

Lufta kundër evazionit fiskal

Amarilda XHAFERRI

Abstrakt: *Krimet financiare përbëjnë veprime të kundërligjshme që cenojnë marrëdhëniet juridike të vendosura për të siguruar të drejtën e pronësisë private ose publike, të personit juridik apo shtetëror si dhe të drejtat pasurore të mbrojtura me ligj. Në luftën kundër krimit financiar rëndësi kryesore i kushtohet masave parandaluese, që do të thotë ndërtimit të strukturave mbrojtëse specifike për sistemin financiar. Zbulimi i krimit realizohet nëpërmjet kontrollit të dokumentacionit, ligjshmëria e të cilit vlerësohet konform dispozitave ligjore në fuqi. Parandalimi realizohet pikë së pari me kompletimin e kuadrit ligjor. Fshehja e të ardhurave, mospagimi i detyrimeve, mashtrimi me TVSH-në janë disa nga format e krimit financiar. Aktorë të këtyre veprave janë kryesisht njohës të legjislacionit fiskal dhe shpesh shfrytëzojnë vakumet ligjore për të bërë evazion. Kategoria që evidentohet më së shumti janë vetë konsulentët kontabël të shoqërive tregtare, të cilët këshillojnë administratorët duke i çuar drejt evazionit. Qëllimi kryesor i tyre është fshehja e të ardhurave dhe mospagimi i taksave nëpërmjet pasqyrimin të rremë dhe të pasaktë të transaksioneve dhe situatës financiare. Veprimet që ndërmerren zakonisht janë: rritja e shpenzimeve, ulja e fitimit duke deklaruar një bilanc me rezultat financiar negativ. Për këtë arsye, nevojitet të rishikohet vazhdimisht legjislacioni në këtë fushë, veçanërisht ligji “Për shoqëritë tregtare”, në mënyrë që të jetë koherent dhe lehtësisht i zbatueshëm. Veprimtaria e shoqërive tregtare kërkon një rregullim ligjor të përditësuar dhe më të kompletuar, pasi krimi ka evoluar dhe është bërë një strukturë që rritet paralelisht me biznesin. Një risi në këtë drejtim, përbëjnë ndryshimet e fundit në Kodin Penal, në kreun “Veprat penale në sferën e ekonomisë”, të cilat zgjeruan fushën e veprimit të ligjit, për krime që nuk sanksionoheshin pasi nuk parashikoheshin të tilla në ligjin penal. Ky ndryshim përbën inovacion të rëndësishëm për të drejtën shqiptare.*

Fjalë kyçe: *evazion fiskal, mashtrim, ekonomi, vjedhje e pasurisë.*

Abstract: *Financial crimes constitute illegal acts that infringe legal relationships established to ensure the right of private or public property, public or legal person and property rights, the right to be protected from fraud. In the struggle against financial crime is very important to take preventive measures, which means constructing protective structures specific for the financial system. Crime Detection can be carried out, only through controlling documents. Legitimacy of which must be estimated conform legal provisions applicable. The prevention accomplished first of all by completing the legislative framework. Hiding incomes evasion duties, VAT fraud are several forms of financial crime. Actors in these acts are mostly experts of fiscal legislation and often exploit legislative vacuums for making tax evasion. The category that complete these actions are mainly accounting consultants themselves of the commercial companies who advise administrators there by causing fiscal evasion. Their main purpose is hiding incomes and tax evasion through the false reflecting of the financial transactions and situation. The actions usually taken are: increased costs, reduced profit by declaring a balance with negative financial result, etc.. This is the reason, why is very important to be continuously revised the legislation in this area, especially the law "On commercial companies" in order to be coherent and easily implementable. Activity of commercial companies require a legal regulation updated and more completed because the crime has evolved and has become a structure that increases parallel to the business. An innovative change in this context, are the latest changes in the Penal Code, in Chapter "Criminal offenses in the sphere of economy", that expand the scope of the law, which did not sanctioned such actions because they were not foreseen in criminal law. This amendment represents significant innovation to the Albanian law.*

Key words: *fiskal evasion, fraud, economy responsibility, stealing of property*

1. Hyrje

Ekonomia është një shkencë, e cila është vazhdimisht në ndryshim. Ky fakt e bën ekonominë një nga fushat më interesante dhe njëkohësisht një ndër më të vështirat për t'u trajtuar. Dinamika e ngjarjeve që zhvillohen në botën ekonomike, sidomos sot në epokën e globalizimit, bën që edhe ekonomistët të nxitojnë në parashikimet që ata bëjnë dhe në rekomandimet që ata japin (Agalliu, 2013). E më tej, kjo çon në veprime e masa të gabuara, të cilat kanë veçse një rezultat që të gjithë e njohim me termin "krizë ekonomike". Gjithmonë e më tepër po bëhet e nevojshme që veprimtaria ekonomike të jetë e monitoruar në mënyrën e duhur për të shmangur apo për të përballuar me sukses, si krizat financiare ashtu edhe ekonomike. Për të kuptuar ekonominë është e nevojshme të përcaktohen format themelore të organizimit dhe nocioni i shoqërive tregtare, në kuptimin material dhe atë procedural. Konkretisht terminologjia tregtare e përkufizon si: "Grup individësh të vendosur, me aftësi të veçanta, strategjia, ose prioriteti i të cilëve është organizimi i veprimeve për të siguruar përfitime materiale ose të ardhura dhe riinvestimi i tyre në shoqëri." Në kuptim të ligjit, shoqëria tregtare përcaktohet si një kompani ku punëdhënësit dhe punëmarrësit bashkëpunojnë për realizimin e përfitimeve reciproke.

Sipas ligjit 4207 shqiptar për shoqëritë tregtare, ato përkufizohen si: "Shoqëri të cilat themelohen nga dy ose më shumë persona fizikë dhe/ose juridikë, që bien dakord për arritjen e objektivave ekonomikë të përbashkët, duke dhënë kontribute në shoqëri, sipas përcaktimeve në statutin e saj." Shoqëritë me përgjegjësi të kufizuar dhe shoqëritë aksionare mund të themelohen edhe vetëm nga një person fizik dhe/ose juridik (shoqëritë me ortak apo aksioner të vetëm).

Shpesh këto shoqëri bëhen burim krimi nëse organizimi dhe funksionimi i tyre nuk bëhet në përputhje me ligjin. Veprimtaria e kundërligjshme e shoqërive tregtare identifikohet me termin “Evazion”. Në kuptimin juridik, termi evazion fiskal sipas Lascoumes, nënkupton faktin e të mospaguarit të tatimeve dhe taksave ndaj shtetit, të cilave normalisht duhet t’i nënshtroheni. Ndërsa me evazion të kapitaleve do të kuptojmë eksportimin dhe importimin ilegal të mallrave. Prandaj, për shkak të nivelit të lartë të evazionit fiskal, ekziston mundësia që një pjesë e burimeve të investohen në formën e kapitalit (Tregut të Zi). Ajo çka është më rrënthqethëse është se të gjitha vendet janë duke toleruar akoma mashtrimin fiskal, ndërkohë që ai ka lidhje me krimin e organizuar dhe sferën kriminale. Mashtrimi financiar, si formë e vjedhjes së pasurisë në shoqëritë tregtare si dhe në lidhje me institucionet shtetërore shfaqet si një nga format më të përhapura të kimit në fushën e ekonomisë. Krimi shfaqet si ngjarje individuale dhe si dukuri masive. Sjellja kriminale (akti kriminal) është rezultat i sjelljes së njeriut, e cila është përcaktuar me ligj si e ndaluar, si vepër penale. Në momentin e zbulimit, akti kryesor ka ndodhur tashmë. Rikonstruktimi i ngjarjes, përbën tërësinë e të gjitha elementeve që ndikojnë në hetimin dhe zbulimin e së vërtetës objektive. Vendimtare dhe të rëndësishme për procesin hetimor janë shkalla dhe zbatimi i metodave shkencore, formave të zbulimit, zhvillimit të vetë kriminalitetit dhe aftësisë së strukturave investigative që merren me zbulimin dhe shkatërrimin e këtij lloji krimi. Në raport me zbulimin, krimi manifestohet në tri forma themelore:

- Vepra dhe subjekti janë të njohura menjëherë;
- Vepra është e njohur, kurse subjekti është i panjohur;
- Vepra dhe subjekti janë të panjohur.

Në raport me mënyrën e kryerjes, ngjarja kriminale mund të jetë rezultat i aktit momental, ose rezultat i veprimit të menduar, që shpreh gjithë imagjinatën dhe inteligjencën e kryesit. Sipas praktikës, ngjarja kriminale është rezultat i veprimit individual të njeriut, kurse veprimtaria kriminale fillon të shfaqet si burim i ekzistencës materiale ose si pasojë e shkaktoreshë patologjike. Kështu, një pjesë e kriminalitetit është rezultante e profesionalizmit, i cili merr edhe karakteristikat e veprimit të përbashkët të organizuar. Së fundmi, sulmet kriminale po bëhen dukuri gjithnjë e më masive, për shkak se përmes tyre sigurohen përfitime materiale apo përbushja e nevojave të tjera, përfshirë edhe ato patologjike. Tiparet e këtyre veprave përcaktohen në bazë të mënyrës së kryerjes si p.sh. është kryer në mënyrë profesionale, të organizuar e grupore, të gjitha këto ndikojnë në mjetet dhe metodat e luftimit të kimit. Në veprimin praktik strukturat e hetimit përballen me kriminalitetin si ngjarje individuale dhe si dukuri masive. Krimi financiar është lloji i kimit ekonomik. Deliktet kryhen nëpërmjet veprimeve financiare, manipulimeve dhe transaksioneve të paligjshme me qëllim përfitimi të pasurisë në mënyrë të kundërligjshme. Sipas Meçallës format e kimit financiar janë shumë të ndryshme dhe variojnë nga shkelje kundërvajtje si: mashtrimet nëpërmjet letrave me vlerë (obligacioneve, aksioneve), lëshimit të kambialeve, garancive të rreme në rastin e marrjes së kredive, fshehjes së të ardhurave, mospagimit të taksave dhe pastrimit të parave e deri tek mashtrime kompjuterike dhe mashtrime me TVSH “Tatimi mbi vlerën e shtuar” etj.

2. Evazoni Tatimor

Të gjithë shtetet kanë nxjerrë dhe do të nxjerrin ligje dhe akte të ndryshme ligjore, me qëllim që të luftojnë evazionin si dhe të arrijnë qëllime të caktuara, të cilat janë të nevojshme në çdo shoqëri. Prandaj, në qoftë se dispozitat ligjore nuk respektohen, nuk zbatohen fare apo

zbatohen pjesërisht, atëherë qëllimi i ligjit nuk është arritur. Moszbatimi i ligjit dhe akteve të tjera juridike mund t'i shkaktojë dëme të mëdha shtetit. Për të detyruar personat që të respektojnë dhe zbatojnë ligjet dhe aktet e tjera juridike, shteti ndërmerr masa dhe veprime parandaluese, si për shembull:

- aplikon masa parandaluese, urdhëron apo sanksionon marrëdhëniet juridike nëpërmjet dispozitave specifike juridike ndaj atyre që nuk respektojnë normat e caktuara ligjore;
- ndërmerr masa dhe veprime konkrete në mënyrë që të imponojë respektimin e ligjit;
- propagandon dhe shpjegon motivet dhe qëllimet e ligjeve dhe dispozitave të tjera të miratuara, me qëllim që të ngrejë moralin, të rrisë solidaritetin dhe ndjenjën e patriotizmit te qytetarët;
- inicion hetime “*Hysi, V. Roli i sistemit të drejtësisë penale në parandalimin e kriminalitetit, Jeta Juridike, N.4/2010*” dhe ndjekje penale ndaj personave që nuk i respektojnë dispozitat ligjore
- merr masa të tjera të parashikuara në ligj, etj.

3. Nocioni, llojet dhe sanksionet e krimeve financiare

Krimet financiare janë krimet kundër pasurisë, që përfshijnë përfitimin e paligjshëm të pronësisë së pasurisë (që i përkasin një personi) së dikujt, përdorimin e tij personal dhe të përfitojnë. Krimet financiare mund të përfshijnë mashtrimin (mashtrim me subvencione, mashtrim kartë krediti, mashtrim me kredi, mashtrim me Tatimin mbi Vlerën e Shtuar, mashtrimet e letrave me vlerë (duke përfshirë tregtimin e brendshëm), mashtrimet etj.); vjedhja; mashtrimet apo truket e besimit; evazioni fiskal; ryshfeti; përvetësimi; vjedhjet e identitetit; pastrimit të parave; dhe falsifikim, duke përfshirë edhe prodhimin e falsifikim të parave dhe të mallrave të konsumit. Krimet financiare mund të përfshijnë akte të tjera penale, të tilla si krimi kompjuterik, abuzimit me të moshuarit, vjedhje, grabitje me armë, dhe krimet të dhunshëm edhe si grabitje apo vrasje. Krimet financiare mund të kryhen nga individët, korporatat ose nga grupe të krimit të organizuar. Viktimat mund të përfshijnë individët, korporatat, qeveritë, dhe ekonomi të tëra. Pra, krimet financiare janë “shkelje të kundërligjshme të normave juridike, nga e cila lind detyrimi ose përgjegjësia penale për kryesin (dhënie e kompensimit personal, pagesë e gjobës me para ose kompensim të dëmit)”. Ndër to përfshihen veprat penale, kundërvajtjet ekonomike etj.

Krimi financiar, pastrimi i parave, (një prej formave më tipike të krimit ekonomik – financiar përkufizohet si “një proces kompleks i fshehjes së origjinës së pasurive të siguruara në mënyrë ilegale”) dhe financimi i terrorizmit, përbëjnë një rrezik serioz për besueshmërinë e sistemit financiar. Ato cenojnë rëndë stabilitetin ekonomik e politik dhe progresin e vendeve demokratike, forcimin e zbatimit të ligjit, sistemin demokratik në Republikën e Shqipërisë, konkurrencën e lirë në ekonominë e tregut, si dhe stabilitetin e vendit në përgjithësi. Ato shkaktojnë disekuilibra në raportet e kërkesës dhe ofertës, si dhe të raporteve makroekonomike, krijojnë instabilitet dhe ndikojnë në mënyrë negative në tregun e këmbimeve valutore. Në Republikën e Shqipërisë ekzistojnë dhe funksionojnë një sërë institucionesh të përfshira në luftën kundër krimit ekonomik - financiar, si Prokuroria e Përgjithshme, Drejtoria e Përgjithshme e Tatimeve, Drejtoria e Përgjithshme e Doganave, Drejtoria e Policisë së Shtetit, Drejtoria e Përgjithshme e Parandalimit të Pastrimit të Parave Prokuroria e Përgjithshme, Autoriteti i Mbikëqyrjes Financiare, Rrjeti i Njësisë të Inteligjencës Financiare etj.

Krahas secilit ligj (mbi bankat, doganat, tatimet etj.) parashikohen masa ndëshkuese. Kjo

është pasojë e shumëllojshmërisë, kompleksitetit e sidomos dinamikës së materies financiare, e cila është vështirë të përmblihdhet dhe të përkufizohet juridikisht. Kriminaliteti definohet si dukuri shoqërore që manifestohet me kryerjen e veprave të rrezikshme për shoqërinë, të cilat janë të cilësuar me ligj si vepra penale. Kriminalistika është shkencë e cila gjen dhe zbaton metoda, procedura dhe mjete të përshtatshme për zbulimin, dëshmimin dhe parandalimin e veprave penale. Qëllim i vetëm i të gjitha këtyre veprimeve është shkatërrimi i kriminalitetit. Kriminaliteti ekonomik është tërësia e veprimeve kriminale, Prof. dr. Marjan Horvat, thotë se “krimet janë në fushën ekonomike. Krimi financiar është përvetësimi i pasurisë së tjetrit në mënyrë të kundërligjshme.” Në këndvështrim të këtij përcaktimi, paratë janë forma më e lehtë e përvetësimit dhe fshehjes së gjurmëve, ndërsa bankat dhe institucionet financiare janë vende në të cilat depozitohen paratë dhe dokumentet për kryesit e kriminalitetit financiar. Forma pak më të lehta të krimit ekonomik janë kundravajtjet. Ato kryhen nga persona të cilëve u është besuar një rol i caktuar ekonomik e financiar në shoqëri apo institucion. Ata mund të jenë menaxherë, drejtorë sektorësh, drejtues, punëtorë, kontabilistë, arkëtarë dhe persona të tjerë.

Ligjvënësi ka përcaktuar përgjegjësi për personat juridikë të cilët nuk i zbatojnë masat e sigurisë dhe mbikëqyrjes dhe kështu mundësojnë kryerjen e shkeljeve ekonomike, të cilat manifestohen në formë të shkeljeve financiare, mashtrimit ose përvetësimit të paligjshëm të pasurisë. Të gjitha shkeljet kanë pasoja negative dhe ligji parashikon sanksione me gjobë ose burgim. Për kundërvajtje penale të personave juridike masë efektive është gjobitja në raport me vlerën e pasojave që kanë ardhur si rezultat i shkeljes. Për zbulimin e kriminalitetit financiar procesi investigativ fillon me analizën financiare të dokumentacionit të shoqërisë tregtare apo institucioneve shtetërore, siç janë bankat, fondet e ndryshme, etj. Në esencën e analizës financiare nga aspekti i kriminalitetit është hulumtimi i përputhshmërisë së gjendjes fizike me gjendjen kontable, bilanci i gjendjes dhe bilanci i deklaruar, si edhe raportet financiare mbi gjendjen e pasurisë dhe atë të deklaruar. Këtu ka hapësirë të gjerë për veprime të kundërligjshme dhe përfitime financiare në dëm të aksionarëve, kreditorëve, partnerëve, shtetit dhe qytetarëve.

4. Mashtrimi. Dallimet nga krimet e tjera financiare

Në Kodin Penal “*shtuar paragrafi II me ligjin nr.8733, datë 24 .1.2001 Shqiptar*”, figura e veprës penale të mashtrimit parashikohet në nenin 143. Sipas këtij neni, “Vjedhja e pasurisë me anë të gënjeshtërs ose të shpërdorimit të besimit dënohet me gjobë ose me burgim gjerë në pesë vjet. Kjo veprë kur kryhet në bashkëpunim në dëm të disa personave ose më shumë se njëherë, dënohet me burgim nga tre gjer në dhjetë vjet, kur ka sjellë pasoja të rënda me burgim nga dhjetë gjer në njëzet vjet.” Kodi Penal siguron mbrojtje juridike penale nga mashtrimet (Sadikaj, 2010). Mashtrimet janë vepra penale me rrezikshmëri shoqërore dhe për këtë arsye Kodi parashikon edhe sanksione të përshtatshme kundër tyre. Objekti i krimit sipas Bozhëku(2011) janë marrëdhëniet juridike të vendosura për të siguruar të drejtën e pronësisë private ose publike, të personit juridik apo shtetëror si dhe të drejtat pasurore, paprekshmëritë e tyre nga mashtrimi të mbrojtura me legjislacionin penal nga veprimet ose mosveprimet kriminale. Në objektet e mashtrimit hyjnë jo vetëm pasuria në kuptimin e objektit material, por edhe të drejtat pasurore në kuptimin e gjerë të fjalës (Elezi, 2009).

Nga ana objektive krimi kryhet në mënyra të ndryshme, për përfitimin e pasurisë dhe të drejtave pasurore dhe shprehet me vënien në dorë të dokumenteve të ndryshme, apo pasurisë me anë të gënjeshtreve. Nëse përfitimet e nxjerra nuk kanë karakter pasuror, nuk kemi mashtrim, por mund të flasim për një figurë tjetër krimi siç mund të jetë p.sh shpërdorimi i

detyrës. Mashtrimi në përkufizimin e dhënë me ligj (*Elezi, 2004*) kryhet me anë gënjeshtre dhe shpërdorim të besimit, me anë veprimesh të kundërligjshme për të hedhur në dorë pasurinë e tjetrit, ose të drejta pasurore në dobi të tij apo të personave të tretë. Ky është një element thelbësor i mashtrimit dhe përbën kufirin e dallimit të tij nga veprimet juridike civile dhe krimeve të tjera kundër pasurisë si, vjedhja apo shpërdorimi. Pra, mënyra dhe mjeti i kryerjes së veprës penale të mashtrimit përbëjnë dallimin kryesor nga vjedhja. Subjekti i krimit mund të jetë çdo person që ka mbushur moshën për përgjegjësi penale dhe është i përgjegjshëm.

Nga ana subjektive mashtrimi kryhet kurdoherë me dashje të drejtpërdrejtë për të marrë pasurinë e personit fizik, personit juridik, apo shtetëror me qëllim për të nxjerrë përfitime materiale për vete ose për persona të tjerë. Për të pasur këtë vepër penale nuk është e nevojshme të ekzistojnë edhe elementët e tjerë si; bashkëpunimi në dëm të disa personave apo më shumë se një herë. Ndërsa, për sa i përket se ç'duhet kuptuar me “pasoje të rënde” këtë do ta zgjidhë praktika rast pas rasti dhe sipas etapave të zhvillimit ekonomik.

Neni 143 i Kodit Penal nuk parashikonte rrethana lehtësuese, dhe për këtë qëllim në nenin 143 u shtua një paragraf, “ Po kjo vepër e kryer në bashkëpunim ose në dëm të disa personave më shumë se një herë, dënohet me burgim nga tre gjer në dhjetë vjet, dhe kur ka sjellë pasoja të rënda dënohet me burgim nga dhjetë deri në njëzet vjet”.

4.1 Dallimi me vjedhjen

Elementi që e dallon figurën e mashtrimit nga figurat e tjera kundër pasurisë, pra edhe me vjedhjen, është mjeti me anën e të të cilit subjekti hedh në dorë pasurinë ose përfitimet e tjera pasurore, domethënë përdorimi i gënjeshtres dhe i shpërdorimit të besimit. Gjithashtu një fakt tjetër i rëndësishëm në dallim nga vjedhja është se në këtë të fundit kalimi i pasurisë nga pronari i ligjshëm tek subjekti kriminal realizohet në mungesë dëshire flagrante të pronarit ose poseduesit të ligjshëm. Dallim tjetër me vjedhjen gjejmë dhe në objekt. Kështu figura e mashtrimit ka si objekt edhe mbrojtjen e sendeve të paluajtshme dhe mbrojtjen reale të çdo të drejte pasurore.

4.2 Dallimi midis mashtrimit civil dhe penal

Përcaktimi që i bëhet krimit të mashtrimit në nenin 143 të Kodit penal është i pakushtëzuar, për pasojë kurdoherë që në një vepër të caktuar gjenden elementë të kësaj figure krimi, subjekti ka përgjegjësi penale (Bozheku, 2011). As formulimi i nenit, as ndonjë arsye tjetër ligjore nuk lejojnë që kur vërtetohet se në veprën e një personi janë të gjitha elementët e mashtrimit, të vihet në diskutim mundësia e moszbatimit të kësaj dispozite, e shkarkimit të tij nga përgjegjësia penale duke e konsideruar këtë vepër si marrëdhënie juridike civile, si mashtrim civil. Shpesh janë bërë përpjekje për të vendosur një kufi midis mashtrimit si krim dhe formave të tjera të mashtrimit që përdoren në fushën e marrëdhënieve civile pasurore midis palëve dhe që mund të jenë të lidhura vetëm me pasojë juridike civile, pra, me një fjalë dallimi midis mashtrimit penal dhe atij civil (Kodi Civil i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar, 1995). Kështu, mund të përmendim doktrinën italiane e atë të vendeve të tjera (Berislav 2002), që janë përpjekur ta bëjnë këtë dallim. Kështu sipas tyre, mendohej që ndërsa për ekzistencën e mashtrimit civil mjaftonte gënjeshtria e viktimës, prodhuar me çfarëdo mjeti, domethënë edhe me gënjeshtrenë e thjeshtë, për mashtrimin penal duhet diçka më tepër, e më saktë një aparat të jashtëm, një shfaqje në skenë që kishte për qëllim të përforconte faktet e deklaruara në mënyrë të gënjeshtërt. Nga këndvështrimi i të drejtës penale, Salihu (1995) nëpërmjet përkufizimit të së

drejtës penale, jep edhe nocionin e ligjit penal: “E drejta ligjore është nga se kjo degë e drejtësisë i rregullon çështjet në lëmin e saj vetëm me ligj, por jo me ndonjë akt tjetër. Dallimi justifikohet në përgjithësi si një domosdoshmëri për të krijuar kushtet për zhvillimin e një veprimtarie ligjore krejtësisht normale. Pra, dhe në doktrinën italiane ka humbur terren ideja e dallimit midis mashtrimit penal e atij civil. Kambovski (2007) e përkufizon ligjin penal si vijon: “Me ligj penal nënkuptohet dispozita ligjore me të cilën një sjellje njerëzore shpallet vepër penale, përcaktohen prezumimet për përgjegjësinë e veprës penale dhe përcaktohet dënimi, sanksion tjetër penalo – juridik, apo pasojë tjetër juridike e veprës penale”.

Mund të mbrohet më mirë pasuria e qytetarëve nga kjo veprimtari kriminale, e gjithashtu të mbrohet besimi reciprok që është bazë e domosdoshme në shkëmbimin midis qytetarëve. Kur bëhen veprime juridike ka mundësi që njëra ose tjetra nga palët kontraktuese të pësojë ndonjë dëm, i cili mund të konkretizohet që në momentin e kryerjes së veprimit ose më vonë, gjatë ekzekutimit të detyrimeve. Këto dëme të njëjës palë ose begatimi i palës tjetër pa shkak mund të ndodhin për arsye të ndryshme. Në qoftë se arsyeja e këtyre dëmeve ose e përfitimit të padrejtë nuk ka lidhje me qëndrimin e fajshëm të palës që përfiton ose pasurohet në dëm të tjetrit, domethënë, në qoftë se nuk del që marrja e pasurisë ose e të drejtave pasurore të jenë bërë duke shtyrë në gabim personin e dëmtuar, nuk mund të bëhet fjalë për mashtrim. Rëndësi të veçantë ka hetimi i plotë dhe i hollësishtëm i kushteve në të cilat i dëmtuari ka kryer veprimin juridik si dhe vlerësimin objektiv të tyre. Vjedhja me anë mashtrimi kryhet në çdo formë që zgjedh autori dhe qëllimi është shtënia në dorë e pasurisë dhe përvetimi i saj.

5. Shoqëritë tregtare në qendër të veprimeve kriminale

Mekanizmi kontrollues në shoqëritë tregtare realizohet nëpërmjet dy fazave: kontabilitetit analitik e financiar dhe kontrollit fizik-teknik me rastin e qarkullimit të vlerës jashtë shoqërisë. Gjatë qarkullimit të vlerës brenda dhe jashtë shoqërisë tregtare bëhet kontrolli i dokumenteve themelore, si: fletëhyrje, fletëdalje, faturë shoqërimi, fatura shitje, blerje, importit, gjendja e arkës dhe e bankës, etj. Format e falsifikimit të dokumentacionit themelor janë: falsifikimi i gjithë dokumentacionit themelor, shfrytëzimi i dokumentacionit të përdorur në veprimet e mëparshme duke ia ndryshuar datën dhe përmirësimi i dokumenteve ekzistuese, në pjesën që pasqyron sasinë dhe shumën e parave. Përmirësimi i dokumentit është forma më e shpeshtë e falsifikimit. Teknika e falsifikimit varet nga fakti se rriten apo zvogëlohen sasia dhe shuma. Gjatë kontrollit shpesh evidentohet se dokumentet themelore lëshohen në më shumë kopje: një kopje i jepet personit që e pranon mallin, një apo dy kopje i dërgohen kontabilitetit analitik, ndërsa një kopje mbetet në vendin e punës që e ka lëshuar dokumentin. Zakonisht, falsifikimi bëhet në kopjet që i dërgohen kontabilitetit analitik dhe në kopjen që i mbetet subjektit që e ka lëshuar atë, nuk falsifikohet dokumenti që e lëshon shoqëria që e ka pranuar apo e ka dorëzuar mallin apo paratë. Në të vërtetë, subjekti që pranon ose jep mall apo para e bën pranimin sasiar dhe cilësor, gjë që e vërteton pikërisht me dokumentin themelor. Kur dy kopje të dokumentit nuk përputhen, dëshmohet falsifikimi. Gjurmët e kryerjes së veprës mbeten në kontabilitet, gjatë krahasimit të dokumenteve të lëshuara.

Regjistrimi fiktiv në kontabilitet si formë e falsifikimit përdoret nga kontabilistët. Në praktikë hasen edhe falsifikime të dokumenteve përcjellëse, në qoftë se malli nxirret jashtë ndërmarrjes. Nëpërmjet vështrimit të dokumenteve, sidomos të elementeve grafike (harmonisë së tekstit, llojin e ngjyrës, lapsave kimikë, ngjyrës, vjetërsisë së letrës, dëmtimit të sipërfaqes së letrës, vendosjes së dokumenteve në dritë) mund të bëhet identifikimi i dokumenteve të dyshimta. Pas

kësaj bëhet krahasimi me kopje të tjera të dokumenteve dhe kontrollohet regjistrimi i tyre në kontabilitet. Prandaj, gjatë përpunimit kriminalistik të këtij grupimi, krijimi i versioneve bëhet sipas përpunimit të mënyrës dhe metodës së fshehjes së deficitit me falsifikim.

6. Korrupsioni dhe shpërdorimi i detyrës

Korrupsioni dhe keqpërdorimi janë sinonime për dukurinë e njëjtë, e cila përfshin formën e sulmit në të cilën shfrytëzohet pozita, autorizimet, fuqia dhe e drejta, që dalin nga statusi i personit që bën përvetësimin e të mirave materiale të paligjshme. Termi korrupsion përfshin mitmarrjen si formë e keqpërdorimit të pozitës dhe ndonjë të drejte, prandaj ky term është më i ngushtë se sa termi keqpërdorim. Termi shpërdorim, në kuptimin më të gjerë, përfshin shfrytëzimin e pozitës, autorizimeve apo fuqisë së ndikimit me qëllim përfitimi. Mënyra e kryerjes së korrupsionit dhe shpërdorimit të detyrës ka këto tipare:

- Nuk ka kontakt direkt me pronën, kështu që sulmet kryhen nëpërmjet shfrytëzimit të pozitës dhe në këtë formë realizohet përfitimi material;
- Forma e pronës është një nga tiparet që përcakton ndarjen e funksioneve për kontrolluesit;
- Statusi juridik i ndërmarrjes dhe gjendja në treg kanë ndikim të rëndësishëm në mënyrën e kryerjes së sulmit, si në raport me formën e manifestimit ashtu edhe në përmasat e sulmit;
- Shkalla e zhvillimit të marrëdhënieve organizative e strukturore dhe format e organizimit vetëqeverisës ndikojnë gjithashtu në formën dhe përmasat e krimit;
- Sistemi mbrojtës vepron te ky grup, pavarësisht prej formës në të cilën kryhet sulmi.
- Monopoli si mundësi për koncentrimin e fuqisë tregtare, për çështje siç është ndarja e mjeteve financiare ose mashtrimet tjera;
- Shpërdorimi i detyrës nëpërmjet shfrytëzimit të besimit;
- Shfrytëzimi i raporteve tregtare me sektorin privat si dhe përfitimi material nëpërmjet aktiviteteve jo ligjore;
- Grupi i korrupsionit dhe shpërdorimit të detyrës haset më së shpeshti në fushën e punëve komerciale, punëve me para, me investime, me kredi etj., por edhe në fushat në të cilat zgjidhen çështje të rëndësishme të qytetarëve, siç është ndarja e banesave, ndërtimi i shtëpisë, etj.

Në strukturën e kriminalitetit të zbuluar (Raport i Prokurorisë së Përgjithshme për gjendjen e kriminalitetit, 2013) korrupsioni dhe shpërdorimi i detyrës zënë rreth 4% të kriminalitetit, por kjo padyshim nuk është situata reale, madje nuk e shpreh as përafërsisht gjendjen reale. Gjurmët që lënë korrupsioni dhe shpërdorimi i detyrës varen nga mënyra e kryerjes. Disa prej tyre janë lehtë të dukshme, ndërsa disa të tjera duken vetëm kur të konstatohet pasoja e fundi në formë të humbjes apo dëmit të shkaktuar ose në formë të pasurimit të individit. Gama e formave korruptive është e gjerë, prej kryerjes së punëve që janë plotësisht legale e deri te kryerja e punëve që janë jolegale. Kur bëhet fjalë për punë legale janë të rëndësishme disa elemente anësore, si urgjenca, pagesa e rregullt, ekzistenca e më shumë konkurrentëve etj., të cilat e kushtëzojnë korrupsionin. Prej relacioneve dhe situatave varet edhe shfaqja e gjurmëve të deliktit: prej shenjave minimale e deri te dëshmitë e dukshme. Në qoftë se pagesa e “shërbimit” korruptiv shkon në dëm të ndërmarrjes, sulmi zakonisht bëhet nëpërmjet falsifikimit të dokumentacionit kontabël. Duhet të thuhet gjithashtu se disa fusha të caktuara të jetës janë

të rrezikuara pikërisht nga këto krime. Shtimi i rrezikut buron nga marrëdhëniet dhe situatat, siç janë: gjendja kritike e artikullit, shtimi i kërkesës, mundësia e marrjes së vendimeve për çështje vitale (kreditë, punësimi, shërimi, etj.). Njohja e indikatorëve korruptivë, sipas Raportit për monitorimin e Strategjisë Ndërsëktoriale të Drejtësisë, është bazë për parashikimin dhe konstatimin e përmasave dhe formave të kryerjes. Në ndonjë segment të shoqërisë, në ndonjë territor apo në ndonjë fushë të veprimit mund të shihen shenjat e të ashtuquajturës zonë korruptive. Kjo i hyn në punë sidomos orientimit të kontrollit kriminalistik dhe parandalimit.

Në bazë të prognozës kriminalistike është e mundur të bëhet përpunimi kriminalistik i versionit mbi formën dhe përmasat e korrupsionit dhe keqpërdorimit. Në mënyrë të ngjashme mund të orientohet edhe kontrolli kriminalistik ndaj zonave më të rrezikshme korruptive. Por, për shkak të natyrës dhe mënyrës së kryerjes është e mundur të bëhet zbulimi i tyre.

7. Bazat e kontrollit kriminalistik në aspektin e kriminalitetit financiar

Në bazë të njohjes së faktorit të koncentrimit të funksioneve dhe situatës afariste si edhe pozitës së ndërmarrjes treg, mund të bëhen vlerësime më precize mbi grupet themelore dhe format e manifestimit të mënyrave të kryerjes së sulmeve. Por, mundësitë e konstatimit janë të vështira, pasi një pjesë e gjurmëve mbi deliktin janë në botën e jashtme, ndërsa në shoqërinë tregtare shfaqen pasojat e dëmshme. Është e sigurt se njohja e kushteve të kontraktimit dhe njohja e çmimeve është një prej kërkesave paraprake për vlerësimin e sulmeve të mundshme në formë korrupsioni, por ky vlerësim është i mundur me pjesëmarrjen e ekspertëve kontabël. Te forma e marrjes së provizionit në bazë të eksportit dhe importit, gjurmët e provizionit gjenden të firma e huaj e cila e regjistron dhënien, meqë ai llogaritet si dalje, me rastin e tatimit. Në dokumentet kotable që i dorëzohen ndërmarrjes në vend, zakonisht nuk janë të dukshme të dhënat për provizionin e palejuar dhe marrjen e tij mbi çfarëdo bazë.

Kur bëhet fjalë për tregtinë, llogaritë personale nuk duhet të përfshihen në llogaritë e shoqërisë pasi pikërisht kjo njihet si një formë e krijimit ilegal të fondit “të zi”, investimeve në punë të paevidentuara dhe shmangies nga deklarimi nëpërmjet veprimeve të kundraligjshme, ku lidhur me këtë në kontabilitetin e ndërmarrjes nuk ka kurrfarë dokumentacioni. Por, në qoftë se këto janë “fonde të zeza” *“Bëhet fjalë në rastet kur kemi pastrim parash”* të ndërmarrjes, evidenca ekziston te personi që kryen veprimet financiare (faturat, urdhërpagesat e bankës, fletëtërheqjet nga llogaritë bankare, etj.) Për evidentimin e krimit është e rëndësishme të bëhet analiza e dokumenteve shoqëruese, sidomos dokumenteve për dërgimin, transportimin dhe magazinimin e mallit, të cilat shpesh shpesh te firma nga e cila është blerë malli, në mënyrë që të kryejmë një verifikim të dyfishtë dhe të saktë lidhur me vlefshmërinë e dokumentacionit duke evidentuar sipas rastit falsifikime të mundshme.

Zhvillimi i investigimit përqëndrohet te dokumentat kontabile, aty fshihet gjithçka. I njëjtë është edhe rasti i veprimeve të kontabilistëve në llogarinë rrjedhëse dhe në arkë apo me rastin e llogaritjes së obligimeve ndaj shtetit. Kontrolli realizohet edhe nëpërmjet llogarive bankare, në të cilën regjistrohen të gjitha ndryshimet, në bazë të dokumenteve dhe pasqyrës bankare të dërguar nga banka. Në bazë të pasqyrës bankare dhe eventualisht historikëve të veprimeve bankare, të dërguara nga banka, bëhet krahasimi i secilës hyrje dhe secilës dalje në llogarinë rrjedhëse. Formë tjetër e kontrollit është kontrolli nëpërmjet kontabilitetit analitik në lidhje me situatën financiare. P.sh. në qoftë se dyshohet në pagesën me PIOS nga blerësi, në gjendjen e bankës bëhet verifikimi i likuidimit, kurse në magazinë verifikohet lëvrimi i vetë mallit.

8. Konkluzione

Shpesh, krimet financiare kryhen me ndihmën ose nën maskën e veprimtarisë së një biznesi të ligjshëm. Prandaj, teksa një hetues i krimit financiar nuk ka nevojë të jetë kontabilist apo të ketë diplomë në administrim biznesi, përsëri është e dobishme që ai të njohë konceptet bazë të mënyrës se si funksionojnë bizneset në përgjithësi dhe si përcaktohet përgjegjësia e tyre penale. Shumica e aspekteve mbi mënyrën e organizimit të bizneseve në Shqipëri rregullohen specifikisht nga Ligji “Për Tregtarët dhe Shoqëritë Tregtare” Ligji Për Procedurat Tatimore dhe Ligji “Për Qendrën Kombëtare të Regjistrimit”. Një cilësim i rëndësishëm ka të bëjë me zbatueshmërinë e ligjit shqiptar ndaj bizneseve të cilat operojnë në një kontekst ndërkufitar, por jo vetëm. Interesant është fakti se ligji shqiptar për shoqëritë tregtare “*Ligji 9901 datë 14.4.2008 Për tregatët dhe shoqëritë tregtare*” në mënyrë të tërthortë ia lë në dorë themeluesve të vendosin nëse do t’ia nënshtrojnë biznesin e tyre ligjit shqiptar apo jo. Kjo pasi elementi përcaktues për zbatueshmërinë e ligjit shqiptar është vendndodhja e zyrave qendrore të shoqërisë në territorin shqiptar. Kjo vendndodhje i lihet zgjedhjes së pronarëve të shoqërisë, edhe në rast se shoqëria themelohet apo zhvillon biznesin e saj kryesor në Shqipëri. Biznesi në Shqipëri mund të ushtrohet ligjërisht në mënyra të ndryshme, por dy përfaqësojnë ndarjen kryesore, që janë tregtari dhe shoqëria tregtare. Dallimet kryesore ndremjet tyre qëndrojnë kryesisht në aspektet e personalitetit të tyre juridik.

Bibliografia

- Berislav Pavišić, La comparazione dei principali sistemi penali europei, Università degli Studi di Macerata, Facoltà di Giurisprudenza, Corso integrativo di Diritto e Procedu`ra Penale Comparati, dhjetor 2002
- Dennis J. Baker, The Right Not to be Criminalized: Demarcating Criminal Law’s Authority (Ashgate 2011) at chapter 3;
- Elezi, I. E drejta penale (pjesa e posaçme), ERIK, Tiranë 2010
- Elezi, I. Kaçupi, S. Haxhia, M. Komentari i Kodit Penal (pjesa e përgjithshme), Tiranë 2012
- Elezi, I., Komentari i shtesave dhe ndryshimeve të reja në Kodin Penal 2003–2004, Albin, Tiranë, 2004.
- Elezi, I. Komentari i shtesave dhe ndryshimeve në Kodin Penal (me ligjin nr. 23 datë 1.3.2012), Tiranë 2012
- Gjonça, L. Korrupsioni, vepra penale përbërëse, krimi i organizuar, Tiranë 2004
- Gjonçaj, L. Gjonçaj, G. Kriminologjia, botim 2009, Tiranë
- Islami, H., Hoxha, A., Panda, I., Procedura Penale, Tiranë 2003
- Kambovski, V. E drejta penale, pjesa e përgjithshme, SHB Furkan ISM, Shkup 2007
- Lascoumes, P., Serverin, E. Théories et pratiques de l’effectivité du Droit
- Manna, A. L’imputabilità nel codice penale albanese. Alcune considerazioni 2008
- Meçalla, N. Pastrimi i produkteve të veprës penale (temë doktorature), Fakulteti i Drejtësisë, Tiranë.
- Michalowski, R. J.. Order, Law and Crime: An Introduction to Criminology. New York: Random House. 1985
- Mustafa, A. Produktet e veprës penale nga këndvështrimi juridiko-penal dhe kriminologjik, Tiranë 2007
- Paliero, C. E. Il principio di effettivita nel diritto penale, editoriale scientifica, 2012
- Poda, Z. Lufta kundër krimit është çështje e të gjithëve, Gazeta Shqiptare, 3 mars 2010
- Portalis, Discourses préliminaire au Code civil
- Rodriges, Z. L. Organizata kriminale dhe sistemi i drejtësisë penale, Edit. Conares S.L. 2009,

Artikuj në revista juridike

- Bozheku, E. (2001). Analiza e veprës penale, Rëndësia e katalogimit të elementëve thelbësor të veprës penale: vlera teorike dhe aspekte praktike, Revista Jeta Juridike, N.2.

Hysi, V. (2010). Roli i sistemit të drejtësisë penale në parandalimin e kriminalitetit, Jeta Juridike, N.4.
Sollaku, Th. (2012). Problematika e ndjekjes penale në Shqipëri, Avokatia N.3.
Kodi i Procedurës Penale të Republikës së Shqipërisë, me ndryshime(1995).
Kodi Penal i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar (1995), Tiranë.
Kodi Civil i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar, (1995), Tiranë.
Kodi i Procedures Penale i Republikës së Shqipërisë, i ndryshuar, (1995), Tiranë.
Kushtetuta e Republikës së Shqipërisë (1998)
Ligj Nr.23 datë 1.3.2012
Ligj Nr. 144 datë 2.05.2013
Ligji për tregtarët dhe shoqëritë tregtare 9901 datë 14.04.2008
Raport i Prokurorisë së Përgjithshme për gjendjen e kriminalitetit, 2013
Raporti për monitorimin e Strategjisë Ndërsektoriale të Drejtësisë