër niveli i moshës, pra personat mbi 60 vjet paraqiten në rreth 10% të rasteve dhe pjesmarrja e tyre lidhet me evazionin e kontributeve për sigurimin pensional dhe shëndetësor nga ana e pensionistëve të cilët akoma punojnë pa kontrata në bizneset familjare ose në sektorin privat.

Madhësia e fshehjes së tatimit në masë të madhe varet edhe nga sektori në të cilin obliguesi tatimor-kryerësi ka punuar. Sipas analizës së kryer sipas veprimtarive, kjo vepër penale më së shumti është e përfaqësuar në tregëti me shumicë dhe pakicë dhe në veprimtaritë e shërbimit, ndërsa më pak në sektorin e prodhimit. Te personat juridik në periudhën e dhënë vërehet se fshehja e tatimit është më shpesh e përfaqësuar te ndërmarjet e vogla dhe të mesme. Me siguri

kjo është për shkak të fleksibilitetit të tyre gjatë porosisë, hyrjeve dhe daljeve të shpejta në treg, lloji i konsumatorit të fundit të të prodhimeve dhe shërbimeve dhe zhvillimi i ulët i tyre kulturor në pagesën e tatimeve, përkundrejt kompanive më të mëdha. Kjo situatë i përshkruhet vëllimit të punës, udhëheqja e kontabilitetit të detajuar dhe pagesës përmes zhiro llogarive. Sa i përket dallimeve regjionale, kryerësit e fshehjes së tatimit nga rajoni jugperëndimor dhe i pollogut, duke përfshirë edhe komunën e Tetovës, karakterizohen me moral të ulët tatimor që gjithsesi ndikon në numrin masivitetin numrit të përgjithshëm të kryerësve të fshehjes së tatimit në krahasim me ata të rajon juglindor. Kur flasim për karakteristikat e profilit të personalitetit të kryerësit të fshehjes së tatimit, nuk guxojnë ato të analizohen ndaras nga aftësitë e tij, nga kualifikimet dhe ndikimin të cilin e ka ai në mjedisin ku jeton. Gjykatësit nga sektori penal dhe prokurorët public theksojnë se $\frac{3}{4}$ e kryerësve të fshehjes së tatimit vijnë nga qyteti i Tetovës. Kjo e dhënë është në harmoni me qëndrimin se fshatrat në numër të madh të veprave penale janë pas mjediseve urbane, përkatësisht në qytet dallimet në gjendjen pasurore janë më të theksuara, numri i „tundimeve” është më i madh etj. Befason ajo se në pjesën më të madhe nga kryerësit në fjalë janë persona me prestigj, persona familjarë të respektuar në rrethin e Tetovës të cilët më parë nuk kanë qenë të dënuar. Sjellja e tyre dhe vëprimtaria e tyre në asnjë moment nuk do të kishte lënë as hapësirën më të vogël për ti paraqitur ata në kontekstin negativ. Me siguri arsye për këtë është familja e madhe, nevojat e rritura për jetesë dhe problemet e zakonshme financiare të familjeve të qytetit, e posaçërisht në vendet e tranzicionit në mesin e të cilave edhe R. e Maqedonisë.

4.4 Analizë e formave të paraqitura

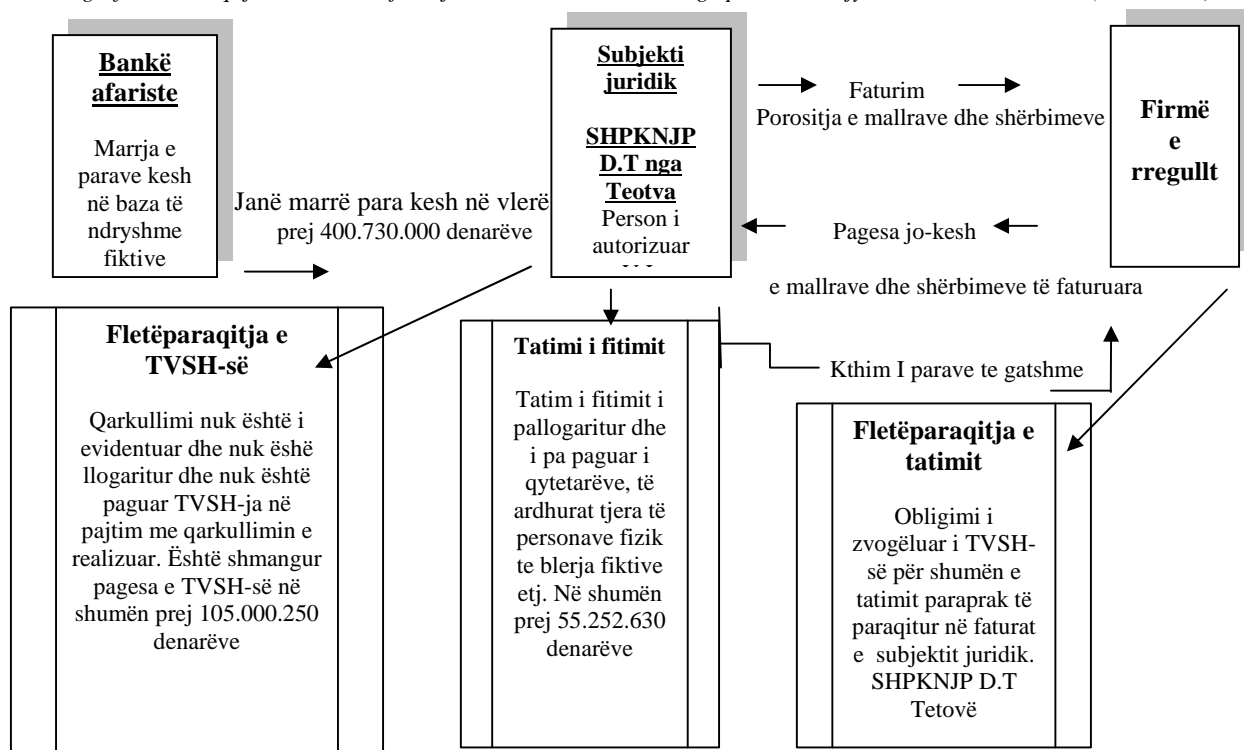
➤ FSHEHJA TATIMORE E TVSH-SË

Format e paraqitura të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë në periudhën (2008-2014) do t'i analizoj nga aspekti i tatimeve individualisht: tatimi i vlerës së shtuar, tatimi mbi fitimin së bashku me tatimin personal të të ardhurave dhe kontributet e sigurimit social si lëndë e veprimit më e përfaqësuar në veprën penale fshehje e tatimit. Kështu, në sistemin e TVSH-së, modalitetet më të shpeshta, forma të kryerjes së fshehjes së tatimit në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë, në periudhën prej 6 vitesh vërejtja:

- *Paraqitja dhe dorëzimi i të dhënave të pavërteta dhe të rrejshme në fletëparaqitjen e TVSH-së për periudhë të caktuar tatimore në bazë të vlerës së faturave të lëshuara për mallin e porositur dhe shërbimet e realizuara në evidencën kontabiliste të dokumenteve,*
- *Mosparaqitja e të ardhurave të vërteta me shitjen pa faturë dhe dhënje të faturave për qarkullim dhe shërbim i cili nuk ka qenë i porositur ose i realizuar, ndërsa paratë kanë qenë të drejtua në rrzma jolegale, për porosi të mallrave, pagesë të shërbimeve ose pagesë të rrogave.*
- *Dhënia e e faturave të falsifikuara dhe fiktive hyrëse dhe dalëse me përmbajtje të pasaktë për mallra dhe shërbime gjoja se të porositura, paraqitja e faturave me vlerë të gabuar të mallit.*

Shembull I ilustruar për modalitetet ekzistuese të kryerjes së fshehjes së tatimit të TVSH-së, paraqet rast të fshehjes së tatimit nga viti 2013, më detajisht I elaboruar më posht në Fotografinë 1. Bëhet fjalë për skemë tipike, konvencionale të fshehjes së tatimit në të cilën kryerësi I fshehjes së tatimit përmes të ashtuquajturit paravan, firmë rregullare në emër dhe për llogari të subjektit juridik merr para kesh nga banka, në baza të ndryshme fiktive me çka fsheh, përkatësisht e zvogëlon obligimin e TVSH-së përmes faturave fiktive hyrëse dhe dalëse për porosinë e realizuar të mallrave dhe shërbimeve, sipas të cilave qarkullimi nuk evidentohet dhe nuk llogaritet tatim në pajtim me qarkullimin e realizuar.

Fotografia 1. Paraqitje skematike të fshehjes së tatimit të TVSH-së nga praktika e Gjykatës themelore Tetovë (2008-2014)



➤ *FSHEHJA E TATIMIT MBI TË ARDHURAT PERSONALE DHE TATIMIT MBI FITIMIN*

Si një nga format më të „popullarizuara” të këtij lloji të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë është mosparaqitja e të ardhurave të detyrueshme, por edhe të rrogave, kompensimeve, honorareve, perms dhënies së të dhënave të rrejshme për të punësuarit në veprimtari të cilat kanë të bëjnë me shërbime ligjore dhe qarkullim të lejuar të sendeve. Skemat e fshehjes së tatimit mbi të ardhurat personale dhe kontributet nga sigurimi social të punëdhënësve privat, rezidentë të komunës së Tetovës, në 3 nga gjithsej 4 raste të evidentuara të aktgjykimeve dënuese në periudhën 2008-2014 përbëhen nga:

- ✓ Paraqitja e numrit më të vogël të personave të punësuar dhe paraqitja e shumave më të ulta nga rrogat realisht të paguara të punëtorëve.
- ✓ Paraqitja e të dhënave të rrejshme të cilat janë me rëndësi për përcaktimin e obligimit për të paguar tatimin personal
- ✓ Mosparaqitja e të ardhurave nga kryerja e veprimtarisë së pavarur në rast të paraqitjes së detyrueshme

Kryerësit e kësaj forme të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë (edhe pse kjo është pasyqyrë reale në gjithë vendin) kanë paraqitur shuma më të vogla nga rrogat realisht të paguara të punësuarve, duke paraqitur rrogë minimale si fitim I garantuar me çka kanë shkaktuar efekt të fshehjes së pjesërishme të tatimit. Te një pjesë e tyre kemi situatë jologjike, para organeve kompetente prezentohet pagesë e rrogave për të gjithë të punësuarit me shumë të njëjtë, pa marrë parasysh vendin e punës dhe kualifikimin, në lartësinë e rrogës minimale (të garantuar). Diferenca e fshehur paguhet me para të gatshme ose mallra, përderisa rrogat janë llogaritur me bazën më të ulët. Sa I përket pagesës së shumës reale e cila në praktikë është shumë më e madhe, shpesh nuk ka ekzistuar asnjë lloj dokumentacioni. Në një pjesë të rasteve të punësuarit nuk kanë figuruar fare, përkatësisht kanë punuar pa qenë të paraqitur dmth pa kontrata për punë, ndërsa të tjerët kanë pranuar në mënyrë legale vetëm një pjesë të rrogës. Në këtë mënyrë në evidence e kontabilitetit për të kryerësit e njëjtë nuk kanë llogaritur as rrogë, as kontribute të sigurimit social (pensional-invalidor, shëndetësor dhe sigurim në periudhën e papunësimi), as tatim mbi të

ardhurat personale. Kjo flet se fshehja e tatimit në komunën e Tetovës po kalon në territory të paraqitjes së pasaktë, përkatësisht metodat e kësaj vepre penale po bëhen më të sofistikuara, duke paralajmëruar edhe për problemin me ekonominë grid he prej aty mungesën e të dhënave statistikore. Nga ana tjetër, veprimet e paraqitjes së rrejshme të të dhënave të rëndësishme për përcaktimin e obligimi të pagesës së tatimit personal, kryerësit, fshehjen e tatimit në Tetovë e kanë bërë perms keqpërdorimit të lirimeve nga tatimi të nenit 6 LTAP. Në dy raste mënyra e kryerjes së kësaj forme të fshehjes së tatimit ishte identike. Përmes dokumentacionit fiktiv disa subjekte juridike në Tetovë kanë kryer paraqitje të rrejshme ose rritje të mëditjeve për udhëtim zyrtar,⁵⁸ përkatësisht nuk kanë llogaritur dhe nuk kanë paguar tatim personal në mënyrë që kanë marrë mjete nga llogaritë rrjedhëse për të paguar sikur material, shpenzime të rrugës dhe të terrenit në kundërshtim me qëllimin, të pambështetura me dokumentacionin e duhur për qëllimin për të cilin janë përdorur, ndërsa për nevojat personale të pronarëve të subjekteve juridike. Rastin e vetëm më ndryshe nga praktika e Gjykatës themelore Tetovë, e kam evidentuar në lëndën gjyqësore nga viti 2014, ku fshehja e tatimit mbi të ardhurat personale është kryer me mosparaqitjen e të ardhurave të realizuara në fletparaqitjen e detyrueshme vjetore nga ana e subjekteve fizike të cilët kanë dhënë shërbime internet për prognozimin e ndeshjeve të futbollit, personave në nivel botëror. Gjatë kësaj kryerësit e transakcioneve në llogari të denarëve dhe devizore në bankat e vendit, perms transferit të shpejtë të parave, kanë realizuar të ardhura të mëdha në periudhën 2012- 2013 për të cilat kanë fshehur pagesën e tatimit.

Në korelacion me metodat e fshehjes së tatimit mbi të ardhurat personale është edhe fshehja e tatimit mbi fitimin. Shmang'jen e pagesës së tatimit mbi fitimin në favor të subjekteve juridike e kanë kryer personat përgjegjës në 2 raste në vitin 2010 dhe 2014 me veprime me mosparaqitjen përkatësisht paraqitjen e rrejshme të fakteve të rëndësishme për tatimimin në lidhje me paraqitjen e shpenzimeve më të mëdha (klasa 5) në bilancin e suksesit. Përmes

⁵⁸ Mes tjerash, në pajtim me nenin 6 paragrafi 1, p.6 dhe p.6-a të Ligjit për tatimin e të ardhurave personale, tatim I të ardhurave nuk paguhet për kompensim të shpenzimeve për udhëtime zyrtare, të ardhura të terrenit (akomodim, ushqim) ose për jetë të ndarë nga familja personave të punësuar në lartësinë e shumës më të ulët të përcaktuar me marrëveshjen e përgjithshme kolektive për sektorin privat nga fusha e ekonomisë, përkatësisht të punësuarit në sektorin jo ekonomik të përcaktuar me rregullat e organeve administrative, të ardhurat në bazë të kompensimit të shpenzimeve për shfrytëzimin e automjetit personal për nevojat e punëdhënësit në alartësinë prej 30% të çmimit për një liter karburant që e shfrytëzon automobile për çdo kilometër të kaluar, e më së shumti seri në 3.500 denarë në muaj

urdhëresave për regjistrim në llogaritë e subjekteve juridike për kalkulimin e rrogave bruto të punëtorëve në periudhë më të gjatë kanë paraqitur shpenzime më të mëdha. Kanë evidentuar shpenzime në llogari të furnizimeve të rrejtshme, pa ekzistuar dokumentacion i rregullt kontabilist –faturë nga furnizuesi ose llogari fiskale.

4.5 Parametra të tjerë të fshehja e tatimit

Gjykatësit penal theksojnë se **mungesa e „viktimitës“** të fshehja e tatimit dhe angazhimi i saj të ndihmuarit e organeve të ndjekjes, ka si pasojë zvogëlimin e numrit të kryerësve të paraqitur dhe të dënuar edhe pse prezenca e tyre është shumë më e madhe. Kjo situatë ka ndikim motivues dhe çon kah ajo që ata në mënyrë aktive të vazhdojnë me sjelljet e tyre kriminale. Problemi sipas gjykatësve është shumë më i madh dhe më kompleks. Konkretisht e theksojnë institutin e veprës së vazhduar penale të suprimuar në nenin 45 të KP. Jemi të vetëdijshëm se mijëra obligues në punën e përditshme gjejnë mënyra që pjesërisht të fshehin obligimet tatimore. Janë dakord se fshehja e tatimit paraqet formë ideale të këtij institute. Më së shpeshti metoda e dobishme gjatë kryerjes paraqet keqpërdorim të formave juridike të shoqërive tregtare për qëllime likrative të personave përgjegjës. Kjo nuk paraqet asgjë tjetër por enër tjetër për „shfrytëzimin e raportit të njëjtë, mundësi të njëjta ose rrethana të tjera të ngjajshme“. Psikologjia e tyre është e atillë që duke e ditur se do të jenë të dënuar sikur të kenë kryer një vepër penale, kryerësit e fshehjes së tatimit janë drejtpërdrejt të motivuar edhe nga ana e ligjvënësit për të vazhduar me veprimet e tyre kriminale deri në momentin kur do të zbulohen.

KAPITULLI I PESTË

5. Rastet e sanksionuara të fshehjes së tatimit në teritorin e gjyqit themelor tetovë (2008-2014)

Kjo pjesë e hulumton fshehjen e tatimit përmes metodologjisë së *studimit të rasteve* ose (*case study*) nëpërmjet të cilës do të analizohen detajisht 4 aktgjykime të shkallës së parë ose në tërësi 8 raste të fshehjes së tatimit në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë në periudhën kohore nga viti 2008-2014. Aktgjykimet janë në tërësi anonime për shkak të mbrojtjes së të dhënave personale të të akuzuarve, ekspertëve, dëshmitarëve dhe subjekteve të tjerë të procesit në procedurë penale. Përmes përpunimit të tyre me metodat e logjizmit juridik insiston që të jepet fotografi e qartë e strukturës, kryerësit, natyrën dhe karakteristikat e tjera të fshehjes së tatimit, përkatësisht të gjitha këto çështje të cilat kanë të bëjnë me thelbin e karakteristikave ligjore të fshehjes së tatimit dhe specifikave të saj si vepër penale.

Rasti numër 1

PROKURORIA PUBLIKE TETOVË

(aktakuza II KO.nr./13 e datës 30.09.2013)

vs

T.I. nga Tetova

(Aktgjykimi i shkallës së parë)

Gjenerale për të pandehurin

T.I nga babai F dhe nëna N i lindur në 04.06.1954 në f.Gj., me vendbanim në Tetovë, me NVAQ(.....), Shqiptar, shtetas i RM-së, drejtues firme, i martuar, baba i 5 fëmijëve, me arsim të lartë pedagogjik të kryer, me të ardhura personale mujore prej 12.000,00 denarëve, i dënuar një herë më parë, nuk zhvillohet procedurë tjetër kundër tij.

Rrethana dhe fakte për rastin

Me aktgjykim të Gjykatës themelore Tetovë K-../13 të datës 14.02.2014, i pandehuri T.I është shpallur fajtor për veprën penale FSHEHJE E TATIMIT sipas nenit 279 paragrafi 1 i KP, për shkak se gjatë vitit 2009 në Tetovë si drejtues dhe pronar i personit juridik „T-komerc,, SHPKNJP eksport-import Z.T.C. „L,, me qëllim që personi juridik t’i shmanget pjesërisht pagesës së TVSH-së për të cilën është i obliguar me ligj, ka dhënë të dhëna të rrejshme në DHP – Tetovë për fakte të rëndësishme për përcaktimin e shumës së këtij obligimi, në mënyrë që të kryejë mbylljen e mjeteve financiare të gatshme, të marrura pa dedikim nga llogaria transakcionale e subjektit të tij juridik, ka përdorur faturë fiktive me nr.... të datës.....në shumën prej 4.248.000,00 denarë, sikur është dhënë nga ana e subjektit juridik shoqëria për ndërtim „S.B,, projekt SHPKNJP Shkup, me urdhëresë nr..... të datësnë evidencën kontabiliste të shoqërisë së tij, me çka ka tentuar të kthejë TVSH në shumën prej 648.000,00 denarëve, me shkallë prej 18%, dhe gjithashtu në kontabilitetin e tij nuk e ka evidentuar faturën me nr..... të datës në shumën prej 520.339,00 denarëve e cila ka të bëjë me blerësin „G-B,, me çka i është shmangur pagesës së TVSH-së në shumën e përgjithshme prej 93.661,00 denarëve dhe ka dëmtuar buxhetin e RM-së për shumën e lartpërmendur.

Pretendimet e mbrojtjes

I pandehuri, në mbrojtjen e tij personalisht dhe përmes avokatëve të tij mbrojtës, si gjatë procedurës hetimore ashtu edhe në seancën kryesore i ka mohuar pretendimet e aktakuzës me arsyetimin se në periudhën dhe kohën kritike ka kryer punë ndërtimtare jashtë Tetovës dhe aspak nuk e ka ditur për faturën fiktive me nr....të datës 27.02.2008, ndërsa kur ka marrë vesh nga DHP-ja e Tetovës, ka shkuar për në Shkup që t’a gjejë selinë e subjektit juridik „S.B,, projekt SHPKNJP Shkup, por nuk ka mundur që t’a gjejë, duke pasur parasysh faktin se TVSH-në në shumën prej 648.000,00 nuk e ka kthyer, e gjithashtu nuk e ka të njohur pse fatura me nr.... e datës 29.09.2009 në shumën prej 520.339,00 denarëve nuk është evidentuar në kontabilitetin e subjektit të tij juridik. Për të njëjtat arsye ka menduar se ka bërë lëshime, ndërsa për vet faktin se nuk ka qenë në selinë e personit juridik si dhe nuk ka qenë në shtet, e për shkak të moshës, shëndetit të ligë, gjendjes së vështirë financiare dhe rrethanave të tjera lehtësuese kërkoi që gjyqi ti shqiptojë dënim më të butë.

Avokatët mbrojtës të të pandehurit u paraqitën me tezën se i njëjti nuk do të mund ta kryente veprën penale fshehje e tatimit, pasi që i pandehuri nuk ka fshehur asgjë, as edhe nuk ka paraqitur të dhëna të rrejshme. Lëshimet në punë janë bërë për shkak të gabimeve të të punësuarve të tij. Mbrojtja i ka propozuar gjyqit që ndaj të pandehurit të shqiptojë dënim më të butë për shkak të faktit se bëhet fjalë për person më të moshuar dhe të pamësuar dhe se gjithsesi pala shumën prej 648.000,00 denarëve në emër të TVSH-së nuk e ka kthyer dhe se shumën tjetër prej 93.661,00 denarëve do ta paguaj në pajtim me detyrimet gjyqësore.

Sanksioni penal

Për veprën e kryer penale në pajtim me nenin 279 paragrafi 1 i KP, si dhe nenet 4,7,32,33,34,35, 38, 38- , 49 dhe 50 të KP dhe neni 343 i KPP gjyqi i ka shqiptuar masë alternative Dënimin me kusht me atë që i ka përcaktuar dënim me burg në kohëzgjatje prej 1 (një) viti, i cili nuk do të ekzekutohet nëse i pandehuri në periudhën prej 2 (dy) viteve nga plotfuqishmëria e aktgjykimit nuk do të kryejë vepër të re penale dhe Dënimin me të holla në shumën prej 1500 euro në kundërvlerë denarë prej 92.250,00 denarëve, nën kërcënimin me zëvendësim me burg, në rast të mospagesës, e llogaritur që për çdo 20 euro në kundërvlerë denarë nga 1 ditë burg me atë që burgu nuk mund të jetë më i gjatë se 6 muaj.

Më tej në aktgjykimin e shkallës së parë, në pajtim me nenin 88 par.2 p.6 e KPP, i pandehuri është i obliguar në emër paushall, në favor të mjeteve buxhetore gjyqit ti paguaj shumën prej 2.000,00 denarëve si dhe ti kompensojë shpenzimet e procedurës penale në shumën prej 8.899,00 denarëve në emër të ekspertizës së kryer nga eksperti D.A. ek. I dipl. Nga tetova, si dhe në favor të buxhetit të RM-së në emër të TVSH-së së papaguar në shumën prej 93.661,00 denarëve, të gjitha këto në afat prej 15 ditëve pas pranimit të aktgjykimit të plotfuqishëm nën kërcënimin e përmbarrimit të detyrueshëm.

5.1 Analizë e rastit nr.1

Në rastin konkret, gjykata e shkallës së parë saktë dhe në tërësi e ka përcaktuar gjendjen faktike, kur ka sjellur konkluzion të drejtë se i akuzuari si pronar ekskluziv dhe drejtues de facto dhe de jure, është drejtpërdrejt përgjegjës për ligjshmërinë në punën dhe kryerjen e obligimeve ligjore të personit juridik, përkatësisht është me autoriim të pakufizuar që ti ndërmarrë të gjitha

llojet e punëve dhe veprimeve juridike në emër dhe llogari të subjektit juridik, në cilësinë e së cilës edhe i ka marrë edhe veprimet penale të cilat i ngarkohen. Si drejtues ka pasur status të personit përgjegjës, nënshkrues i gjithë dokumentacionit ndaj personave të tretë. Për këtë qëllim për shkak të përcaktimit të fakteve për kohën, vendin dhe mënyrën e kryerjes së veprës penale gjykata ka marrë në pyetje të pandehurin, kqyrje në dokumentacionin afarist të subjektit juridik, ekspertiza dhe mendimi si dhe ka dëgjuar ekspertin D.A. ek. I dipl. Nga Tetova dhe KE në emër të të pandehurit.

Gjatë matjes së llojit dhe lartësisë së sanksionit penal, gjykata vazhdimisht ka zbatuar parimin e gradualitetit, duke marrë parasysh se dënimi nuk matet vetëm ndaj veprës penale, por edhe ndaj personalitetit të kryerësit. Kështu që prej rrethanave rënduese e ka vlerësuar faktin që kryerësi një herë ka qenë i dënuar, shuma e TVSH-së së shmangur dhe shkalla e lartë e rrezikshmërisë të të mirës së mbrojtur, ndërsa rrethanat lehtësuese gjykata e ka vlerësuar: moshën e të pandehurit, shëndetin e tij të lig, gjendjen e dobët ekonomike, qëndrimin e tij dhe sjelljen e tij shembullore gjatë procedurës, gatishmëria që shumën e përvetësuar prej 93.661,00 denarëve në mënyrë plotësuese ta kthejë në buxhetin e RM-së. Edhe pse gjykata ndaj të pandehurit e ka shqiptuar sanksionin penal brenda kornizave të përcaktuara me ligj, gjithsesi mendoj se rrethanat lehtësuese të lartpërmendura të cilat i përshkruhen të pandehurit, gjykat i ka mbivlerësuar më shumë se që duhet. Nga ana tjetër, rrethanat rënduese nuk janë vlerësuar sa duhet dhe nuk vijnë në shprehje në dënimin e shqiptuar, përkatësisht të njëjtat janë matur shumë butë. Moshë prej 65 vjet nuk mund të jetë rrethanë lehtësuese pasi që këto persona shfaqen në 10% të rasteve si kryerës të fshehjes së tatimit që është vërtetuar edhe nga rezultatet e hulumtimit të prezantuar. Gjithashtu, Gjatë vlerësimit të rrethanave rënduese dhe lehtësuese që ekzistojnë gjykata ka paraparë, e që mendoj se se është shumë e rëndësishme, të theksojë për cilën veprë penale i pandehuri ka qenë i dënuar më parë, duke pasur parasysh ekzistimin e lidhjes eventuale në mes veprave penale dhe vullnetit (këmbënguljes) për kryerjen e veprave penale.

Gjykata padyshim që ka pasur parasysh intensitetin e rrezikshmërisë të të mirës së mbrojtur, përkatësisht lartësinë e tatimit të fshehur, por megjithatë këtë nuk e ka vlerësuar mjafturshëm nga aspekti i prevenimit të përgjithshëm, pasi që është i njohur fakti se ky lloj i veprave penale janë në rritje të vazhdueshme dhe me kryerjen e tyre, faktikisht dëmtohet buxheti

i shtetit. Për shkak të gjendjes së dobët ekonomike, ka gjasa të mëdha që i pandehuri të mos e plotësojë obligimin – në mënyrë plotësuese të kthejë shumën e përvetësuar prej 93.661,00 denarëve me të cilën e ka dëmtuar buxhetin e RM-së. Njëlloj edhe përfaqësuesi i aktakuzës në fjalën përmbyllëse me ndryshimin e aktakuzës ka propozuar shqiptim të dënimit me burg prej më së paku 6 muaj.

Rasti numër 2

PROKURORIA PUBLIKE TETOVË

(aktakuzë KO.nr../10 e datës 29.09.2011)

vs

B.N nga Tetova

(Aktgjykim I shkallës së parë)

Gjenerale për të pandehurin

B.N nga babai R. dhe nëna A. I lindur në 07.11.1961 në Tetovë ku edhe jeton në rr., Vëllezërit Milladinovci,, nr...., Shqiptar, shtetas i RM-së, me arsim të mesëm të kryer, me profesion ngjyrosës i automjeteve, me të ardhura mesatare mujore prej 20.000,00 denarëve, i martuar, baba i 4 fëmijëve, deri tani i dënuar me Aktgjykim të Gjykatës themelore Tetovë K.nr.... të datës 15.04.2010 për vepër penale sipas nenit 378, par.3 nlm par.1 të KP me dënimin me burg prej 3 muaj të cilin dënim e ka vuajtur, nuk zhvillohet procedurë tjetër kundër tij.

Rrethana dhe fakte për rastin

Me aktgjykim të Gjykatës themelore Tetovë K-../11 të datës 14.11.2012, ndaj të pandehurit B.n në pajtim me nenin 367, par.1 p.3 të KPP është refuzuar aktakuza që në periudhën kohore nga data 21.08.2003 deri në datë 18.1.2006 si drejtues i SHPTSH „N. 2002,, SHPKNJP eksport – import, me qëllim që të shmanget pagesës së tërësishme të tatimit për të cilin është i obliguar me

ligj, duke shfrytëzuar mundësitë e njëjta, ka dhënë të dhëna të rrejshme për fakte të tjera të cilat janë të rëndësishme për pagesën e TVSH-së, në mënyrë që në kundërshtim me nenin 55 par.1 i Ligjit për tatimin e vlerës së shtuar, i ka lëshuar faturat ...(2003)....(2004)....(2005)....(2006) për qarkullimin total të realizuar nga dataose të qarkullimin e përgjithshëm të realizuar në shumën prej 4.466.400,00 denarëve, duke paraqitur veçanërisht në çdo faturë TVSH-në prej 18%, edhe pse ka qenë i autorizuar, duke dëmtuar shtetin e RM-së për shumën prej 804.404 denarëve, që paraqet vlerë më të madhe, e me të cilin veprim i pandehuri B.I ka kryer vepër penale Fshehje të tatimit sipas nenit 279 par.1 n.l.m n.45 të KP. E dëmtuara RM-së e përfaqësuar nga Avokati shtetëror Tetovë, për dëmin shkaktuar në bazë të nenit 102, par.3 i LPP është udhëzuar në procedurë civile.

Vlerësimi i provave

Gjatë procedurës gjykata i ka prezantuar provat e propozuara dhe të domosdoshme edhe atë me dëgjimin e ekspertit D.A ekonomist i dipl., kreu kqyrje në procesverbalin e DHP – Njësia rajonale Tetovë me nr....të datës 29.01.2010 në lidhje me kontrollin e jashtëm të kryernë firmën SHPTSH „N. 2002,, SHPKNJP eksport-import – Tetovë, kqyrje në fotokopjen e faturavetë „N. 2001,, kqyrje në ekspertizën e Byrosë për ekspertiza gjyqësore Shkup 1 SV...., kqyrje në kartelën analitike për konto për periudhën....., kqyrje për fletën e mbyllur për periudhën....., kqyrje në gjendjen rrjedhëse për SHPTSH „N. 2002,, SHPKNJP Tetovë nga Regjistri qendror nr....., lexim i lajmërimit me nr.....me rishikim të urdhëresave të T. Banka për „N. 2002,, SHPKNJP Tetovë për hyrjen e të ardhurave për periudhë....lexim të lajmërimit të Regjistrit qendror – zyra e regjistrimit Tetovë me nr.....të datës 12.04.2012 se personi juridik „N. 2002,, është fshirë nga regjistri qendror në vitin 2010 me falimentim, leximi i deklaratës së përfaqësuesit të Avokatit të shtetit G.C. e dhënë në procesverbal në seancën kryesore të datës 23.01.2012, leximi i deklaratës së dëshmitarit Sh.K e dhënë në procesverbal para gjykatësit hetues KI. Nr. ...të datës 03.03.2011, leximi i deklaratave të dëshmitarëve B.S dhe J.D të dhëna në procesverbal nga seanca kryesore e datës 09.04.2012...

Fjala përmbyllëse e përfaqësuesit të aktakuzës

Pas prezantimit së provave të propozuara dhe të domosdoshme në seancën kryesore të datës 14.11.2012, përfaqësuesi i aktakuzës Z.R., në fjalët përmbyllëse ka deklaruar se në pajtim me dispozitat nga neni 47 të LPP e tërheq aktakuzën dhe heq dorë nga ndjekja penale kundër të pandehurit B.I nga Tetova për veprën penale e cila i ngarkohet, pasi që veprimet e të pandehurit nuk përmbajnë elementet e veprës penale fshehja e tatimit sipas nenit 279 par.1 n.l.m nenin 45 të KP. Gjatë kësaj ka theksuar se në rastin konkret nga ana e DHP – njësia rajonale Tetovë është sjellur vendim me nr.....të datës 10.02.2010 me të cilin është udhëzuar që obliguesi tatimor „N. 2002,, SHPKNJP nga Tetova, e për shkak të eliminimit të parregullshmërive të përcaktuara në procedurë gjatë kontrollit të jashtëm të TVSH-së për periudhën nga 01.01.2005 deri në 31.12.2006 edhe atë shuma prej 804.404,00 denarëve dhe kamatë në shumën prej 493.634,00 denarëve, ndaj të cilit vendim nga ana e subjektit juridik është parashtruar ankesë, për të cilën ka vendosur Ministri i finansave përmes personit të autorizuar dhe ka sjellur vendim me P.nr.....me të cilën ankesa e „N. 2002,, SHPKNJP Tetovë është miratuar dhe vendimi i DHP-së Tetovë me nr..... të datës 10.02.2010 është anuluar dhe lënda është kthyer në rishqyrtim. Më tej, në procedurën e përsëritur inspektorët tatimor nuk kanë kryer kontrollë të sërishme tek obliguesi tatimor, pasi që subjekti juridik në fjalë nuk ekzistonte më pasi falimentoi.

5.2 Analizë e rastit nr.2

Për ekzistimin e veprës penale fshehje e tatimit sipas nenit 279 të KP është i rëndësishëm faktori kohë dhe momenti i përcaktimit përfundimtar të fakteve që kanë të bëjnë me lartësinë e obligimit tatimor të të pandehurit. Kur bëhet fjalë për formën themelore të veprës penale, gjyqi nuk mund të përcaktojë obligimin tatimor të të akuzuarit kur nuk ka vendim të formës së prerë ose vendim të plotfuqishëm të organit administrativ në aspektin e ekzistimit të obligimit. Në rastin në fjalë nuk ka vendim të plotfuqishëm nga DHP nga i cili do të dilte obligimi i subjektit „N. 2002,, SHPKNJP nga Tetova që të paguaj TVSH-në. Në fakt, në procedurën me ankesë para organit administrativ kompetent mund të përcaktohet gjendje tjetër faktike nga ajo e përcaktuar më parë, që mund të sjellë deri te nivelizimi i shumës së obligimit tatimor nën shumën prej pesë rrogave mesatare në Republikë në kohën e kryerjes së veprës. Në këtë mënyrë nuk do të plotësohej kushti objektiv i inkriminimit, përkatësisht në veprimet e të akuzuarit nuk janë karakteristikat themelore të veprës penale, pasi që shuma e obligimit pagesa e të cilave do të

shmangej, nuke tejkalon shumën e kërkuar në një vit fiskal, ashtu që mospagesa e saj do të përfundonte vetëm me përgjegjësi kundërvajtëse të të akuzuarit. Kjo praktikë e pranueshme gjyqësore sipas mendimit tim është shkak i mirë që fshehja e tatimit duhet dhe llogaritet e mbaruar kur vendimi për përcaktimin e tatimit ose të ardhurave do të jetë i formës së prerë në procedurë administrative, shikuar si mekanizëm frenues për vlerësimin diskrecional të organit të administratës dhe përgjithësisht ndalesën procedurale për gjykim të dyfishtë për të njëjtën gjë (ne bis in idem). Që të bëhet fjalë për veprë penale fshehje të tatimit, duhet që në rastin konkret tatimi i fshehur të jetë i i vlerës më të madhe që përputhet me shumën e pesë rrogave mesatare në Republikë në kohën e kryerjes së veprës, që do të thotë se në veprimet e të akuzuarit nuk është karakteristika e veprës penale për të cilën akuzohet. Megjithatë, ajo që veçanërisht më ka tërhequr vëmendjen dhe mendoj që është çështje e interpretimit të ndryshëm, është mbledhja e shumave të tatimit të fshehur veç e veç (në këtë rast shumat sipas fakturave veç e veç), për shkak se në lëndët e ngjajshme gjyqet e tjera nga territore të ndryshmen në rast të ekzistimit të të veprës penale të vazhduar nuk lejojnë mbledhje të pasojave nga veprimet e inkriminuara të kryerjes. Nga këndvështrimi im është i drejtë konkluzioni i Gjykatës themelore Tetovë sa i përket kësaj çështjeje, fillimisht duke u nisur nga vet intenca në definimin e veprës penale të vazhduar në pajtim me nenin 45 të KP. Duke pasur parasysh se në paragrafin 3 nga i njëjti nen është paraparë që nëse me veprimet e paragrafëve 1 dhe 2 kryerësi si pasojë e realizon pasojën e ndonji veprë më të rëndë penale, do të dënohet me dënimin e paraparë për atë veprë penale dhe konsiderohet se me veprën penale të vazhduar është realizuar mbledhja e shumave të veprave të veçanta nëse ato janë të përfshira në paramendimin e kryerësit.

Nga ana tjetër, edhe pse në rastin konkret janë munduar që të sigurohen faturat origjinale të shoqërisë, të njëjtat nuk kanë mundur të sigurohen. Nëse ky ka qenë rasti, do të mundej me ekspertizë eventualisht të përcaktohet a i ka lëshuar i akuzuari faturat në fjalë ose jo, e pa dokumentacion origjinal siç ka arritur të konkluzion gjykata e shkallës së parë nuk mund të përcaktohet, ashtu që gjithçka që nuk është dëshmuar shkon në favor të mbrojtjes në pajtim me maksimumin „In dubio pro reo“.

Rastit numër 3

PROKURORIA PUBLIKE TETOVË

(aktakuza .nr../13 e datës 30.06.2014)

vs

A.XH; D.R dhe T.r nga f.Bogovinë - Tetovë

(Aktgjykim I shkallës së parë)

Gjenerale për të akuzuarit

A.XH nga babai XH. dhe nëna I. I lindur në 13.09.1964 në f.Bogovinë – Tetovë ku edhe banon në rr.,101., pn, me NVAQ:....., shqiptar, shtetas I RM-së, I arsimuar me shkollim të lartë të kryer, I papunësuar, I martuar, baba I 2 fëmijëve, mesatarisht I pasur, deri tani I padënuar, nuk zhvillohet procedure tjetër ndaj tij, mbrohet në liri.

D.R nga babai N. dhe nëna SH. I lindur në 26.03.1986 në f.Bogovinë – Tetovë ku edhe banon, me NVAQ:....., shqiptar, shtetas I RM-së, I arsimuar me shkollim të lartë të kryer, I papunësuar, I martuar, baba I 2 fëmijëve, mesatarisht I pasur, deri tani I padënuar, nuk zhvillohet procedure tjetër ndaj tij, mbrohet në liri.

T.R nga babai F. dhe nëna XH. I lindur në 31.05.1966 në f.Bogovinë – Tetovë ku edhe banon, me NVAQ:....., shqiptar, shtetas I RM-së, I arsimuar me shkollim të mesëm të kryer, bujk, I martuar, baba I 5 fëmijëve 2 prej të cilëve të mitur, deri tani I padënuar, nuk zhvillohet procedure tjetër ndaj tij, mbrohet në liri.

Fakte dhe rrethana për rastin

Me aktgjykim të Gjykatës themelore Tetovë K-../14 të datës 11.05.2015, të akuzuarit A.Xh, D.R dhe T.R janë shpallur fajtorë për nga një vepër penale FSHEHJE TË TATIMIT të nenit 279, p.1 n.l. me nenin 45 të KP, për arsye se të akuzuarit A.Xh, D.R dhe T.R të gjithë nga f.Bogovinë – Tetovë si drejtues të NKP „SH,, të komunës së Bogovinës, me seli në të njëjtin fshat, në periudhën kohore edhe atë i akuzuari i parë A.Xh nga 01.07.2007 deri në 23.02.2011, i akuzuari i dytë D.R nga data 24.02.2011 deri në 13.08.2012 dhe i akuzuari i tretë T.R nga data

14.08.2012 deri në 31.01.2014, duke shfrytëzuar mundësitë e njëjta me qëllim që ti shmangen pagesës së tatimit tërësisht për të cilin janë të obliguar me ligj në pajtim me rregullativën ligjore, kanë dhënë të dhëna të rrejshme për të ardhurat e ndërrmarjes në mënyrë që në fletëparaqitjet tatimore kanë treguar se subjekti juridik nuk ka të ardhura të realizuara edhe pse ndërrmarrja NKP „Sh.;; ka pasur të ardhura të realizuara me mbledhjen e të hollave në emër të shërbimeve për mbledhjen e mbeturinave nga 8 fshatra:....., nuk i kanë paguar në xhiro llogari të subjektit juridik dhe të njëjtat të holla të akuzuarit i kanë shfrytëzuar për rrogat e tyre dhe pagesën e obligimeve të të punësuarve në ndërrmarje, ashtu që:

-I akuzuari A.Xh nga të hollat e mbledhura në shumën prej 10.782.792, oo denarëve i është shmangur pagesës së TVSH-së sipas normës tatimore të llogaritur prej 5% në shumën prej 539.139,60 denarëve dhe nga rrogat e paguara të gjithsej 15 punëtorëve në NKP „SH,, nga shuma të përgjithshme prej 5.292.000,oo denarëve i është shmangur pagesës së TAP në shumën prej 587.999,oo denarëve që paraqet vlerë më të madhe me çka e ka dëmtuar buxhetin e RM-së.

-I akuzuari D.R nga të hollat e mbledhura në shumën prej 6.148.664,oo denarëve i është shmangur pagesës së TVSH-së sipas normës tatimore të llogaritur prej 5% në shumën prej 307.433,20 denarëve dhe nga rrogat e paguara të gjithsej 13 të punësuarve në NKP „Sh,, nga shuma e përgjithshme prej 3.304,000,oo denarëve i është shmangur pagesës së TAP në shumën prej 367.110,oo denarëve që paraqet vlerë më të madhe me çka e ka dëmtuar buxhetin e RM-së.

-I akuzuari T.R nga të hollat e mbledhura në shumën prej 2.838.398, denarëve i është shmangur pagesës së TVSH-së sipas normës tatimore të llogaritur prej 5% në shumën prej 141.919,90 denarëve dhe nga rrogat e paguara të gjithsej 12 të punësuarve në NKP „Sh,, nga shuma e përgjithshme prej 823.500, denarëve i është shmangur pagesës së TAP në shumën prej 91.500, denarëve që paraqet vlerë më të madhe me çka e ka dëmtuar buxhetin e RM-së.

Për veprën e kryer penale në pajtim me n.279, p.1 n.l me n.45 të KP, si dhe n.32, 33, 35, 38, 38-a, 39, 49 dhe 50 të KP, të gjithë të akuzuarve gjyqi i shqiptoi masë alternative – Dënim me kusht, me çka iu është përcaktuar dënimi me burg në kohëzgjatje prej 6-gjashtë muaj, i cili dënim nuk do të ekzekutohet nëse të akuzuarit në periudhën prej 1 (një) viti nga plotfuqishmëria e aktgjykimit nuk do të kryejnë veprë penale dhe Dënim me të holla në shumën prej 18.480,oo

denarëve, të cilët i ka obliguar që ta paguajnë në afat prej 30 ditëve pas pranimit të aktgjykimit, nën kërcënim të zëvendësimit me dënimin me burg, në rast se nuk e paguajnë të njëjtën me çka për çdo 20 euro në kundërvlerë denarë ka caktuar 1 ditë burg me atë që burgimi nuk mund të jetë më i gjatë se 6 muaj. NKP „SH,, e komunës së Bogovinës ka qenë e detyruar të paguajë në emër të TAP shumën prej 1.046.609,00 denarëve në buxhet të RM-së në afat prej 60 ditëve pas plotfuqishmërisë së aktgjykimit, ndërsa të akuzuarit kanë qenë të detyruar të paguajnë në emër paushall në favor të mjeteve buxhetore të gjyqit shumën prej nga 3.000,00 denarë secili në afat prej 15 ditëve pas plotfuqishmërisë së aktgjykimit.

Vlerësimi i dëshmitëve

Nga të gjitha dëshmitët e paraqitura në formë të shkruar, si dhe nga të gjitha dëshmitët e paraqitura verbale, e posaçërit pranimi i veprës nga të tre të akuzuarit, por edhe nga deklarata e dëshmitarëve, si dhe nga ekspertiza e ekspertëve I.GJ, O.M dhe G, A, ekspertiza plotësuese e Byrosë për ekspertiza gjyqësore Shkup, Gjykata themelore Tetovë ka përcaktuar se ndërmarrja në periudhën nga data 01.07.2007 deri në 14.08.2012 ka ushtruar veprimtari – grumbullimi i mbeturinave komunale nga personat juridik dhe fizik për fshatrat që bëjnë pjesë në komunën e Bogovinës. Duke pasur parasysh se xhiro llogaritë e shoqërisë kanë qenë të bllokuara, mjetet e fituara në bazë të shërbimit në fjalë nuk kanë qenë të paguara në xhiro llogari dhe nuk kanë qenë të evidentuara në kontabilitet.

Sa i përket TAP për 15 të punësuarit kur i akuzuari A.Xh ka qenë drejtor i NPK „SH,, në bazë të ekspertizës plotësuese dhe dëshmisë së ekspertit O.M e dhënë në procesverbalin në seancë kryesore, gjyqi ka përcaktuar se është paguar shuma prej 5.292.00,00 denarëve për të cilën nuk ka pasur rroga të llogaritura, ndërsa mjetet janë paguar me lista pagesore në para të gatshme dhe të njëjtat paraqesin të ardhura të personave, për të cilat llogaritet TAP prej 10% përkatësisht vlerë për llogaritëse prej 11,1111% në shumën prej 587.999,00 denarëve. Sipas tabelës për personat e punësuar në NPK „SH,, në periudhën kur i akuzuari i dytë D.R ka qenë drejtor është konstatuar se kanë qenë të punësuar 13 persona dhe në atë periudhë gjithsej është paguar shuma prej 3.304.000,00 denarëve, për të cilat nuk kanë ekzistuar për llogaritje të rrogave, ndërsa mjetet janë paguar sipas listave pagesore në para të gatshme dhe të njëjtat kanë paraqitur

të ardhura personale të këtyre personave për të cilat paguhet TAP prej 10% përkatësisht vlerë përlllogaritëse prej 11,1111% në shumën prej 367.110, denarëve.

I akuzuari i tretë T.R në periudhën që ka qenë drejtor i NPK „SH,, nga data 14.08.2012 deri në 31.01.2014 në pajtim me tabelën e listave të të punësuarve në ndërmarrje, gjithsej 12 të punësuar, ju ka paguar shumën prej 823.500,00 denarëve për të cilat nuk ka pasur përlllogaritje të rrogave, ndërsa mjetet janë paguar sipas listave pagesore në para të gatshme dhe të njëjtat kanë paraqitur të ardhura personale të këtyre personave për të cilat paguhet TAP prej 10% përkatësisht vlerë përlllogaritëse prej 11,1111% në shumën prej 91.500, , denarëve.

Deklarata e ekspertit se NPK „SH,, është dashur të kryej pagesën e tatimit si person juridik, gjyqi nuk e ka pranuar për shkak se të akuzuarit si drejtorë dhe drejtues të subjektit juridik kanë pasur obligim që të kryejnë përlllogaritje të të dy llojeve të tatimit dhe ta paraqesin në DHP – Tetovë dhe në atë shumë t’a paguajnë ndërmarrja NPK „SH,, nga f.Bogovinë. Në atë drejtim, gjyqi e ka vlerësuar mbrojtjen e të gjithë të akuzuarve e cila përmbante pranimin nga të akuzuarit se i vetmi shkak pse nuk është paguar TAP ka qenë xhiro llogaria e bllokuar edhe pse disa herë janë përpjekur ta ç’bllokojnë me qëllim që t’a paguajnë borxhin por nuk kanë pasur sukses, si dhe fakti që NPK „SH,, ka filluar të paguajnë borxhin dhe ka marrë obligim se të njëjtin do t’ia paguajnë shtetit, megjithatë gjyqi edhe pse e ka pranuar faktin se llogaria e NPK „SH,, ka qenë e bllokuar për periudhën kohore në fjalë përderisa të tre të akuzuarit kanë qenë drejtues në ndërmarrje, përsëri kanë qenë të detyruar të kryejnë përlllogaritje dhe kanë pasur detyrim të kryejnë përlllogaritje të të dy llojeve të tatimit dhe ta paraqesin në DHP – Tetovë, prandaj gjyqi mbrojtjen e të akuzuarve në këtë pjesë e ka refuzuar si të pabazë sepse e kanë dhënë me qëllim për ti ikur përgjegjësisë penale.

5.3 Analizë e rastit nr.3

Nga analiza e gjendjes faktike dhe vlerësimit të dëshmive konsideroj se në rastin konkret është kryer shkelje e dispozitave të procedurës penale për çka vihet në dyshim gjendja faktike e vërtetë dhe aplikimi i drejtë i të drejtës materiale. Aktgjykimi është i paqartë dhe i pakuptueshëm. Edhe pse prej ekspertizës së ekspertëve dhe ekspertizës plotësuese të të njëjtëve padyshim është vërtetuar se të akuzuarit kanë fshehur TAP dhe TVSH-në edhe atë akuzuari A.Xh shumën prej 587.999,00 denarë, i akuzuari D.R shumën prej 367.110,00 denarë,

përkatësisht TVSH prej 5% në shumën prej 367.110,00 denarë dhe i akuzuari i T.R në shumën prej 91.500,00 denarë, përkatësisht TVSH prej 5% në shumën prej 141.99,90 denarë për periudhën në fjalë, përkatësisht nuk e kanë evidentuar në kontabilitet pagesën e rrogave të të punësuarve dhe në atë mënyrë nuk kanë llogaritur dhe nuk kanë paguar TAP, me atë që vepra penale „Fshehje e tatimit„ nga n.279 p.1 i KP në brendësinë e tij përfshin dy forma alternative të kryerjes, nuk është e qartë nëse të akuzuarit me mospagesën dhe mosllogaritjen e tatimit personal të të ardhurave në periudhën kritike kanë dhënë të dhëna të rrejshme për të ardhurat e ndërmarrjes, përkatësisht nëse qëllimisht nuk kanë llogaritur dhe nuk kanë paguar tatim e të hyrave personale me qëllim që tërësisht ose pjesërisht ti shmangen pagesës së të njëjtit kur kanë dorëzuar fletëparaqitjen tatimore. Megjithatë në aspektin e rrethit të të akuzuarve edhe krahas deklaratave të ekspertëve më duhet të pajtohemi me qëndrimin e Gjykatës themelore Tetovë se në rastin konkret nuk ekziston përgjegjësi penale nga ana e NPK „SH„ pasi që gjatë gjithë kohës ndërmarrja ka punuar me xhiro llogari të bllokuar dhe përmes saj nuk është kryer asnjë pagesë nga të ardhurat e realizuara nga mbledhja e të hollave në emër të mbledhjes së mbeturinave, por përkundrazi të akuzuarit i kanë shfrytëzuar për rrogat e tyre dhe përmbushjen e detyrimeve të të punësuarve në ndërmarrje, që do të thotë se të njëjtit kanë vepruar drejtpërdrejt me paramendim pasi që kanë qenë të vetëdijshëm për karakteristikat e fshehjes së tatimit. Krahas kësaj në listat e dorëzuara për personat e punësuar në periudhën kritike, kanë qëndruar nënshkrimet e të akuzuarve në cilësinë e drejtorit të verifikuara me nënsjkrim të shoqërisë. Kjo çon në konkluzion se gjatë kryerjes së veprës të të akuzuarit ka ekzistuar vetëdija e kundërligjshmërisë dhe vullneti që të bëhet fshehja e të dy tatimeve.

Mangësi tjetër që bie në sy në këtë rast, e që ka të bëjë me konstrukcionin e dispozitivit të aktgjykimit është ajo se veçanërisht nuk janë theksuar paragonet për shërbimin e kryer në emër të mbeturinave komunale me numër dhe datë të lëshimit të të njëjtave në bazë të të cilave është kryer pagesat mjeteve për të cilat është fshehur tatimi, por në arsyetimin e aktgjykimit në pjesën edëshmive të paraqitura paragonet janë të theksuara veçanërisht për çdo fshat. Me mostheksimin e tyre konsideroj se vihet në pikpyetje koha e kryerjes së veprës.

Rasti numër 4

PROKURORIA PUBLIKE TETOVË

(aktakuzë .nr./13 e datës 17.05.2013)

vs

S.A nga Tetova

(Aktgjykimi I shkallës së parë)

Gjenerale për të akuzuarin

S.A. nga babai K. dhe nëna C. i lindur në 09.08.1964 në f.Skudrinjë – Dibër, me vendqëndrim në Tetovënë rr.,Partizanska,, nr....,Turk, shtetas i RM-së, i arsimuar me arsim të lart të kryer, me profesion inzhinier i diplomuar i ndërtimit, me pasuri mesatare, me të ardhura personale mujore prej 35.000,00 denarë, i martuar, bab i një fëmije, i padënuar më parë, nuk zhvillohet procedurë tjetër ndaj tij.

Fakte dhe rrethana për rastin

Me aktgjykim të Gjykatës themelore Tetovë K.nr.-/13 të datës 15.10.2014, i akuzuari S.A është shpallur fajtor për veprën penale FSHEHJE E TATIMIT nga neni 279, p.2 n.l. me nenin p.1 n.l. me n.45 të KP, për shkak se gjatë vitit 2012 si drejtor dhe person përgjegjës i firmës SHPKNJP „M.-R-bild,, me seli në Tetovë, në gjendje të përgjegjshme, i aftë për të kuptuar rëndësinë dhe pasojat e veprës së tij dhe të menaxhojë me veprimet e tij, me qëllim që pjesërisht ti shmanget pagesës së TVSH-së në shumën prej 1.190.500,00 denarëve, dhe i ka fshehur të dhënat të cilat janë të rëndësishme për përcaktimin e obligimit tatimor, në mënyrë që si drejtor i SHPKNJP „M.-R-bild,, nga Tetova ka dorëzuar fletëparaqitje të rrejshme deri te DHP- zyra Tetovë për periudhën nga 01.06.2012 deri në 30.12.2012 në të cilën ka paraqitur te dhëna të pavrteta, ashtu që ka paraqitur shumën e TVSH-së të paguar më parë prej 1.1252.047,00 denarëve, në vend të shumës prej 1.160,00 denarëve dhe në atë mënyrë e ka shfrytëzuar shumën e parë si normë refuzuese gjatë llogaritjes së TVSH-së, gjendjen përfundimtare të qarkullimit të mallrave dhe shërbime të kryera të ndërtimtarisë nga ana e firmës ndërtimore SHPKNJP „M.-R-

bild., edhe pse në bazë të punës së njëjtë juridike si bazë për refuzim të tatimit të paguar më parë e ka shfrytëzuar përlllogaritjen e vitit 2012 për periudhën tatimore nga 01.01.2012 deri në 31.03.2012, si dhe tri gjendje përfundimtare nga ana e subjektit tjetër juridik SHPKNJP „Miks-N.K., nga Shkupi edhe pse çështjet përfundimtare për të cilat është lidhur kontratë me atë firmë nuk kanë qenë të realizuara, duke dëmtuar buxhetin e RM-së në shumën prej 1.250.887,00 denarëve që është vlerë e konsiderueshme.

Sanksioni penal

Për veprën e kryer penale në pajtim me n.279, p.2 n.l me p.1 të KP, si dhe n.4,7,32,33,35,39,40,41,49 dhe 50 të P si dhe n.343 nga KPP i ka shqiptuar masë alternative *Dënim me kusht* me atë që i është përcaktuar dënimi me burg në kohëzgjatje prej 2 viteve, i cili dënim nuk do të zbatohet nëse i akuzuari në afatin kohor prej 5 viteve nga plotfuqishmëria e aktgjykimit nuk kryen veprë të re penale si dhe *Dënimin me të holla* në shumën prej 500 eurove në kundërvlerë denarë prej 30.750,00 denarëve nën kërcënimin e zëvendësimit me dënim me burg, në rast të mospagesës, e llogaritur për çdo 20 euro të filluara në kundërvlerë denarë nga 1 ditë burg me atë që i njëjti nuk mund të jetë më shumë se 6 muaj.

Arsyetim i aktgjykimit me vlerësim të shkurtër të dëshmive

Në aktgjykimin K.nr.-/13 të datës 15.10.2014 të Gjykatës themelore të Tetovës thuhet se i akuzuari me kryerjen e veprës i ka shkaktuar dëm buxhetit të shtetit në shumën prej 1.250.887,00 denarëve, ndërsa me dhënien e të dhënave të rrejshme ka krijuar kushte në emër të TVSH-së ka fshehur 1.252.047,00 denarë që është vërtetuar me ekspertizën e ekspertit ekonomist i diplomuar G.D nga Tetova. Gjyqi në mënyrë decide ka theksuar se me shpalljen fajtor të të akuzuarit S.A për veprën penale fshehje e tatimit nuk është i rëndësishëm fakti që në rastin konkret nuk ka ardhur deri te pagesa e tatimit në shumën me të cilën nuk plotësohet kushti objektiv për inkriminim, por se është i rëndësishëm qëllimi i të akuzuarit i cili ka qenë i orientuar kah ajo që ti shmanget pagesës së tatimit në vlerë më të madhe, mbi pragun ligjor që përputhet me shumën prej pesë rrogave mesatare në Republikë në kohën e kryerjes së veprës.

Parashtrësat e mbrojtjes

Mbrojtja e të akuzuarit për gjithë periudhën e procedurës penale është bazuar në parashtrësat se nuk është dëshmuar qëllimi i të akuzuarit në tërësi ose pjesërisht që ti shmanget pagesës së TVSH-së, për shkak se nga ekspertiza e ekspertit nga lëmi i ekonomisë G.D nga Tetova arrihet në përfundim se i akuzuari ka pasur të drejtë të përdorë kredi tatimore, por nuk ka kërkuar kthim të atyre mjeteve, si dhe ajo që ka bërë regjistrim të obligimeve dhe se shuma e fshehur nuk paraqet rrethanë kualifikuese që të bëhet fjalë për veprë penale fshehje të tatimit, por bëhet fjalë për kundërvajtje.

5.4 Analizë e rastit nr.4

Duke u nisur nga gjendja faktike e përcaktuar dhe kualifikimi ligjor i veprës penale, mendoj se në rastin konkret Gjykata themelore Tetovë drejt e ka përcaktuar se i akuzuari e ka kryer veprën penale e cila i ngarkohet me Aktakuzën KO.nr./13 të datës 17.05.2013 e PTHP – Tetovë dhe për ekzistimin e fshehjes së tatimit nuk duhet i akuzuari tia ketë arritur qëllimit dhe ti jetë shmangur pagesës së tatimit, me atë që vepra ekziston kur tek i akuzuari ekziston qëllimi për shmangjen e tatimit gjatë kryerjes së veprës, e pikërisht për këtë arsye nuk është patjetër që të jetë edhe pasoja e dëmshme. Me ekzistimin e qëllimit të i akuzuari, e me këtë edhe paramendimi i drejtpërdrejtë për kryerjen e fshehjes të çon në faktin që i akuzuari me vetëdije i ka shkelur rregullat ligjore gjatë punës në firmë. Padyshim të i akuzuari në kohën e kryerjes së veprës penale, duke pasur parasysh mënyrën e kryerjes së veprës ka ekzistuar vetëdija për kundërligjshmëri dhe vullneti ta kryej fshehjen e tatimit në pajtim me nenin 279 p.2 n.l. me p.1 dhe n.45 i KP.

Edhe pse mbrojtja e të akuzuarit gjatë seancës kryesore thirrej në ekzistimin e rrethanave kualifikuese ashtu që sjellja e të akuzuarit të paraqesë veprë penale, e jo kundërvajtje, për ekzistimin e veprës penale fshehje e tatimit nuk duhet ekzistimi i rrethanave kualifikuese, por motivi i përmendur ligjor i inkriminimit – shuma e obligimit tatimor të jetë e një vlere më të madhe që do ti përgjigjej shumës së pesë rrogave mesatare në Republikë në kohën e kryerjes së veprës.

Rrethana kualifikuese është fakt thelbësor për përcaktimin e ekzistimit të formave më të rënda të veprës penale, por jo edhe për ekzistimin e veprës në rastin e dhënë. Prej aty, gjykata

drejt ka vendosur kur të akuzuarin e ka shpallur fajtor për veprën penale fshehje e tatimit nga neni 279 p.2 n.l. me p.1 dhe n.45 të KP. Por, ajo që e tërhoqi vëmendjen time në këtë rast është lëshimi i gjykatës që të akuzuarit ti shqiptojë masë të posaçme për pagesë të detyrueshme të shumës së papaguar të tatimit në llogari të buxhetit të RM-së. Për gjyqin ka qenë e mjaftueshme që i akuzuari gjatë procedurës e ka shlyer obligimin tatimor që mendoj se është e padrejtë, pasi që me kryerjen e veprës penale fshehje e tatimit është dëmtuar buxheti i RM-së për shkak se bëhet fjalë për të ardhura publike që shërbejnë për mbulesë të shpenzimeve publike në pajtim me Ligjin për buxhetet.

Konkluzion

Fshehja e tatimit, karakteristikë themelore e së cilës është veprimi i kundërligjshëm, përkatësisht shkelja e drejtpërdrejtë e dispozitave ligjore me të cilat janë rregulluar obligimet në bazë të të dhënave tatimore dhe lloje të tjera të të dhënave në formën e të ardhurave dhe ngjajshëm, paraqet „plagë“ për sistemin juridik, sigurinë juridike dhe në përgjithësi sigurinë e të ardhurave publike, gjegjësisht finansave publike, ku derdhet pjesa më e madhe e prodhimit bruto vendor. Pikërisht ratio legis i inkriminimit të veprës penale nga neni 279 i KP bazohet në rëndësinë dhe funksionin e tatimeve, të ardhurave dhe të dhënave të tjera në planin e sigurimit të mjeteve për funksionimin e shtetit, si dhe për arritjen e qëllimeve të tjera, para së gjithash në fushën e politikës ekonomike dhe sociale. Fshehja e tatimit me strukturën e vet komplekse në aspektin e mbrojtjes juridiko penale të objektit, karakteristikat e kryerësit, mënyrën e kryerjes, përkatësisht veprimtarinë afariste të subjekteve juridike dhe peronave të tjerë në kuadër të së cilave kryhet fshehja e tatimit, por edhe ekzistimi i numrit relativisht të vogël të nëpunësve të specializuar për zbulimin e veprës dhe kjo e bën këtë vepër penale „vepër në hije“ ose „anë të errët“ të krimit ekonomik.

Kjo gjendje nuk është aspak më ndryshe as edhe në komunën e Tetovës si një nga qendrat administrative dhe afariste më të zhvilluara në shtet. Faktikisht, nga kqyrja në praktikën e gjashtë viteve 2008-2014 të Gjykatës themelore Tetovë, të dhënat e prezentuara në Entin shtetëror për statistika dhe Prokurorinë themelore Kompetente në Tetovë në pjesën që i përket numrit të paraqitur për vepra penale dhe numrit të personave të dënuar për sfshetje të tatimit, jam i qëndrimit se i njëjti numër është relativisht i vogël, ndërsa politka dënuese e gjyqit e butë. Në strukturën e veprave penale kundër finansave publike, qarkullimit pagesor dhe ekonomisë, fshehja e tatimit në Tetovë siç edhe e potencova është e pranishme me 8% të rasteve, me varijante të ndryshme në periudhën e mbikqyrjes dhe me tregues të trendit të rënies në numrin e lëndëve të regjistruara gjyqësore.

Gjithsesi kjo nuk është fotografia dhe numri real për praninë faktike të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore Strugë (2008-2014), pasi që çdo ditë jemi dëshmitar të

formave të ndryshme të fshehjes së tatimit. Mendoj se kjo situatë i përshkruhet faktit që teorikisht është shumë e vështirë që ekzaktesisht të vlerësohet prania e fshehjes së tatimit, pasi që numrat e ulët vërtetojnë se e njëjta është specifike duke pasur parasysh format e ndryshme të sjelljes së kundërligjshme, por edhe kompleksiteti i njohurive të nevojshme dhe metodave operative në zbulimin dhe të dëshmuarit e veprës penale dhe përgjegjësisë penale të kryerësit gjatë kontrolleve tatimore dhe procedurave gjyqësore. Të njohurit më mirë e problematikës tatimore nga organet hetuese dhe gjykatat do të jipte efekte më të mira. Sa i përket kësaj çështjeje duket të vërehet se mungesa e viktimës direkte, që është njëra nga karakteristikat e këtij lloji të krimit, përkatësisht mungesa e aktivitetit nga ana e viktimës në ndihmën organeve të hetuesisë ka si pasojë që teorikisht dhe praktikisht të zvogëlohet numri i kryerësve të paraqitur dhe të dënuar të fshehjes së tatimit. Megjithatë në praktikën e Gjykatës themelore Tetovë ekziston kontradiktë, për arsye se në vend të parë në territorin e gjykatës në fjalë me numrin më të madh të kryerësve të rritur në periudhën 2008-2016 është pikërisht vepra penale e fshehjes së tatimit. Mosnjohja e problematikës tatimore dhe lëshimet gjatë fazës së hetimeve, materialeve dëshmuese, bashkëpunimi i dobët mes organeve shtetërore në territorin e komunën e Tetovës të cilat marrin pjesë në zbulimin dhe procesimin e kryerësve të fshehjes së tatimit: Drejtoria e të hyrave publike, MPB dhe Prokuroria publike, padyshim që reflekton në cilësinë e aktakuzave të ngritura dhe numrit të vogël të lëndëve të procesuara gjyqësore të fshehjes së tatimit në periudhën gjashtëvjeçare të mbikqyrjes, nga të cilat raste vetëm gjysma kanë përfunduar me aktgjykime dënuese. Sa i përket kësaj çështje shqetësuese është praktika në Gjykatën themelore Tetovë në aspektin e politikës dënuese të kryerësve të fshehjes së tatimit. Qëndrimi im personal është se të njëjtit dënohen shumë butë. Në pajtim me të dhënat e prezentuara në periudhën 2008-2014, nga gjithsej 8 aktgjykime, Gjykata themelore e Tetovës vetëm në një rast të fshehjes së tatimit në vitin 2014 ka shqiptuar dënim të pakushtëzuar me burg në kohëzgjatje prej 6 muajsh. Edhe pse gjykata, përkatësisht gjykatësit kanë të drejtë në vlerësim dhe bindje të lirë, konsideroj se në drejtim të vendosjes së disiplinës tatimore të obliguesve tatimor, duhet të shqiptohen dënime më të rrepta dhe të ketë qasje të zbatimit ekspeditiv të tyre, ndërsa dënimi alternativ që veçanërisht praktikohet nga kjo gjykatë të jetë opsioni i dytë dhe jo rregull në mënyrë që të arrihet qëllimi i preventivës speciale dhe të përgjithshme.

Të dhënat në terren tregojnë edhe në shfrytëzimin shumë të sofistikuar të „zbrazëtirave“ të rregullave ligjore tatimore. Kryerësit e fshehjes së tatimit veprimin e vet e orientojnë kah margjinat e sjelljes së lejuar, duke i shfrytëzuar zbrazëtirat e lartpërmendura ligjore, dhe ndryshimet e shpeshta të rregullativës ligjore e cila ka të bëjë me tatimimin e personave fizik dhe juridik. Praktikisht që të mos mund të përfshihen të gjitha mënyrat e fshehjes së tatimit. Megjithatë, siç edhe e kam elaboruar në këtë punim me analizë më të detajuar të formave të veprës penale sipas llojit të lëndës së mbrojtjes, mund të dallohen sjellje tipike dhe skema të vendosura, modalitete të veprimit në territorin e Gjykatës themelore Tetovë. Tipologjike për rastet e fshehjes së tatimit në analizat gjyqësore gjatë gjithë periudhës së mbikqyrjes, janë përgatitjet e fletëparaqitjeve tatimore të dorëzuara me të dhëna të rrejshme për të ardhurat e realizuara ligjore, llogaritja e rrogave, dorëzimi i fletëparaqitjeve të rrejshme ose dokumente fiktive (fatura, kontrata, urdhëresa, etj) për TVSH-në etj. Përvojat në aspektin e profilizimit të kryerësit të fshehjes së tatimit në territorin e Gjykatës themelore tetovë aspak nuk dallojnë nga modeli i përgjithshëm. Fshehësi i tatimit në Tetovë ose në ndonjë vend tjetër, gjithkund është i njëjtë: me motiv të qartë për të fituar pasuri, pjesmarrës i më shumë interesave, grupeve etike, nacionale me kotizim të lartë në arsimimin e tyre dhe statusin shoqëror.

BIBLIOGRAFIA

) *Libra dhe artikuj*

1. Bejakovi , P., Aspekti i na ini pla anja poreza, pjesa e I, pp prezantim, Zagreb, 2014
2. Dr. sc. Adnan Jashari & Dr. sc. Ismail Zejneli, Disa vështrime në lidhje me Kriminialitetin Ekonomik në Maqedoni në periudhën e tranzicionit, Revista për Ceshtje Juridike dhe Shoqërore “E drejta”, nr. 1 – 2011, Fakulteti Juridik i Prishtinës
3. Ismail Zejneli, Vllado Kambovski, E drejta penale, Shkup, 2007
4. Vukovi , N., Zašto je nemogu e da u inilac predikatnog krivi nog dela bude „Pera novca”?, CRIMEN (VI) 1/2015, fq. 81–91 Novi Sad, 2015
5. CRPM, - , Analizë e shkurtër nr.33, Shkup, 2014
6. G. Miloševi , Porez i izbegavanje poreza, Beograd, 2005
7. , ., Fenomenologjia e krimiit të organizuar ekonomik në Republikën e Maqedonisë, , 2014
8. , ., Fshehja e tatimit – vepër predikative e pastrimit të parave – probleme në veprimin praktik, power point prezantim p.5
9. I. Popovi , Poreska utaja u našem pravu, Zaštita ljudskih i manjinskih prava u evropskom pravnom prostoru, Niš, 2012
10. Jovaševi , D., Poreska utaja u uporednom krivi nom zakonodavstvu, Strani pravni život 2/2009, Beograd, 2009
11. , ., E drejta penale – pjesa e posaçme, Shkup, 2012
12. K. Škreb, M., Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska Praksa, n.19(3), Zagreb, 1995
13. Mannheim H., Comparative Criminology, London, 1966

14.Miti , P., Dini , V., uk, O. J, Poreski rajeви-obeležja, poslovanje i rešavanje problema poreske evazije, Shkolla e biznesit, 2/2016, 120-138, Beograd, 2016

15. , , , nr.28, , 2015

16.Nenov, I., Nakazatelen kodeks s poso eni stari tekstove na izmenenite lenove, Nakazateljno pravo, Norma, Sofje, Viti 2002., Sofije, 1998

17.Popov, I., G., Poreska krivi na dela u srpskom poreskom zakonodavstvu, NBP Zhurnal për kriminalistikë dhe drejtësi, Beograd, 2015

18.Popovi , I., Poreska utaja u našem pravu, zaštita ljudskih i manjiskih prava u evropskom pravnom prostoru LXII ,Niš, 2012

19.Simonovi , N., Jovaševi , D., Simovi , V., Poreska krivi na djela u uporednom zakonodavstvu, XV Mbledhje ndërkombëtare shkencore SINERGIJA 2014, Bijelinë, 2014

20. , , , 2016

21.Jovaševi , D., Simovi , M.,Poreska evazija i poreska utaja u Republici Srbiji-oblici ispolnjavanja i mjere suzbijanja, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Tuzli*, Tuzla, 2017

22.Risimovi , R., Radnja izvršenja krivi nog dela poreske utaje, *Žurnal za kriminalistiku i pravu*, Beograd, 2016

23.Dimovski, G., Fenomenologjia e krimit të otganizuar ekonomik në Republikën e Maqedonisë, Artikull ekspert, Pravdiko, Shkup, 2014

) Akte ligjore

1.Kodi penal, (Gazeta zyrtare e RM-së), nr.37/1996; 80/1999; 4/2002; 43/2003; 19/2004; 81/2005; 60/2006; 73/2006; 7/2008; 139/2008; 114/2009 51/2011; 135/11; 185/11; 142/2012; 166/2012; 55/2013; 82/2013

2.Ligji mbi akcizat (Gazeta zyrtare e RM-së) nr. 32/2001, 50/2001, 52/2001, 45/2002, 98/2002, 24/2003, 96/2004, 38/2005, 88/2008, 105/2009, 34/2010, 24/2011, 55/2011, 135/2011, 82/2013, 98/2013, 43/2014, 167/2014, 188/2014, 129/2015, 154/2015, 192/2015, 23/2016, 31/2016, 171/2017 dhe 120/2018

3.Ligji për procedurë tatimore (Gazeta zyrtare e RM-së) nr.13/06; 90/07; 21/08; 88/08; 159/08; 105/09; 133/09; 145/10; 171/10; 53/11; 39/12; 84/12; 187/13; 15/15; 97/15; 129/15, 154/15 dhe 23/16

4.Ligji mbi tatimin e vlerës së shtuar, (Gazeta zyrtare e RM-së), nr. 44/99

5.Ligji mbi tatimin e vlerës së shtuar (Tekst i konsoliduar), Gazeta zyrtare e RM-së, nr.177/14

6.Ligji mbi tatimin e të ardhurave personale (Gazeta zyrtare e RM-së) nr. 80/93, 3/94, 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01, 2/02, 44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07 ,160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015, 129/2015, 199/2015, 23/16 dhe 190/17

7.Ligji mbi ndryshimin dhe plotësimin e Ligjit mbi tatimin e të ardhurave personale, (Gazeta zyrtare e RM-së) nr.139/06

8.Ligji mbi regjistrimin e pagesave me para të gatshme, (Gazeta zyrtare e RM-së) nr.31/01, 42/03, 47/03, 40/04, 70/06, 126/06, 60/07, 88/08, 133/09, 171/10, 185/11 dhe 06/12.

) Konventa ndërkombëtare

1.United Nations Convention against Transnational Organized Crime (UNTOC), General Assembly, Palermo, 2000.

) Burime nga interneti

<http://www.pravdiko.mk/koi-se-najchestite-danochni-izmami/>

<http://www.kaunt.mk/Home/Page/21>

<http://www.mkd.mk/crna-hronika/preседатели-na-humanitarni-organizacii-go-oshtetile-drzhavniot-budzhetot-za-nad-9>

<http://www.kaunt.mk/Home/Page/21>

<http://www.euractiv.rs/eu-prioriteti/4004-zakon-o-oduzimanju-imovine-u-bugarskoj.html>

<http://www.dw.com/mk/ - - - - /a-19167299>

<http://prizma.birn.eu.com/ / / - - - - ->

<http://www.ujp.gov.mk/e/vodic/category/859>