

ბექა გოგატიშვილი

**გადასახადისათვის თავის არიდების სისხლისსამართლებრივი
პასუხისმგებლობის თავისებურებანი**

წარმოდგენილია სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი
თბილისი, 0178, საქართველო
2021 წელი

საავტორო უფლება © 2021 წელი, ბექა გოგატიშვილი

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი

იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

სამაგისტრო ნაშრომის ავტორი

სამაგისტრო ნაშრომის ავტორი ბექა გოგატიშვილი.

სამუშაო ადგილი-საქართველოს გაერთიანებული წყალმომარაგების კომპანია;

წოდება-მთავარი სპეციალისტი;

ელექტრონული ფოსტის მისამართი-gogatishvili.beka@gmail.com

ტელეფონი-593 00 00 27

ვადასტურებს, რომ სამაგისტრო ნაშრომი: დანაშაულისაგან თავის არიდება - სისხლის სამართლის დანაშაული

1. მომზადებულია ჩემს მიერ და იგი:

ა. არ არღვევს მესამე პირთა საავტორო უფლებებს საავტორო უფლებების შესახებ კანონმდებლობის შესაბამისად.

ბ. სრულად და ნაწილობრივ არ არის გამოყენებული მონოგრაფიები ჩემს ან სხვა ნებისმიერი პირის მიერ აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

გ. ვაცხადებ, რომ ჩემს მიერ შესამოწმებლად წარმოდგენილი ნაშრომის ელექტრონული და ნაბეჭდი ვერსიები ემთხვევა ერთმანეთს.

ავტორის ხელმოწერა:

თარიღი :

აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტი

იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

ვადასტურებ, რომ გავეცანი ბექა გოგატიშვილის მიერ შესრულებულ სამაგისტრო ნაშრომს დასახელებით: „გადასახადისაგან თავის არიდება - სისხლის სამართლის დანაშაული“ და ვაძლევთ რეკომენდაციას აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტის იურიდიულ და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის დასკვნითი გამოცდის/სამაგისტრო ნაშრომის დაცვის სპეციალური კომისიაში მის განხილვას სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი:

თარიღი :

რეზიუმე

თანამედროვე საზოგადოებაში გადასახადები ბიუჯეტის შემოსავლის ძირითადი წყაროა. გარდა ფისკალური ფუნქციისა, გადასახადები გამოიყენება, როგორც სახელმწიფოს ეკონომიკური გავლენის სპეციალური ინსტრუმენტი. ამ ინსტიტუტის მნიშვნელობა ასევე ხაზგასმულია საქართველოს კონსტიტუციაში (მუხლი 67). კერძოდ იმით, რომ ყველა ვალდებულია გადაიხადოს კანონიერად დადგენილი გადასახადები და მოსაკრებლები. ამრიგად, ამ ვალდებულების დარღვევა უნდა დადგეს სამართლიანობის წინაშე, კერძოდ, თუ ასეთი დარღვევა წარმოადგენს საზოგადოებრივ განსაკუთრებულ საფრთხეს, პირი პასუხს აგებს სისხლის სამართლის კანონის (მუხლი 218) შესაბამისად.

დღესდღეობით ძალიან გავრცელებულია გადასახადებისა და მოვალეობებისგან თავის არიდების შემმთხვევები. მიუხედავად საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმჯობესებისა და სისხლის სამართლის კანონმდებლობის გამოყენების ეფექტურობის გაზრდის მრავალი მცდელობისა, მრავალი საკითხი კვლავ გადაუჭრელი ან საკამათო რჩება, რომელთა გადაწყვეტა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია სისხლის სამართლის კანონმდებლობისთვის, ვინაიდან გავლენის იძულებითი ზომების გამოყენება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა პირის წინაშე სერიოზულად მოქმედებს მის ინტერესებზე და უფლებებზე.

გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში განზრახვის პრობლემა საკმარისად მრავალწახნაგოვანია, რის გამოც მისი ყველა ასპექტის განხილვა ერთ სისტემაში, ჩემს მიერ წარმოდგენილ ნაშრომში, შეუძლებელია. ასევე, დაუშვებელია პირისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრება მხოლოდ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე და რომ სავალდებულოა დადგინდეს განზრახ თავარიდებული გადასახადების მოცულობა, რისთვისაც თავის მხრივ აუცილებელია განისაზღვროს გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა. პირის წარმოდგენები საგადასახადო ვალდებულების შესახებ და სუბიექტური დამოკიდებულება გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით.

Abstract

In modern society, taxes are the main source of government revenue. In addition to its fiscal function, taxes are used as a special instrument of economic influence of the state. The importance of this institution is also emphasized in the Constitution of Georgia (Article 67). In particular, everyone is obliged to pay legally prescribed taxes and fees. Thus, breach of this obligation must be brought to justice, in particular if such breach poses a particular public danger, the person is liable under criminal law (Article 218).

Tax evasion crimes are very common nowadays. Despite many attempts to improve tax law and increase the effectiveness of criminal law enforcement, many issues remain unresolved or controversial, the resolution of which is particularly important for criminal law, as the use of coercive measures of criminal liability seriously affects a person's interests and rights.

The problem of intent in a tax evasion case is multifaceted enough that it is impossible to discuss all aspects of it in one system, in my paper. Also, it is inadmissible to impose criminal liability on a person only on the basis of a tax audit act and that it is mandatory to determine the amount of intentionally evaded taxes, for which in turn it is necessary to determine the possibility of paying the tax. The person's perceptions of the tax liability and the subjective attitude towards the payment of the tax.

შინაარსი

რეზიუმე.....	4
Abstract	5
შესავალი	7
თავი I. გადასახადისაგან თავის არიდება, როგორც საგადასახადო დანაშაულის კონცეფცია	11
1.1 დანაშაულის განვითარების ეტაპები	11
1.2 დანაშაულის საგადასახადო და სისხლისსამართლებრივი დახასიათება	15
1.3 დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლის ხერხები.....	20
1.4 საგამოძიებო და სისხლისსამართლებრივი დევნის განმახორციელებელი ორგანოები	25
თავი II. გადასახადისათვის თავის არიდების მომიჯნავე დანაშაულები და მათი დამახასიათებელი ნიშნები	30
2.1 ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით ...	30
2.2 უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა.....	32
2.3 უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია (ფულის გათეთრება)	34
2.4 თაღლითობა და ქონებრივი დაზიანება მოტყუებით	36
შედეგები და მათი განსჯა	Error! Bookmark not defined.
თავი III. გადასახადისაგან თავის არიდების განზრახვის დადგენის პრობლემა სისხლის სამართალში.....	39
თავი IV. გადასახადისათვის თავის არიდების პასუხისმგებლობა ევროპის ქვეყნების სისხლის სამართალში	50
(შედარებითი ანალიზი).....	50
4.1 საფრანგეთი	51
4.2 გერმანია	55
4.3 ესპანეთი.....	59
4.4 იტალია.....	62
დასკვნა	65
გამოყენებული ლიტერატურა	68

შესავალი

საკვლევი თემის აქტუალობა. საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობები ნებისმიერი ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის მნიშვნელოვანი კომპონენტია, რომელიც უზრუნველყოფს მის სტაბილურ განვითარებას. სახელმწიფო ყოველთვის ცდილობდა მათ მაქსიმალურად დაცვას სხვადასხვა, პირველ რიგში, კრიმინალური, ხელყოფისაგან.

საქართველოს ხელისუფლება, ისევე როგორ მსოფლიო ქვეყნების ხელისუფლებები, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებენ სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობისაგან საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების დაცვას. ვინაიდან, ასეთი ქმედებები ეკონომიკის განვითარებასა და საგადასახადო სისტემის რეფორმირებაში მნიშვნელოვან ზიანს აყენებენ ქვეყნის ინტერესებს.

საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების სისხლისსამართლებრივი დაცვის პრაქტიკა უამრავ თეორიულ და პრაქტიკულ პრობლემას ავლენს, რაც მოითხოვს მეცნიერულ კვლევას და შესაბამისად საკანონმდებლო რეგულაციათა მოწესრიგებას. სამართალდამცავი ორგანოების წარმომადგენლები, მოსამართლეები ყოველთვის სწორედ ვერ ახდენენ საგადასახადო დანაშაულებისა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევების კვალიფიკაციას, დანაშაულის ჩამდენ პირთა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისა და სასჯელისგან გათავისუფლების საკითხებს.

საგადასახადო დანაშაულების დისპოზიციები **ბლანკეტურია** და ემყარება საგადასახადო, სამოქალაქო, ფინანსურ, საბიუჯეტო კანონმდებლობას. მათი უმეტესი ნაწილი დაქვემდებარებულია საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებზე, რომლებიც მუდმივად განიცდის იცვლებებსა და დამატებებსა.

საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის ანალიზი ნათლად წარმოაჩენს სახელმწიფოს არათანმიმდევრულ პოლიტიკას კრიმინალურ სეგმენტთან დაკავშირებით. საგადასახადო დანაშაულის

ზრდა განსაზღვრავს ქვეყნის ბიუჯეტისთვის მიყენებული ზიანის ოდენობის, რაც გადასახადების გადახდის სფეროში, გარკვეულწილად სისხლის სამართლის ნორმების არაეფექტურობაზე მიუთითებს. გადასახადების გადაუხდელობა საფრთხეს წარმოადგენს ქვეყნის ფინანსური სისტემისთვის. ამიტომაც, ამ მხრივ, საგადასახადო სისტემას უდიდესი როლი აკისრია.

სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში საგადასახადო დანაშაულთან მიმართებაში ბოლო წლების მანძილზე განხორციელებულმა ცვლილებებმა, რომელსაც მიზანსაც წარმოადგენდა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ზომების გაუმჯობესება- მოსალოდნელ შედეგს ვერ მიაღწია. პირიქით, თითოეულმა ახალმა ცვლილებამ ახალი პრობლემები წარმოშვა სამართალდამცავი პრაქტიკისა თუ სამეცნიერო კუთხის თვალსაზრისით..

კვლევის ობიექტი და საგანი. კვლევის ობიექტია ის საზოგადოებრივი ურთიერთობები და ამ ურთიერთობათა მონაწილე მხარეთა უფლებები და მოვალეობები, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადების თავისარიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დადგენა და განხორციელება. ხოლო, კვლევის საგანია: მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები, რომლებიც განსაზღვრევენ სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადებისაგან თავის არიდებისთვის; საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით განსაზღვრული სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის დადგენა საგადასახადო დანაშაულებისათვის; სამეცნიერო შრომები, რომლებიც ეძღვნება შესასწავლ თემას; ევროპის ქვეყნების საკანონმდებლო ნორმები აღნიშნულ სფეროში.

კვლევის მიზანი და ამოცანები. სამაგისტრო ნაშრომის კვლევის მიზანს წარმოადგენს სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში არსებული საგადასახადო დანაშაულის - კერძოდ, გადასახადისაგან თავის არიდების საკანონმდებლო ნორმისა სხვა რეგულაციათა, სამართლებრივი ანალიზი,

მათი გამოყენების პრაქტიკის შესახებ მეცნიერულად დასაბუთებული წინადადებათა შემუშავება.

ამ მიზნის მიღწევა უზრუნველყოფილია შემდეგი ამოცანებით:

- გადასახადებისაგან თავის არიდების მახასიათებლების ანალიზი ქვეყნის საზოგადოებრივი და ეკონომიკური საფრთხის რაკურსში;
- გადასახადისათვის თავის არიდება, როგორც სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი: წარმოშობა და განვითარება საქართველოში;
- სუბიექტური მხარის - განზრახვის დადგენის მნიშვნელობა გადასახადისაგან თავის არიდების სწორი კვალიფიკაციისათვის;
- უცხოური სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შედარებითი ანალიზი, რომელიც არეგულირებს პასუხისმგებლობას საგადასახადო დანაშაულისთვის;
- გადახდისაგან თავის არიდების მაკვალიფიცირებელი გარემოებები და მომიჯნავე დანაშაულებები;

კვლევის მეთოდები. ნაშრომზე მუშაობისას გამოყენებულია ზოგადი სამეცნიერო (ინდუქცია, დედუქცია, ანალიზი, სინთეზი, შედარებითი, სისტემური) და სპეციალური (ისტორიული, სისტემური და შედარებითი) კვლევის მეთოდები.

ისტორიულმა მიდგომამ შესაძლებელი გახადა ქართული საგადასახადო დანაშაულებისათვის პასუხისმგებლობის ნორმების ფორმირებისა და შემუშავების პროცესის დადგენა სისხლის სამართალში. შედარებითი იურიდიული მეთოდის გამოყენებით გამოვლინდა არაერთი უცხო ქვეყნის სისხლის სამართლის კანონმდებლობის მახასიათებლები, საგადასახადო სფეროში დანაშაულისათვის პასუხისმგებლობის უზრუნველყოფა. სისტემური მიდგომით შესაძლებელი გახდა კვლევის ობიექტის სტრუქტურის შესწავლა საგადასახადო დანაშაულებებში და ადგილი ეკონომიკური დანაშაულების სისტემაში.

კვლევის სამეცნიერო სიახლე მდგომარეობს: ქართული და უცხოური სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესწავლის, ანალიზის, სასამართლო პრაქტიკის მასალების, სამეცნიერო ლიტერატურის, აგრეთვე საკუთარი ხედვის საფუძველზე შემუშავებულ წინადადებებში და რეკომენდაციებში, რომლებიც ემსახურება საბოლოო ჯამში გადასახადების თავიდან აცილების პრევენციას.

კვლევის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ ნაშრომში წარმოდგენილი მოსაზრებები და წინადადებები შეიძლება გამოყენებულ იქნას სამეცნიერო მუშაობაში ეკონომიკური საქმიანობის სფეროში საგადასახადო დანაშაულების პრობლემების შემდგომი განხილვისას; საკანონმდებლო საქმიანობაში გადასახადებისათვის თავიდან აცილების სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის რეგულირების გაუმჯობესების მიზნით; სამართალდამცავი ორგანოების პრაქტიკაში დანაშაულების საგადასახადო კომპოზიციების აღსრულების სადავო ასპექტების გარკვევაში.

ნაშრომის სტრუქტურა. წინამდებარე ნაშრომი შედგება შესავალის, ძირითადი ნაწილის (ლიტერატურის მიმოხილვის და კვლევის შედეგებისა და განსჯით, რომელიც ჩაშლილია თავებად და ქვეთავებად), დასკვნისა და გამოყენებული ლიტერატურისაგან.

თავი I. გადასახადისაგან თავის არიდება, როგორც საგადასახადო დანაშაულის კონცეფცია

1.1 დანაშაულის განვითარების ეტაპები

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება, საზღვარგარეთიდან, რაც შეიძლება მეტი ინვესტიციების მოზიდვა, მეწარმეებისათვის ხელსაყრელი და კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნა, რაც ბუნებრივია პროდუქციის ზრდაზე, ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე სასიკეთოდ აისახება.

ამიტომაც, დღის წესრიგში დგას არამარტო საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესება, არამედ ამ მიმართულებით სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის დახვეწა, მათი ლიბერალიზაცია და მათში პასუხისმგებლობასთან ერთად უმარტივესად წამახალისებელი ნორმების გათვალისწინება.

გადასახადები - ერთ-ერთ უძველეს, ამასთანავე უაღრესად აქტუალურ სამართლებრივ და ეკონომიკურ კატეგორიებს განეკუთვნებიან. ეს უპირველეს ყოვლისა განპირობებულია იმით, რომ ნებისმიერ სახელმწიფოში საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს მისი არსებობის უმთავრეს საფუძველს. საგადასახადო სისტემის სტრუქტურის მოწყობა ფუნქციონირებასა და მისი ყველა ელემენტის ჰარმონიულ ურთიერთობაზე ბევრადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს ფინანსური მდგომარეობა.

ისიც აღსანიშნავია, რომ საქართველოში ეკონომიკური და პოლიტიკური პროცესების ცვლილებასთან ერთად საგადასახადო სისტემაც ვითარდებოდა, სახეს იცვლიდა. ქართული საგადასახადო სისტემის „ემბრიონი“ ჯერ კიდევ ფეოდალურ საქართველოში ჩაისახა, დღეს კი ჩვენ უკვე საკმაოდ დახვეწილ საგადასახადო კანონმდებლობას ვხვდებით,

რომელსაც ყველა ის ძირითადი ნიშან-თვისება ახასიათებს, რაც ქვეყნის სასიცოცხლო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისთვისაა აუცილებელი.¹

სანამ უშუალოდ განსახილველ პრობლემას შევხებით, მანამ, ურიგო არ იქნება, თუკი მოკლედ მიმოვიხილავთ ძველ ქართულ საგადასახადო სისტემას და ზოგადად მაინც გავცნობით ქართული საგადასახადო კანონმდებლობის ფესვებს.

თავდაპირველად, უნდა აღვნიშნოთ, რომ გადასახადი პირველად, ჯერ კიდევ, ძვ.წ. აღ 2390 წელს ანტიკურ ეგვიპტეში გვხვდება, მაშინ როდესაც ფარაონები აწესებდნენ გადასახადს მარცვლეულზე². ასევე, სავალდებულო გადასახადის საკითხს ბიბლიაში ვხვდებით - „ასეთი წესია დღემდე დადგენილი იოსებისგან ეგვიპტის მიწებზე: მეხუთედი ფარაონისაა“³. თუ გადავხედავთ ისტორიას გადასახადის გადამხდელები იყვნენ დაბალი რანგის მქონე პირები, რომლებიც როგორც მოსავლიდან მიღებულ ნაწილს უნაწილებდნენ მმართველებს, აგრეთვე იძულებითი შრომის საფუძველზე იხდიდნენ გადასახადებს.⁴

ვეოდალური საქართველოს საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთი მთავარი ელემენტი იძულებითი ღონისძიებების გამოყენება იყო. მეურნეობის ნატურალური ხასიათი და ფულადი მეურნეობის განუვითარებლობა იმით იყო განპირობებული, რომ ძირითადი მწარმოებელი ძალა გლეხები გადასახადებს ნატურით იხდიდნენ, იმისდა მიხედვით, თუ რისი წარმოება შეეძლოთ, ხოლო ფულადი გადასახადი ძალზე უმნიშვნელო იყო. იმდროისათვის დამახასიათებელი იყო გადასახადების თვითნებურად გაწერა, რასაც უდიდესი არევ-დარევა შეჰქონდა სახელმწიფოს მართვა-

¹ მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011. სტუ, გვ. 113

² David F. Burg, A world history of tax rebellions, Inc. New York London, 2004, 9.

³ ძველი აღთქმა, დაბადება, თავი 47-26 (ასეთი წესია დღემდე დადგენილი იოსებისგან ეგვიპტის მიწებზე: მეხუთედი ფარაონისაა. მხოლოდ ქურუმთა მიწები არ ეკუთვნის ფარაონს).

⁴ ვახტანგ VI, დასტურლამალი მეფის ვახტანგ მეექვსისა, რედაქტორი: პეტრე უმიკაშვილი, ტფილისი ლ. გ. კრამარენკოს სტამბა, 1886, 34.

გამგეობის საქმეში, ამას თან სდევდა ფეოდალებზე თავდასხმა, გლეხების ადგილებიდან აყრა და საქართველოს სხვადასხვა რეგიონში მიგრაცია.

გლეხთა გადასახადების ერთიან სისტემაში მოყვანის მიზნით ვახტანგ VI-ის მეფობის დროს სამეფო კარმა სამეფო და სადედოფლო მამულებისათვის ერთიანი აქტი „დასტურლამალი“ შეადგინა. მასში დაწვრილებით არის გაწერილი სამეფო და სადედოფლო სოფლების გლეხთა გადასახადები. ეს გადასახადები შედგებოდა: სახელმწიფო, სამოხელეო შემთხვევებთან დაკავშირებული გადასახადებისაგან და საეკლესიო გადასახადებისაგან.

„დასტურლამალის“ მიხედვით, სამეფო მამულებში გადასახადებს გლეხებისაგან მოურავი, ნაცვალი და მამასახლისი იღებდნენ, ხოლო იმავე გადასახადებს სხვა საფეოდალოებში - ფეოდალები და მისი მოხელეები იღებდნენ, ხოლო მეფე გადასახადს ფეოდალებისაგან იღებდა⁵, ამასთანავე, იკრძალებოდა ფეოდალების მიერ თვითნებურად გადასახადების დაწესება.⁶

ნიშანდობლივია ის გარემოებაც, რომ „დასტურლამალში“ დაწვრილებითაა ჩამოთვლილი გადასახადები და მისი სახელები, მაგრამ იმაზე, თუ გლეხები მასზე დაკისრებულ გადასახადს არ გადაიხდიდა, რა სასჯელი დაეკისრებოდა არაფერია ნათქვამი.

მაგრამ, თუ გავითვალისწინებთ იმ პერიოდის ყმა გლეხთა კაბალურ მდგომარეობას და კანონმდებლობის მოთხოვბენს, რომ ბატონის ნებართვის გარეშე არ შეეძლო რაიმეს გაყიდვა, ბატონის ნებართვის გარეშე გლეხს არ შეეძლო თავდებად დადგომა⁷ და ა.შ., ადვილი წარმოსადგენია იმ დროს

⁵ სურგულაძე ივ.მ, ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფო და სამართლის ისტორიიდან, გამ. „ცოდნა“, თბილისი, 1963, გვ. 168-169

⁶ მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011. სტუ, გვ. 114

⁷ ვახტანგ VI, დასტურლამალი მეფის ვახტანგ მეექვსისა, რედაქტორი: პეტრე უმიკაშვილი, ტფილისი ლ. გ. კრამარენკოს სტამბა, 1886, მუხლი 260

გადასახადების გადახდის რა იძულებითი ღინისძიებები შეიძლებოდა გამოყენებულიყო.

ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნიდან ირკვევა, რომ კანონმდებელმა კარგად იცოდა გლეხების განწყობა, თუ ყმამ შეიტყო, რომ „ბატონს ჩემს მოვრჩეობო, ბევრი ავი იქნებაო“⁸. კანონმდებლის აზრით, გლეხები ისე უნდა იყვნენ დაშინებულნი, თავზარდაცემულნი, რომ არც კი შეეძლოთ იმაზე ფიქრი, იმის წარმოდგენა, რომ ბატონებს თავიდან მოცილებდნენ, თორემ ძნელი იქნება მათი დამორჩილება.⁹

ამასთანავე, ქათული სამართლის წყაროებში მოიპოვება არაერთი შემთხვევა, როდესაც მეფე ცალკეული სახის სოფლებს ათავისუფლებდა ცალკეული სახის გადასახადებისაგან. მაგ. ერეკლე I-ის 1682 წლის ერთ-ერთი სიგელის მიხედვით მანგლისის ეკლესიის გლეხები გათავისუფლდნენ ღალის, კოდისპურისა და სხვა გადასახადებისაგან; როსტომ მეფე 1658 წლის თავის ერთ-ერთი წყალობის სიგელით ათავისუფლებს სოფელ დარბაზის გლეხებს ღალის, კოდისპურისა და სხვა გადასახადებისაგან და ა.შ., რაც ალბათ, იმდროინდელი ხელისუფლების მხრიდან მოსახლეობისადმი ჰუმანურ დამოკიდებულებად უნდა მივიჩნიოთ.

საქართველოს რუსეთთან მიერთების შემდეგ, რუსეთის იმპერიამ არ შეასრულა გეორგიევსკის ტრაქტატით გათვალისწინებული პირობები და საქართველოს იძულებით თავს მოახვია რუსეთში მოქმედი საგადასახადო სისტემა.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის რუსეთში დაწესებული იყო სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. კერძოდ, „სახელმწიფოს შემოსავლის წინააღმდეგ მიმართულ დანაშაულობებსა და გადაცდომები“ დებულების მე-7 განყოფილება ითვალისწინებდა სხვადასხვა დროს

⁸ ვახტანგ VI, დასტურლამალი მეფის ვახტანგ მეექვსისა, რედაქტორი: პეტრე უმიკაშვილი, ტფილისი ლ. გ. კრამარენკოს სტამბა, 1886, მუხლი 259.

⁹ სურგულაძე ივ.მ, ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფო და სამართლის ისტორიიდან, გამ. „ცოდნა“, თბილისი, 1963, გვ. 170

განსხვავებულ სანქციებს ჯარიმიდან დაწყებული საკონტროლო სამუშაოებამდე.¹⁰

ყოფილ საბჭოთა კავშირშიც გადასახადის გადაუხდელობისათვის დაწესებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა. კერძოდ, საქართველოს სსრ სისხლის სამართლის კოდექსის 83-ე მუხლი ითვალისწინებდა ომიანობის პერიოდში ბეგარის შესრულებისათვის ან გადასახადთა გადახდისათვის თავის არიდებს.

1.2 დანაშაულის საგადასახადო და სისხლისსამართლებრივი დახასიათება

დღეისათვის გადასახადებისაგან თავის არიდება ერთ-ერთი სოციალურად საშიში ეკონომიკური დანაშაულია, რაც ართულებს სახელმწიფო ბიუჯეტისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა ბიუჯეტის ფორმირებას და ზიანს აყენებს ქვეყნის საფინანსო მდგომარეობას, ამიტომაც განსახილვევი დანაშაულის უშუალო ობიექტია სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესები.

„მუხლი 218. გადასახადისათვის თავის არიდება

1. დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება, – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამიდან ხუთ წლამდე.

2. იგივე ქმედება, ჩადენილი:

ა) არაერთგზის;

ბ) განსაკუთრებით დიდი ოდენობით,

გ) წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ, –

ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ხუთიდან რვა წლამდე.

¹⁰ Ташкинина А. В., Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов в дореволюционной России, журнал Законность, 2005, №8, с. 55-61

3. ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისება გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით, – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორიდან სამ წლამდე.

შენიშვნა:

1. ამ მუხლში დიდ ოდენობად ითვლება, როდესაც გადასახდელი გადასახადის თანხა აღემატება ასი ათას ლარს, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად – როდესაც თანხა აღემატება ას ორმოცდაათი ათას ლარს.

2. პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე.“¹¹

ასე რომ, თავდაპირველად აუცილებელია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ელემენტების შესწავლა, რომლებიც თავისი ხასიათით ბლანკეტურია, საჭიროა კანონის სხვა დარგებისა და სხვა მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების ნორმების შესწავლა. კერძოდ, ეს ეხება საგადასახადო კანონის შესაბამისი დებულებების შესწავლას. შემდეგ, ამ დანაშაულთა კვალიფიკაციის მახასიათებლების დადგენა და გადასახადების თავიდან აცილებისთვის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული საკითხის შესწავლა. ასევე, სამუშაოს ზემოხსენებული ელემენტების შესწავლისას, არსებული პრობლემების იდენტიფიცირება და დასკვნებში მითითება მათი გადაჭრის გზების შესახებ.¹²

¹¹ საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ. N1183-IIIს. 13.07.2017. საქართველოს პარლამენტი. წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=231>

¹² მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011. სტუ, გვ. 114

საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობა პასუხისმგებლობის დიფერენციაციას არ ახდენს გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური ან იურიდიული პირებისათვის, მაგრამ ფიზიკური პირი სისხლის სამართლის წესით პასუხს აგებს მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადის გადახდაზე თავის არიდებისათვის¹³. რაც შეეხება იურიდიულ პირებს, გადასახადით დასაბეგრი მათი ობიექტების წრე უფრო ფართოა (მოგება, ქონება, პროდუქციის დამატებითი ღირებულება, სამუშაო და მომსახურება და კანონით დადგენილი სხვა ობიექტები).

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლში გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა გადასახადებისაგან თავის არიდებასთან დაკავშირებით. ვინაიდან, ზემოხსენებული დანაშაულისა და ქმედების შემადგენლობა ბლანკეტურია, ამიტომაც გადასახადის სახეების, გადასახადის გადამხდელებისა და გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების დასადგენად უნდა ვიხელმძღვანელოთ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით. ასე მაგალითად, საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან საქართველოს მოქალაქეები, უცხო ქვეყნის მოქალაქეები და მოქალაქეობის არმქონე პირები. კანონი ჩამოთვლის ფიზიკური პირების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტებს. ზოგადად იგი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც კალენდარულ წელიწადში მიღებული ერთობლივი შემოსავალი - ფულადი ან ნატურალური ფორმით. ფიზიკური პირები მოვალენი არიან აღრიცხონ მიღებული შემოსავლები, წარადგინონ დეკლარაციები შემოსავლების შესახებ დადგენილი ფორმით, დროულად და სრულად შეიტანონ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხები.

რაც შეეხება იურიდიულ პირებს, საგადასახადო კოდექსი ადგენს შემდეგ გადასახადებს და მოსაკრებლებს: მოგების, საშემოსავლო, დღგ, აქციზის,

¹³ თუ საგადასახადო წლის განმავლობაში ფიზიკური პირის ოჯახის შემოსავალი აღემატება 40 000 ლარს, მაშინ ის ვალდებულია ამის დეკლარირება მოახდინოს და ქონების გადასახადი გადაიხადოს.

ქონების, საბაჟო გადასახადი, მოსაკრებელი მუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი და სხვა (6 გადასახადი, 12 მოსაკრებელი).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, „ყოველი კონკრეტული გადასახადის სახის მიხედვით კოდექსი ადგენს გადასახადის გადამხდელს. გადასახადის გადამხდელად ყოველთვის წარმოდგება პირი, რომელიც შეიძლება არ იყოს ფიზიკური ან იურიდიული პირი, სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად.“¹⁴ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული/ დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი (მუხლი 53).¹⁵

ამდენად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადამხდელეზად მოიაზრებს პირებს, რომლებიც ახორციელებენ „ეკონომიკურ საქმიანობას“, ხოლო საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კონპენსციის მისარებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგისა, აღნიშნულის გამო ისინი ვალდებულნი არიან დადგენილი წესით და პირობებით გადაიხადონ გადასახადები.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ობიექტური მხარე გამოიხატება დიდი ოდენობით გადასახადისაგან თავის არიდებაში. თავის არიდების ხერხი სხვადასხვაგვარია, რაც შეიძლება იყოს მოქმედებაც და უმოქმედობაც. ეს

¹⁴ ნადარაია ლ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი. §§1-155. თბილისი, 2012, გვ. 194

¹⁵ მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011. სტუ, გვ. 114-115

დამოკიდებულებულია კონკრეტული სახის გადასახადის გამოაშკარავებაზე.¹⁶

გადასახადისაგან თავის არიდების ხერხი შეიძლება მრავალგვარი იყოს, მაგრამ ქმედების დანაშაულის კვალიფიკაციისათვის ამას არავითარი მნიშვნელობა არ ენიჭება და შეიძლება ის მიღებული იქნეს მხედველობაში სასჯელის დანიშვნის დროს.

ამ შემთხვევაში სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რომ გადაუხდელი გადასახადი დიდი ოდენობით იყოს.

დანაშაული კი, როგორც წესი, დამთავრებულად ითვლება, თუკი გავიდა ის დრო, რა დროშიც უნდა მომხდარიყო გადასახადის გადახდა, მაგრამ ეს დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელი სახის გადასახადის გადაუხდელობასთან გვაქვს საქმე, რაც სასამართლოს მსჯელობის საგანი უნდა გახდეს.

დანაშაულის ბუნებიდან გამომდინარე, დანაშაულის თანამონაწილენი შეიძლება იყვნენ სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის მოხელეები, რომლებიც განზრახ ხელს უწყობენ გადასახადის თავის არიდებას, ასეთ შემთხვევაში მათი ქმედება დაკვალიფიცირდება დანაშაულის ერთობლიობით სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლისა და სამოხელეო დანაშაულის კონკრეტული მუხლით.¹⁷

218-ე მუხლის მე-2 ნაწილით პასუხისმგებლობის მაკვალიფიცირებელ გარემოებებს წარმოადგენს ამ ქმედების არაერთგზის ჩადენა, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-15 მუხლის თანახმად, არაერთგზისი დანაშაული ნიშნავს წინათ ნასამართლევ პირის მიერ ამ კოდექსის იმავე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენას, სხვა სიტყვებით, რომ

¹⁶ მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011. სტუ, გვ. 116

¹⁷ ნადარაია ლ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი. §§1-155. თბილისი, 2012, გვ. 194

ვთქვით, თუკი პირმა მეორედ ჩაიდინა სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედება. ამასთანავე, დანაშაული არაერთგზის ჩადენილად ითვლება, თუკი კანონით დადგენილი წესით პირი წინათ ჩადენილი დანაშაულისთვის გათავისუფლებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან ან/და თუ მას წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის ნასამართლეობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული ჰქონდა.¹⁸

218-ე მუხლის შენიშვნაში კანონმდებლობის მიერ შემუშავებულია წამახალისებელი ნორმა, კერძოდ, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე.¹⁹

1.3 დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლის ხერხები

როგორც უკე აღვნიშნეთ, გადასახადები ნებისმიერი სახელმწიფოს უცილობელი ატრიბუტია, რომლის წარმოშობაც უძველესი დროიდან იღებს სათავეს. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ნებისმიერ სახელმწიფოში იმპერატიულ ხასიათს ატარებს. მისი ოდენობა და გადახდის წესი ცალმხრივად დგინდება ცენტრალური ან ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ. აქვე, უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის წარმოშობასთან ერთად საზოგადოებაში გაჩნდა ურჩი გადამხდელები, ანუ პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების სრული მოცულობით გადახდას. მაგრამ, ვინაიდან გადასახადებს მნიშვნელოვანი როლი აკისრიათ ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში, სახელმწიფოს არსებობა და განვითარება, ამიტომ, იგი

¹⁸ სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი I, მეოთხე გამოცემა, თბილისი, 2011, გვ. 503

¹⁹ იქვე.

განუყოფლადაა დაკავშირებული გადასახადების არსებობასთან. შესაბამისად, ნებისმიერი სახელმწიფოს ერთ-ერთი ვალდებულებაა დაუნდობლად შეებრძოლოს გადასახადებისგან თავის არიდებას.²⁰

ყოველ სახელმწიფოს გააჩნია გადასახადისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის მეთოდები, რომლებიც თავისი სამართლებრივი ბუნებიდან გამომდინარე განსხვავებულია. აღნიშნულ დანაშაულთან ბრძოლის მეთოდების მრავალფეროვნება გარკვეულწილად დაკავშირებულია გადასახადისაგან თავის არიდების ხერხების მრავალფეროვნებასთან და ისინი შესაძლებელია გაერთიანდნენ სხვადასხვა ჯგუფებში:

- ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებში საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების არჩვენება (ან ნაწულობრივ ჩვენება). ხელშეკრულების დადება დოკუმენტური გაფორმების გარეშე. სასაქონლო, მატერიალური და სხვა სახსრების აღურიცხაობა;
- დაუსაბუთებელი შეღავათები და ჩამოწერები;
- ეკონომიკური მაჩვენებლების დამახინჯება დასაბეგრი ბაზის შემცირების გზით. კერძოდ: შექმნილ მომსახურებაზე, შექმნილ მასალა/ნედლეულზე გაწეული ხარჯების ხელოვნურად გაზრდა;
- დაბეგვრის ობიექტის მაჩვენებლების დამახინჯება, რეალიზებული პროდუქციის/მომსახურების მოცულობის შემცირება;
- დაბეგვრის ობიექტის ჩანაცვლება ან შეცვლა, ფაქტიური ბარტერი, ძირითადი საშუალებების იჯარით ფიქტიური გაცემა;
- ეკონომიკური მაჩვენებლების აღრიცხვის წესის დარღვევა: საკასო ოპერაციების, სააღრიცხვო დოკუმენტაციებში არასწორი ციფრობრივი მონაცემების ჩვენება;

²⁰ Tax evasion; წყარო: https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion (20.01.21)

- როცა მიმართავენ შუამავლების, კრედიტორების, მომწოდებლებისა თუ მომხმარებლების გამოყენებით შემოსავლების დამალვის რთულ სქემებს;
- უსაქონლო ოპერაციების განხორციელება, კერძოდ საქონლის ფიქტიური მიწოდება მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტების გაფორმების გზით, რომლითაც შესაძლებელი ხდება მიმღების მიერ დ.ღ.გ.-ის ნაწილში ყალბი აქტივების (ჩათვლის) მიღება;
- ცრუ მეწარმეობა, ეკონომიკური საქმიანობის წარმოება შემოსავლების მიღების მიზნით სათანადო სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის გარეშე.

აღნიშნულ ჯგუფებში გაერთიანებული საგადასახადო დანაშაულის გარკვეული ნაწილი შესაძლოა ჩადენილი იქნეს, როგორც წინასწარი ბოროტი განზრახვით, ასევე უცოდინრობისა და მექანიკური შეცდომის გამო. სახელმწიფო ნებისმიერ შემთხვევაში ცდილობს აღმოფხვრას საგადასახადო დანაშაული და სრულყოფილად მოახდინოს ბიუჯეტში კუთვნილი გადასახადების მობილიზება, თუმცა დანაშაულის ხასიათიდან გამომდინარე, ასევე აწესებს სხვადასხვა ზომებს დანაშაულის ჩამდენი პირების მიმართ.

სახელმწიფო მისი სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი ინტერესების უზრუნველსაყოფად ადგენს საკანონმდებლო ჩარჩოებს, რომლის მიხედვითაც ფუნქციონირებს ქვეყნის ეკონომიკური სივრცე. მოქალაქეები, გამოდიან რა თავისი სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი ინტერესების გაგებიდან იცავენ ან არ იცავენ ამ კანონებს. საგადასახადო დანაშაულის მკვეთრი ზრდა, როგორც წესი მიგვანიშნებს იმაზე, რომ არსებობს წინააღმდეგობა პიროვნების, საზოგადოებისა და სახელმწიფოს სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან ინტერესებს შორის.²¹

²¹ [Craig Elliffe](https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence), Tax Fraud: When is Tax Avoidance a Criminal Offence? წყარო: https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence

საგადასახადო დანაშაული, როგორც მოვლენა, არ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოსათვის სიახლედ. თანამედროვე საგადასახადო დანაშაულის არსებობა, უპირველესად განისაზღვრება საქართველოში ეკონომიკური ცხოვრების წესის შეცვლით, რომლის თავისებურება საბაზრო ურთიერთობებია. 90-იან წლებში მოხდა ძირეული ცვლილებები პოლიტიკასა და ქვეყნის სოციალურ მოწყობაში. პრიორიტეტების შეცვლასთან ერთად, მომწიფდა ეკონომიკური რეფორმების განხორციელების აუცილებლობა, ხოლო გატარებული რეფორმების ნაწილმა მოგვცა არაპროგნოზირებადი შედეგები. საკუთრების კერძო ფორმების გაჩენამ წარმოშვა წინააღმდეგობა, ერთი მხრივ, საზოგადოებისა და სახელმწიფოს ინტერესებს და მეორე მხრივ, ახალ მესაკუთრეებს შორის; ქვეყანაში გამწვავდა საერთო კრიმინოგენური სიტუაცია. ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესავსებად მთავრობამ მიმართა გადასახადების გადიდების ეკონომიკურად დაუსაბუთებულ გზას, რომელიც გათვლილი იყო მხოლოდ ხანმოკლე ეფექტზე. საგადასახადო საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია ეკონომიკის გაჯანსაღების გრძელვადიან პროგრამასთან ტარდებოდა არაეფექტურად. ბიუჯეტის შევსების სტრატეგიის შემუშავების დროს არ ხდებოდა გათვალისწინება იმ ფაქტისა, რომ უმეტესი სამამულო საწარმო იყენებდა მოძველებულ მოწყობილობებს და ტექნოლოგიებს, განიცდიდა კაპიტალის მწვავე დეფიციტს, განსაკუთრებით საბრუნავ საშუალებებში.²²

ყოველივე ზემოაღნიშნულმა წარმოშვა მწვავე წინააღმდეგობა სახელმწიფოსა და მეწარმეთა შორის, რამაც გამოიწვია ამ უკანასკნელთა მასობრივი მისწრაფება გადასახადებისაგან თავის არიდებისაკენ, რასაც საბოლოო ჯამში მოჰყვა ჩრდილოვანი ეკონომიკის ჩამოყალიბება და გაძლიერება, სადაც გროვდებოდა მსხვილი კაპიტალი. „ჩრდილოვანი“ ბიზნესმენები იქცნენ საგადასახადო დანაშაულების ახალი სახის

²² [Craig Elliffe](https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence), Tax Fraud: When is Tax Avoidance a Criminal Offence? წყარო: https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence

სუბიექტებად, რომლებიც დაგროვილი კაპიტალის გაზრდის მიზნით ემუშავებენ ახალ გზებს გადასახადებისგან თავის ასარიდებლად. წარმოიშვნენ ცრუფირმები, ფირმები, რომლებიც სხვისი სახელით არსებობდნენ, იხვეწებოდა გადასახადებისაგან თავის არიდების სხვა საშუალებები. ხშირი იყო შემთხვევები, როცა ეკონომიკურ სუბიექტთა საქმიანობა არ აისახებოდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში. ფულადი შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხვის გვერდის ავლით „შავი ფულის“ ფორმას ღებულობდნენ. ზოგიერთი საქონელი/მომსახურება ფორმდებოდა ერთი ფასით და ანაზღაურება სხვა ღირებულებით, როგორც წესი უფრო მაღალი ფასით. აგრეთვე, სავაჭრო ოპერაციების მნიშვნელოვანი ნაწილი კერძო პირების მიერ ეკონომიკურ სუბიექტებად რეგისტრაციის გარეშე ხორციელდებოდა. მნიშვნელოვან ზიანს აყენებდა სახელმწიფოს ფიქტიური აქტივების (ე. წ. „ზედმეტობები“) შექმნა და მათი რეალიზაცია, რომლის შემდეგობითაც ცრუ მეწარმეები არათუ ბიუჯეტს უმაღლავდნენ გადასახადს, პირიქით სხვა გადამხდელების მიერ ბიუჯეტში გადახდილი თანხების ხაზინიდან გამოტანას ახერხებდნენ ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების შექმნის გზით. ამგვარი პრაქტიკის არსებობამ გააღრმავა შეუსაბამობა საზოგადოების და სახელმწიფოს სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან ინტერესებს შორის. ასეთ პირობებში, სახელმწიფოს მისწრაფება რაც შეიძლება მეტი გადასახადი ამოიღოს, ასუსტებს საზოგადოების ეკონომიკური მექანიზმის ფუნქციონირებას და საზოგადოებრივ შრომას ხდის უფრო ნაკლებად მიმზიდველს. პიროვნულ დონეზე მოქალაქეები ხვდებიან, რომ გადასახადების სახით სახელმწიფოს უხდიან უფრო მეტს, ვიდრე მისგან იღებენ და ამან წარმოშვა გადასახადებისაგან თავის არიდების სურვილი. ამას ემატებოდა კორუფციისგან დაუძლურებული სახელმწიფო აპარატის არაეფექტური მუშაობა. შედეგად, სახეზე გვექონდა სახელმწიფო მოდელი, სადაც გადასახადის გადახდის მნიშვნელობა პრაქტიკულად დაკნინებული იყო და თითქმის სახელმწიფო დონეზე იყო დაკანონებული საგადასახადო დანაშაული. უკანასკნელი წლების განმავლობაში, სახელმწიფოებრივი

მიდგომის შეცვლამ ბუნებრივად გამოიწვია გადასახადების მნიშვნელობის წინა პლანზე წამოწევა და დაიწყო სასტიკი ბრძოლა გადასახადისთვის თავის არიდების წინააღმდეგ. გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, საკმაოდ მკაცრად ისჯებოდა ნებისმიერი დანაშაული, რასაც შეეძლო გადასახადის შემცირება გამოეწვია.²³

დღესდღეისობით სახელმწიფო ებრძვის გადასახადის თავიდან არიდებას სხვადასხვა ბერკეტების საშუალებით, რომლის უფრო ეფექტური შედეგის მისაღებად საჭიროა არსებული სისხლის სამართლის საკანონმდებლო ნორმაში ცვლილებების შეტანა და მეტად დახვეწა ცალკეულ სისხლის სამართლებრივი დანაშაულებებად მიჩნეული დოკუმენტის გაყალბება, ფალსიფიკაცია, უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა, ცრუმეწარმეობა და მთელი რიგი სხვა ქმედებები.²⁴

1.4 საგამობიებო და სისხლისსამართლებრივი დევნის განმახორციელებელი ორგანოები

უპირველესად, უნდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო დანაშაულების აღმოსაფხვრელად პოლიცია არის პირველი ინსტიტუციური ორგანო, რომელსაც ეკისრება უფლებამოსილება ადასრულოს სისხლის სამართლის კანონი, ასევე დაიცვას კერძო პირებისა და სახელმწიფოს ქონება. სწორედ, ამიტომ, ევროპის რიგ ქვეყნებში შექმნა სპეციალიზებული პოლიციის დანაყოფები, რომელთა ქვემდებარეობა შემოიფარგლება ფინანსური დანაშაულებით, რაც, თავის მხრივ, დანაშაულთა სპეციფიკურობიდან,

23 Martyn Bridges, Tax Evasion — A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering, *Journal of Financial Crime*, Publication date: 1 April 1996; წყარო: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb025769/full/html?skipTracking=true> (25.01.21)

²⁴ Bridges, M. (1996), "Tax Evasion — A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering", *Journal of Financial Crime*, Vol. 4 No. 2, pp. 161-168. წყარო: <https://doi.org/10.1108/eb025769> (25.01.21)

დანაშაულის გამოვლენის სირთულიდან გამომდინარე მისაღებია. ამის ნათელ მაგალითს წარმოადგენს იტალია, სადაც შექმნილია ფინანსური გვარდია (Guardia di finanza)²⁵, ესპანეთში - აქტივების აღდგენის დანაყოფი (Oficina de localización de activos)²⁶, ხოლო, საქართველოში – ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახური.

პროკურატურა სისხლისსამართლებრივი დევნის ორგანოა. ამ ფუნქციის შესრულების უზრუნველსაყოფად პროკურატურა ახორციელებს გამოძიების საპროცესო ხელმძღვანელობას. პროკურატურა ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით, სრული მოცულობით ატარებს დანაშაულის გამოძიებას, სასამართლოში მხარს უჭერს სახელმწიფო ბრალდებას.²⁷

პროკურატურას მთავარი როლი აკისრია სახელმწიფო ინტერესების დაცვაში, თუმცა როდესაც საქმე გადასახადებისაგან თავის არიდებას ეხება, მათი გამოძიებაში მონაწილეობის ხარისხი განსხვავებულია ქვეყნებს შორის. მაგალითად, საფრანგეთსა და გერმანიაში პროკურატურა სრულად ჩართულია საგამომიებო მოქმედებების დაგეგმვაში, მათი შესრულებასა და ზედამხედველობაში. პროკურორი ვალდებულია მთელი რიგი საგამომიებო მოქმედებები დაგეგმოს და კოორდინაცია გაუწიოს, როგორც საგადასახადო/საბაჟო ორგანოებს, ასევე პოლიციას²⁸. ხოლო, ისეთ ქვეყნებში, როგორცაა დიდი ბრიტანეთი და საქართველო პროკურატურის როლი გამოძიებაში შედარებით ნაკლებია და შემოიფარგლება ისეთი საგამომიებო მოქმედებებით, რომელშიც კანონის შესაბამისად უშუალოდ პროკურორის მონაწილეობას მოითხოვს. პროკურორი საქმეში ჩართული ძირითადად სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყების შემდგომ ხდება.

²⁵ <http://www.gdf.gov.it/>(10.02.21)

²⁶ The world bank, STEP-BY-STEP GUIDE FOR ASSET RECOVERY FROM G20 COUNTRIES, Spain, 2013, 2.

²⁷ საქართველოს სისხლის საპროცესო სამართალი, კერძო ნაწილი, ავტორთა ჯგუფი, თბილისი, 2017, გვ. 454

²⁸ OECD, effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, third Edition, 2013.

საქართველოში საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულთან ბრძოლისა და საბიუჯეტო თანხების მართლზომიერი განკარგვის მაკონტროლებელი სამსახური 2004 წელს შეიქმნა. 2007 წელს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში არსებული სამი სამსახური – ფინანსური პოლიცია, საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტები ერთ უწყებად – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურად გაერთიანდა. მოგვიანებით, 2009 წლის დეკემბერში ფინანსთა სამინისტროში განხორციელებული კიდევ ერთი სტრუქტურული რეორგანიზაციის შედეგად, შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის, საგამოძიებო და ოპერატიულ-ტექნიკური უზრუნველყოფის დეპარტამენტები და სპეციალური დანიშნულების რაზმი გაერთიანდა საქვეუწყებო დაწესებულების ფარგლებში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურად ჩამოყალიბდა. 2009 წლის 1 დეკემბრიდან ძალაში შევიდა საქართველოს კანონი „საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“, რომლის თანახმადაც შეიქმნა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური.²⁹

აქვე, უნდა აღინიშნოს, რომ ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების სტატუსით შემავალ სპეციალურ სამართალდამცავ ორგანოს, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა ფუნქციებს. ხოლო, საგამოძიებო სამსახურის მთავარ მიზანს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობა, ეკონომიკური და საგადასახადო

²⁹ [http://is.ge/\(10.02.21\)](http://is.ge/(10.02.21))

დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლა, ჯანსაღი ბიზნესგარემოს დაცვა და კეთილსინდისიერი მეწარმეების საქმიანობის ხელშეწყობა წარმოადგენს.³⁰ ერთ-ერთი მთავარი ორგანოს „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საგამომიებო სამსახურის ძირითად ამოცანად და უფლებამოსილებად განისაზღვრა:

„ა) თავისი კომპეტენციის ფარგლებში დანაშაულის თავიდან აცილება, გამოვლენა, სრული მოცულობით წინასწარი გამოძიების ჩატარება და საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად, სათანადო ექსპერტიზის ორგანიზება და ჩატარება „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონითა და საქართველოს სხვა ნორმატიული აქტებით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე;

ბ) საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით და სხვა ნორმატიული აქტებით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე;

გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის საქმიანობის უსაფრთხოების და სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების პროცესში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომლების მართლსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან დაცვის უზრუნველყოფა დადგენილი წესით;

დ) საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის და კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, აღკვეთა და გამოვლენა;

ე) მოსამართლისა და პროკურორის წერილობითი დავალებების, მითითებების შესრულება, ასევე კომპეტენციის ფარგლებში მათთვის დახმარების გაწევა;

³⁰ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №790 და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის დებულება პირველი მუხლის პირველი ნაწილი.

- ვ) კომპეტენციის ფარგლებში ინფორმაციის მოპოვება, მისი ანალიზი შემდგომი გამოყენების მიზნით;
- ზ) დანაშაულის გამოვლენა-აღკვეთის მიზნით ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა;
- თ) კომპეტენციის ფარგლებში საბაჟო და საგადასახადო სახელმწიფო პოლიტიკის განხორციელებისათვის ხელის შეწყობა, რეკომენდაციათა შემუშავება ამ ურთიერთობის გაუმჯობესებისა და ბიუჯეტში გადასახადების სრულად და დროულად მობილიზაციის კუთხით;
- ი) საფინანსო-საბიუჯეტო და ფულად-საკრედიტო ურთიერთობათა სფეროში კანონმდებლობის დარღვევის ხელის შემწყობი მიზეზების გამოვლენა, პირობების შესწავლა-ანალიზი და რეკომენდაციების შემუშავება.³¹

³¹ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №790 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის დებულების მე-2 მუხლი.

თავი II. გადასახადისათვის თავის არიდების მომიჯნავე დანაშაულები და მათი დამახასიათებელი ნიშნები

2.1 ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით

ქართულ კანონმდებლობაში სამართლებრივი ნორმა „ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით“ შემდეგნაირად არის განსაზღვრული.

„1. საწარმოში ან სხვა ორგანიზაციაში ხელმძღვანელობითი, წარმომადგენლობითი ან სხვა სპეციალური უფლებამოსილების მქონე პირის მიერ ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით, ჩადენილი მოსალოდნელი ან/და უკვე არსებული ქონებრივი ვალდებულებისათვის თავის არიდების მიზნით, – ისჯება ჯარიმით ან საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით ვადით ას სამოცდაათიდან ორას საათამდე ან გამასწორებელი სამუშაოთი ვადით ორ წლამდე ანდა თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორიდან ოთხ წლამდე.

2. იგივე ქმედება, ჩადენილი წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ, – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ოთხიდან შვიდ წლამდე.

3. იგივე ქმედება, ჩადენილი: ა) სამსახურებრივი მდგომარეობის გამოყენებით; ბ) დიდი ოდენობით; გ) არაერთგზის, – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ექვსიდან ცხრა წლამდე. 4. იგივე ქმედება, ჩადენილი ორგანიზებული ჯგუფის მიერ, – ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით შვიდიდან ათ წლამდე. შენიშვნა: ამ მუხლში დიდ ოდენობად ითვლება, როდესაც მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით გადამალული ქონების ღირებულება აღემატება 10 000 ლარს.“³²

³² საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (1999); წყარო:<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=231>

გადახდისუუნარობისას გადახდისუუნარობისას საბუღალტრო წიგნის წარმოების წესის დარღვევა, რამაც რეალური ქონებრივი მდგომარეობის შეფასება გაართულა, - ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 2 წლამდე.

გადახდისუუნარობისას გადახდისუუნარობისას ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილების მქონე პირის ან ლიკვიდატორის მიერ გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების გახსნის შესახებ განცხადების შეუტანლობა, – ისჯება ჯარიმით ან გამასწორებელი სამუშაოთი ვადით ერთ წლამდე ანდა თავისუფლების აღკვეთით იმავე ვადით.

2010 წელს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის ცვლილების თანახმად, 218-ე მუხლს დაემატა მე-3 ნაწილი შემდეგი შინაარსით:

„ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისება გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით“³³. 218-ე მუხლში აღნიშნული გარემოების დამატება პრაქტიკაში გახშირებულმა შემთხვევებმა განაპირობა, როდესაც კომპანიის წარმომადგენლები, მას შემდგომ, რაც მათთვის ცნობილი გახდება საგადასახადო შემოწმების თაობაზე, ბალანსზე არსებულ აქტივებს, როგორც მოძრავ, ისე უძრავ ქონებას, ასხვისებენ სხვადასხვა პირებზე, იმ მიზნით, რომ არ მომხდარიყო აღნიშნული ქონებით საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფა. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ გასხვისებას შესაძლოა შეიძლება საფუძვლად ედოს, როგორც ფიქციური გარიგება, ასევე რეალური ტრანზაქცია, რადგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით ქონებაზე სახელმწიფო ინტერესების შესაბამისად აღსრულების განხორციელების გადამხდელს ურჩევნია გარკვეული სარგებელი მაინც დარჩეს აქტივის რეალიზაციის საფუძველზე და შესაძლოა აქტივი რეალიზაცია საბაზრო ღირებულებაზე გაცილებით ნაკლები ღირებულებით გაყიდოს.

ვფიქრობ, ნორმის დისპოზიცია გარკვეულ კორექტირებას მოითხოვს, იქიდან გამომდინარე, რომ ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისებას

³³ საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №2802 23/03/2010. წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>

გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით ქმედებას დასჯადად აცხადებს და ამ შემთხვევაში პასუხისმგებელი პირი მოქმედებს არა იმ მიზნით, რომ გადასახადს თავი აარიდოს, არამედ იმ მიზნით, რომ არ მოხდეს საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფა საკუთრებაში არსებული ქონებით.

218-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ჰგავს 205¹ მუხლით გათვალისწინებულ ქმედებას, კერძოდ, „საწარმოში ან სხვა ორგანიზაციაში ხელმძღვანელობითი, წარმომადგენლობითი ან სხვა სპეციალური უფლებამოსილების მქონე პირის მიერ ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით, ჩადენილი მოსალოდნელი ან/და უკვე არსებული ქონებრივი ვალდებულებისათვის თავის არიდების მიზნით“³⁴.

205¹ მუხლი უფრო ზოგადია, ვიდრე 218-ე მუხლის მე-3 ნაწილი. არსებითი სხვაობა არის ის, რომ 205¹ მუხლი პასუხისმგებლობას ითვალისწინებს აგრეთვე კერძო ხასიათის ვალდებულებებისათვის თავის არიდების შემთხვევაში, ხოლო ხერხი აუცილებლად მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგება უნდა იყოს.

შესაბამისად, თუ სახეზეა მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულებებისათვის თავის არიდების მიზანი, არსებობს 218-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შემადგენლობა, ხოლო თუ პირი ცდილობს აგრეთვე კერძო ხასიათის ვალდებულებისათვის თავის არიდებას, 218-ე მუხლის მე-3 ნაწილის ნაცვლად, გამოყენება 205¹ მუხლი.

2.2 უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა

სამეწარმეო საქმიანობის ცნებას კანონი მეწარმეთა შესახებ განმარტავს, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევს მართლზომიერ და

³⁴საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №4981. 01/07/2011, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>

არაერთჯერად საქმიანობას განხორციელებულს დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად მოგების მიღების მიზნით.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისად, უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა არის სამეწარმეო საქმიანობა რეგისტრაციის, ნებართვის ან ლიცენზიის გარეშე ანდა სანებართვო ან სალიცენზიო პირობების დარღვევით, რამაც მნიშვნელოვანი ზიანი გამოიწვია ან რასაც თან ახლდა დიდი ოდენობით შემოსავლის მიღება.³⁵

აღნიშნული დანაშაული მატერიალურია და ქმედების შემადგენლობისთვის აუცილებლობას წარმოადგენ სახეზე იყოს მნიშვნელოვანი ზიანი ან დიდი ოდენობით შემოსავლის მიღება. ზიანისა და დიდი ოდენობით შემოსავალი საბოლოოდ მოსამართლის შესაფასებელ საკითხს წარმოადგენს, ხოლო, დანაშაულის ობიექტური მხარე კი გამოიხატება რეგისტრაციის გარეშე ან ლიცენზიისა და ნებართვის გარეშე (ან მათი პირობების დარღვევით) საქმიანობაში.

სამეწარმეო საქმიანობა ექვემდებარება სავალდებულო რეგისტრაციას, ვინაიდან მეწარმეთა შესახებ კანონისა და სამოქალაქო კოდექსის თანახმად მეწარმე სუბიექტის სტატუსის შექმნა სწორედ რომ რეგისტრაციის ფაქტს უკავშირდება.

უმეტეს შემთხვევაში, პირის ქმედება 192-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის გარდა შეიცავს 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ნიშნებს. გამოძიებისას სწორედ რომ მიღებული შემოსავლისა და კუთვნილი გადასახადის გადაუხდელობით სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის მიყენებული მნიშვნელოვანი ზიანის ნაწილს განმარტავს რევიზიის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო შემოწმების აქტის მონაცემებით. არის შემთხვევები, როდესაც შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებით დგინდება, რომ რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის ფარგლებში მიღებული შემოსავალი, რომელიც პირის

³⁵ საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №944-IIIს. 01/06/2017, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>

მიერ დეკლარირებული და გადახდილი უნდა ყოფილიყო სახელმწიფო ბიუჯეტში აჭარბებს 100 000 ლარს, რაც იწვევს პირის ქმედების კვალიფიკაციას 192-ე მუხლისა და 218-ე მუხლის ერთობლიობით. საგამომიებო პრაქტიკის თანახმად ასეთი შემთხვევები საკმაოდ ხშირია, მაგალითად სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებების საფუძველზე, მეწარმე სუბიექტად რეგისტრაციის გარეშე პირის მიერ დიდი ოდენობით შემოსავლების მიღება, რომელზეც კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი აჭარბებს 100 000 ლარს. ან ავტოსატრანსპორტო საშუალებების იმპორტით მათი შემდგომი რეალიზაციის მიზნით, პირის კუთვნილმა საგადასახადო ვალდებულებამ გადააჭარბა 100 000 ლარს, რაც ქმნის 218-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემადგენლობას.

2.3 უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია (ფულის გათეთრება)

თავად უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია აუცილებლად გულისხმობს სხვა დანაშაულის ჩადენის აუცილებლობას, რომელსაც მოაქვს ასეთი შემოსავალი. ხშირ შემთხვევაში, ეს არის კარგად ორგანიზებული ჯგუფის მიერ ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედებები, ხოლო ამის შედეგად მიღებული შემოსავლისთვის კანონიერი სტატუსის მინიჭება ასევე მოიცავს ორგანიზებულ საქმიანობას, რომელიც ძალიან ხშირად ატარებს ტრანსნაციონალურ ხასიათს.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედების მსგავსებას 194-ე მუხლთან, უნდა დადგინდეს, თუ არაკეთილსინდისიერმა გადამხდელმა, რომელმაც ბიუჯეტში კანონით გათვალისწინებული თანხა განზრახ არ გადაიხადა რამდენად შეიძლება ჩაითვალოს უკანონო შემოსავლად. ამ შემთხვევაში, 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული არ არის დაუფლებით. შესაბამისად, გადამხდელი შემოსავალს იღებს კანონიერი სამეწარმეო საქმიანობის საფუძველზე და არა გადასახადებისათვის თავის არიდების

გზით. ხოლო, გადამხდელი 218-ე მუხლის შემთხვევაში კანონიერი გზით მოპოვებული შემოსავლიდან, სახელმწიფოს არ უხდის კანონით გათვალისწინებულ გადასახადს. აქედან გამომდინარე, გადასახდელი თანხების წარმომავლობა არის კანონიერი და მისი გამოყენება არ უნდა ჩაითვალოს ფულის გათეთრებად. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ 194-ე მუხლის შენიშვნაში 2007 წლის ივლისამდე იყო გათვალისწინებული გამონაკლისი³⁶, კერძოდ 194-ე მუხლის მიზნებისთვის, უკანონო შემოსავლად არ ჩაითვლება საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულით მიღებული შემოსავალი³⁷. 218-ე მუხლსა და 194-ე მუხლის დისპოზიციას შორის მიჯნის არ ქონა 218-ე მუხლის შენიშვნით გათვალისწინებულ წამახალისებელ ნორმას დაუკარგავდა აზრს, იქიდან გამომდინარე, რომ თუ არაკეთილსინდისიერი გადამხდელი 45 სამუშაო დღის ვადაში მოახდენდა ანგარიშსწორებას ბიუჯეტთან, მისი ქმედება მაინც დასჯადი იქნებოდა 194-ე მუხლის დისპოზიციით, რაც ერთმნიშვნელოვნად არასწორია. მეორე მხრივ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს შემოსავლის გადასახადით დაბეგვრას იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა³⁸. შესაბამისად, უკანონო შემოსავლის ლეგალიზების საფუძველზე მიღებულ შემოსავალზე დარიცხული გადასახადი, რის ოდენობაც აღემატება 100 000 ლარს, ქმნის საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლთან ერთობლიობას.

უკანონო შემოსავლების ლეგალიზაცია, როგორც სისხლისსამართლებრივად დასჯადი ქმედება ხელყოფს სამართლებრივად დაცულ ისეთ სფეროებს, როგორცაა: სახელმწიფოს ეკონომიკური პოლიტიკა, საბანკო სექტორი და სამეწარმეო საქმიანობა. ამგვარი დანაშაულის გავრცელების არეალი არ მოიცავს მხოლოდ ერთ ქვეყანას,

³⁶ საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე დოკუმენტის №2937. 28/04/2006, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>

³⁷ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი 194-ე მუხლის შენიშვნის პირველი ნაწილი კონსოლიდირებული ვერსია (22/06/2007 – 03/07/2007).

³⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

ხოლო აღნიშნულს ხელს უწყობს სახელმწიფო სტრუქტურების არაეფექტური საქმიანობა და კონტროლი, სათანადოდ მომზადებული ადამიანური რესურსების სიმწირე.

2.4 თაღლითობა და ქონებრივი დაზიანება მოტყუებით

საქართველოს სსკ-ს 180-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თაღლითობა ისჯება ჯარიმით ან საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით ან გამასწორებელი სამუშაოთი ანდა თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორიდან ოთხ წლამდე. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად თაღლითობა, ჩადენილი დამამძიმებელ გარემოებებში, კერძოდ, წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ ან რამაც მნიშვნელოვანი ზიანი გამოიწვია, ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ოთხიდან შვიდ წლამდე. სსკ-ს 180-ე მუხლის მესამე ნაწილით თაღლითობა, ჩადენილი სამსახურეობრივი მდგომარეობის გამოყენებით (იგულისხმება ნებისმიერი პროფესიული საქმიანობა ან სხვა სამუშაო, როგორც საჯარო-საზოგადოებრივ, ისე კერძო სამსახურის სფეროში), დიდი ოდენობით ან არაერთგზის, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ექვსიდან ცხრა წლამდე, ხოლო აღნიშნული მუხლის მეოთხე ნაწილით კი თაღლითობა, ჩადენილი ორგანიზაციული ჯგუფის მიერ ანდა იმის მიერ, ვინც ორჯერ ან მეტჯერ იყო ნასამართლესი სხვისი ნივთის მართლსაწინააღმდეგო მისაკუთრებისათვის ან გამოძალვისთვის, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით შვიდიდან ათ წლამდე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადისათვის თავის არიდებისას გადამხდელი ხშირ შემთხვევაში მიმართავს მოტყუების ხერხს, რათა არ გადაიხადოს კუთვნილი გადასახადი. სწორედ, ამ დანაშაულის ხერხის სპეციფიკურობიდან გამომდინარე, იგი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 180-ე მუხლი შეიძლება ჰგავდეს 218-ე მუხლს, ვინაიდან თაღლითობისას მოტყუება წინ უძღვის აქტივის დაუფლებას, რაც

თავის მხრივ, გამოიხატება ცრუ მონაცემების, იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამახინჯება/დაფარვაში. სწორედ იმავე ტიპის მეთოდების გამოყენება ხდება ურჩი გადამხდელების მიერ (ხარჯების ხელოვნური გაზრდა, აქტივების დაფარვა, უსაქონლო ოპერაციების შესრულება, განზრახ არასწორად შევსებული დეკლარაციის წარდგენა), ხერხების იდენტურობის მიუხედავად არსობრივ სხვაობას წარმოდგენს ის, რომ 218-ე მუხლით ხელყოფის ობიექტი არის ბიუჯეტში გადაუხდელი თანხები, ხოლო 180-ე მუხლის ობიექტია სხვისი ქონების დაუფლება, რაშიც მოიაზრება არა ბიუჯეტში შეუსვლელი თანხები (კანონით გათვალისწინებული შესატანი) , არამედ უკვე არსებული აქტივი – ქონება. ამ მხრივ, 218-ე მუხლი შესაძლოა ემსგავსებოდეს 185-ე მუხლს, ვინაიდან დაუფლების ხერხი მოტყუებითა და მიყენებული ზიანი გულისხმობს არა მესაკუთრის არსებული აქტივის შემცირებას, არამედ მიუღებელ შემოსავალს. ხერხებისა და ზიანის იდენტურობის მიუხედავად, მოცემულ შემთხვევაში სხვაობა სწორედ რომ ზოგად და სპეციალურ მუხლებს შორის კონკურენციაზე დადის. კანონის განმარტების ლოგიკური მეთოდის შესაბამისად თუ კოლიზიურ ნორმებს თანაბარი იურიდიული ძალა აქვთ, მაშინ სპეციალურ ნორმას უპირატესობა ენიჭება საერთო ნორმის მიმართ – *Lex specialis derogat legi generali*³⁹. სპეციალური ნორმა, ჩვეულებრივ, აწესრიგებს ურთიერთობათა უფრო ვიწრო წრეს, ვიდრე ზოგადი ნორმა. ამასვე განამტკიცებს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-16 მუხლი, რომლის მე-2 ნაწილის თანახმადაც, თუ ქმედება გათვალისწინებულია ზოგადი და სპეციალური ნორმებით, დანაშაულთა ერთობლიობა არ არსებობს და პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება სპეციალური ნორმით⁴⁰. შესაბამისად როდესაც კანონმდებელმა სპეციალური მუხლის სახით დააწესა 218-ე მუხლის დისპოზიცია, სადაც ხელყოფის ობიექტი სწორედ რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში კანონით გათვალისწინებული გადასახადებია, გამოიყენება 218-ე მუხლი და არა 185-ე, ამასთან

³⁹ წყარო: <https://definitions.uslegal.com/1/lex-specialis/>

⁴⁰ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილი.

დისპოზიციით მოცემულ თანხის ზღვრულ ოდენობას მნიშვნელობა არ უნდა მიენიჭოს და დაუშვებელია გადაუხდელი თანხის, რომელიც არ აღემატება 100 000 ლარს, ქმედების კვალიფიკაციის საკითხი დადგეს 185-ე მუხლით.

შედეგად შეიძლება ითქვას, რომ ხშირ შემთხვევაში თაღლითობა და ქონებრივი დაზიანება მოტყუებით კვალიფიცირდება გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით.

თავი III. გადასახადისაგან თავის არიდების განზრახვის დადგენის პრობლემა სისხლის სამართალში

როგორც, უკვე, წინა თავში აღვნიშნეთ, გადასახადებისაგან თავის არიდებაში იგულისხმება გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობა. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის, სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად, დგება ერთდროულად შემდეგი ორი პირობის არსებობის შემთხვევაში⁴¹:

- ა) დიდი ან განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისათვის თავის არიდება;
- ბ) გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება.

შესაბამისად, გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეებში სავალდებულოა დადგინდეს, თუ რა ოდენობის გადასახადისაგან იქნა განზრახ თავი არიდებული.

სისხლის სამართლის კოდექსის მე-9 მუხლის თანახმად, ქმედება განზრახვითაა ჩადენილი, თუ პირს გაცნობიერებული ჰქონდა თავისი ქმედების მართლწინააღმდეგობა და გათვალისწინებული ჰქონდა მართლსაწინააღმდეგო შედეგის დადგომის შესაძლებლობა. შესაბამისად, განზრახვა - ესაა პოზიტიური პასუხისმგებლობის შეგნებული უარყოფა. გადასახადისაგან თავის არიდება, რითაც სახელმწიფო საფინანსო სისტემას ადგება ზიანი. გადასახადის გადაუხდელობის ფაქტობრივი მიზანი სუბიექტური და სავალდებულო ნიშანია. დამნაშავე, უმრავლეს შემთხვევაში, მოქმედებს ანგარების მოტივით და მატერიალური გამორჩენის მიღებას ესწრაფვის უკანონო გზით. ამასთან, გადასახადისაგან თავის არიდება პირდაპირი განზრახვით. პირი აცნობიერებს ქმედების

⁴¹ სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი I, მეოთხე გამოცემა, თბილისი, 2011, გვ. 505-506

საზოგადოებრივ საშიშროებას და სურს მისი შედეგების დადგომა დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობის სახით. პირს გაცნობიერებული აქვს, მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით თავს არიდებს გადასახადის გადახდას, ითვალისწინებს, რომ ამით ზიანს აყენებს სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესებს და სურს ასეთი ზიანის მიყენება.⁴²

სისხლის სამართლის კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირდაპირი განზრახვისას პირს გაცნობიერებული ჰქონდა თავისი ქმედების მართლსაწინააღმდეგობა, გათვალისწინებული ჰქონდა მართლსაწინააღმდეგო შედეგის დადგომის შესაძლებლობა და სურდა მოცემული შედეგი ან გათვალისწინებული ჰქონდა ამ შედეგის განხორციელების გარდაუვალობა. ამრიგად, პირდაპირი განზრახვა სახელმწიფოს წინაშე პასუხისმგებლობის უკიდურესად მაღალი ხარისხია, სახელმწიფოს წინაშე პოზიტიური პასუხისმგებლობის თავხედური უარყოფაა.

ფსიქოლოგიურ ასპექტში პირდაპირი განზრახვა მართლსაწინააღმდეგობის შეგნების უკიდურესად მაღალი ხარისხია. თითოეულ გადასახადს გააჩნია მისი დაბეგვრის ობიექტი (მაგალითად, საშემოსავლო გადახდით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, მოგების გადახდის - მოგება, დამატებული ღირებულების გადასახადის - დასაბეგრი ოპერაცია და სხვ.), საიდანაც გამომდინარეობს გადასახადის გადახდის ვალდებულება.⁴³

ამრიგად, ამისათვის, რომ გაირკვეს ჰქონდა თუ არა პირს გადასახადისაგან თავის არიდების განზრახვა, აუცილებელია ჰქონდეს:

ა) ჰქონდა თუ არა პირს გაცნობიერებული, რომ მას გააჩნდა დაბეგვრის ობიექტი და შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულება;

ბ) გათვალისწინებული ჰქონდა თუ არა პირს დიდი ან განსკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობა;

⁴² ნაჭყებია გ., ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის ცნება (ლექციების კურსი), თბილისი, 2002, გვ. 113

⁴³ ნაჭყებია გ., ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის ზოგადი თეორია, თბილისი, 2010, გვ. 97

გ) სურდა თუ არა პირს დიდი ან განსკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობა ან გათვალისწინებული ჰქონდა თუ არა პირს დიდი ან განსკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობის გარდაუვალობა.

გადასახადისაგან თავის არიდების საქმეებში პირდაპირი განზრახვის დადგენის ამოცანა დაიყვანება დიდი ან განსკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში გადაუხდელი გადასახადის საერთო ოდენობიდან განზრახ გადაუხდელი (შეგნებულად დამალული ან/და შეგნებულად გადაუხდელი გადასახადის თანხის გამოცალკევებამდე. ამასთან, მოცემული გამიჯვნის მიზანი უნდა იყოს არა სისხლისსამართლებრივი წესით დაკისრებული გადასახადის თანხის დადგენა (რამეთუ გადასახადის თანხის დაკისრება სისხლისსამართლებრივ იურისდიქციას საერთოდ სცილდება), არამედ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხის გადაწყვეტა.⁴⁴

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა აღნიშნავდა, რომ სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვა. გადასახადებისათვის თავის არიდება ყოველთვის არაა დანაშაულებრივი ქმედება. გადასახადებისათვის თავის არიდება მხოლოდ იძლევა სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობას, თუ პირი განზრახ შეგნებულად ადენს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვას ან შემცირებას, რათ თავი აარიდოს გადასახადებს, მათი ნება მიმართული იყო თუ არა ასეთი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენისაკენ, თუ მათი მხრიდან ადგილი ჰქონდა მართლსაწინააღმდეგობის შეგნების არარსებობას, რაც განზრახვის და, შესაბამისად, ბრალის გამომრიცხველი გარემოებაა. განზრახვის არსებობის უტყუარად დადგენას გადამწყვეტი

⁴⁴ ნაჭყებია გ., ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის ზოგადი თეორია, თბილისი, 2010, გვ. 98-99

მნიშვნელობა აქვს მათი ბრალეულობის დასადგენად და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხის გადასაწყვეტად.⁴⁵

გადაუხდელი ან/და დამალული გადასახადი თანხა, როგორც წესი, ფიქსირდება საგადასახადო შემოწმების აქტით, დოკუმენტური რევიზიის აქტით ან საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტის დასკვნით. თითოეული ამ დოკუმენტით, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელისათვის მის მიერ დეკლარირებულთან მიმართებით დამატებითი დასარიცხი ან/და დოკუმენტური რევიზიისა და საფინანსო-საბუღალტრო ექსპერტიზის მიზანი შეიძლება იყოს განზრახ თავარიღებული გადასახადის თანხის ოდენობის განსაზღვრა. რევიზიისა და ექსპერტიზის წინაშე შეკითხვები შეიძლება დასმულ იქნეს სწორედ განზრახვის და განზრახ თავარიღებული გადასახადის ოდენობის გამოსაკვეთად. განზრახვის და განზრახ თავარიღებული გადასახადის დადგენა პრობლემატურია, როდესაც გადაუხდელი ან/და დამალული გადასახადის თანხა დაფიქსირებულია საგადასახადო მოწმობის აქტში. საქმე იმაშია, რომ საგადასახადო მოწმობის მიზანი განზრახ თავარიღებული გადასახადის ოდენობის დადგენა კი არაა, არამედ მთლიანად თავარიღებული გადასახადის (ანუ დამატებითი დასარიცხი გადასახადის) თანხისა და დასარიცხი (დაკისრებული) საგადასახადო სანქციების ოდენობის დადგენა. ამდენად, საგადასახადო მოწმობის აქტში ჯამურად (გამოცალკევების გარეშე) დგინდება როგორც განზრახ, ასევე გაუფრთხილებლობით გადასახადისაგან თავის არიდება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა ხაზს უსვამდა, რომ სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობის (გადასახადისაგან თავის არიდების) ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვის არსებობა, რის გამოც გადასახადისაგან თავის არიდება

⁴⁵ ფიფია გ., განზრახვის დადგენა გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში, ზუგდიდის სასწავლო უნივერსიტეტი, სამეცნიერო შრომების კრებული, N4, 2010, გვ. 69-74

ყოველთვის იძლევა აღნიშნული დანაშაულის შემადგენლობას - ეს მხოლოდ იმ შემთხვევაშია, როცა გადასახადისათვის თავის არიდება განზრახ განხორციელდა, მაშინ, როდესაც საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება როგორც განზრახ, ისე გაუფრთხილებლობით გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში, რასაც ყურადღება უნდა მიექცეს საგადასახადო მოწმობის აქტის ან საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების შემოწმებისას, რომელთა მიხედვით, საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება ასევე გაუფრთხილებლობის შემთხვევაში.⁴⁶

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის განმარტებების მიუხედავად, საქართველოში ჩამოყალიბდა არასწორი სასამართლო პრაქტიკა. კერძოდ, თუ საგადასახადო შემოწმების აქტით განხორციელდა დიდი ან განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადის დამატებით დარიცხვა, პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ეკისრება მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადის დარიცხვა შეიძლებოდა გამოწვეული ყოფილიყო გაუფრთხილებლობით (ცხადია, სსკ-ის 218-ე მუხლის შენიშვნის ძალით 45 სამუშაო დღეში გადასახადის თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში). პრაქტიკულად ითვლება, რომ გადასახადის გადაუხდელობა (გადასახადისათვის თავის არიდება) მხოლოდ განზრახვითაა შესაძლებელი. სხვა სიტყვით რომ ვთქვათ, თითქოს გადასახადის გადაუხდელობა შეუძლებელია ისე, რომ პირს გაცნობიერებული არ ჰქონდეს გადასახადის გადაუხდელობის მართლწინააღმდეგობა, მართლსაწინააღმდეგო შედეგის დადგომის შესაძლებლობა (გარდაუვალობა) და სურდეს ამ შედეგის დადგომა. მოცემული არასწორი პრაქტიკის ჩამოყალიბება განპირობებულია არა მხოლოდ საგამოძიებო ორგანოთა საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი გამოკვლევის (მათ შორის დადგენის) სურვილის უქონლობით, არამედ გადაუხდელი გადასახადების ოდენობაში

⁴⁶ ფიფია გ., განზრახვის დადგენა გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში, ზუგდიდის სასწავლო უნივერსიტეტი, სამეცნიერო შრომების კრებული, N4, 2010, გვ. 69-74

განზრახ გადაუხდელი გადასახადების ოდენობის გამოცალკევების სირთულით.

გადასახადისაგან თავის არიდების საქმეებში განზრახვის დადგენის ამოცანის წარმატებით გადასაწყვეტა პირველ რიგში აუცილებელია გაირკვეს, გააჩნდა თუ არა ამ პირს გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა. სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობისათვის აუცილებელია მართლსაწინააღმდეგო შედეგი, რასთან დაკავშირებითაც ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის შესაბამისად სავალდებულოა მიზეზობრივი კავშირის დადგენა. თუ არ არსებობს მიზეზობრივი კავშირი, მაშინ არც ბრალის საკითხი წარმოიშობა. გადასახადისაგან თავის არიდება, როგორც წესი გარკვეული ქმედებების კომბინაციაა, რომლის აუცილებელ ელემენტს ყოველთვის წარმოადგენს გადასახადის გადაუხდელობა. გადასახადის გადაუხდელობა - ესაა უმოქმედობა, რომელიც დამოკიდებულია მოქმედების შესაძლებლობაზე. უმოქმედობა იმ შემთხვევაში ჩაითვლება ამ კოდექსის შესაბამისი მუხლით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო შედეგის განხორციელების ან კონკრეტული საფრთხის შექმნის აუცილებელ პირობად, როდესაც პირს ეკისრებოდა მოქმედების სპეციალური სამართლებრივი მოვალეობა, ჰქონდა ასეთი მოქმედების შესაძლებლობა და სავალდებულო და შესაძლებელი მოქმედებით შედეგი თავიდან იქნებოდა აცილებული.⁴⁷ ამდენად, გადასახადისაგან თავის არიდების საქმეში სავალდებულოა დადგინდეს, გააჩნია თუ არა პირს გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა. პირის სამეწარმეო საქმიანობაში შეიძლება წარმოიქმნას სიტუაცია, როდესაც პირს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები (მაგალითად, დამატებითი ღირებულებების გადასახადში ან/და ქონების გადასახადში), მაგრამ ზარალის გამო ან/და კონტრაგენტის მიზეზით არ შეუძლია გადასახადის გადახდა.

⁴⁷ სისხლის სამართლის კოდექსის მე-8 მუხლი

გადასახადისაგან თავის არიდების საქმეში განზრახვის დადგენის ამოცანის წარმატებით გადასაწყვეტად მეორე არსებითი საკითხია პირის დამოკიდებულების გარკვევა გადასახადის დეკლარირებისა და გადახდის მიმართ. თუ პირმა მოახდინა გადასახადის დეკლარირება, მაგრამ არ გააჩნდა გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა, ცხადია, რომ მას სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება. მოცემულ შემთხვევაში სუბიექტური დამოკიდებულების გარკვევის საკითხი არ დგება. მაგრამ, თუ დეკლარირება განხორციელდა და პირს გადასახადის გადახდის შესაძლებლობაც გააჩნდა, აშკარად პირის განზრახვა, დეკლარირების მეშვეობით თავიდან აციცილოს გადასახადის შემოწმებით დარიცხვა და არ გადაიხადოს გადასახადი. ამ შემთხვევაში, სწორედ, გადასახადის დეკლარირებით და გადასახადის გადახდის შესაძლებლობით დგინდება პირის განზრახვა, არ გადაიხადოს გადასახადი. გამოდის, რო, პირმა იცის, რომ გადასახდელი აქვს გადასახადი, გაცნობიერებული აქვს, რომ გადასახადის გადაუხდელობა მართლსაწინააღმდეგო ქმედებაა. გააჩნია გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა, მაგრამ არ სურს გადაიხადოს გადასახადი. ამრიგად, პირის მიერ გადასახადის დეკლარირების განხორციელებისა და გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში, განზრახვის დადგენა შედარებით მარტივია და იგი გადასახადის გადახდის შესაძლებლობის განსაზღვრის მეშვეობით წყდება.⁴⁸

გაცილებით რთულია სუბიექტური დამოკიდებულება იმ შემთხვევაში, როდესაც პირს გადასახადის დეკლარირება არ მოუხდენია. ამ შემთხვევაში პირისათვის გადასახადის დაკისრება ხორციელდება საგადასახადო შემოწმების ან ფინანსური ექსპერტიზის საფუძველზე. საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, როგორც აღინიშნა, საგადასახადო შემოწმების მიზანია პირისათვის იმ გადასახადების დარიცხვა, რომელთა დეკლარირება არ განხორციელდა ამ პირმა. მაგრამ საგადასახადო შემოწმებას არ

⁴⁸ [Craig Elliffe, Tax Fraud: When is Tax Avoidance a Criminal Offence?](https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence) წყარო: [https://www.researchgate.net/publication/228153589 Tax Fraud When is Tax Avoidance a Criminal Offence](https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence) (10.01.21)

ანტერესებს სუბიექტური დამოკიდებულება გადასახადის გადაუხდელობისადმი. შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში საგამოძიებო მოქმედებებით უნდა გაირკვეს, პირმა შეგნებულად მოახდინა თუ არა საგადასახადო დეკლარაციების წარმოუდგენლობა ან/და წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციებში არასწორი მონაცემების შეტანა. ამასთან, მოცემული საკითხის გარკვევა არ ნიშნავს იმას, რომ დასადგენი არ არის გადასახადების გადახდის შესაძლებლობა. თუ პირმა იცოდა გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესახებ, მაგრამ არ გააჩნდა შესაბამისი ფულადი სახსრები ობიექტური მიზეზებით და ამის გამო არ მოახდინა გადასახადის დეკლარირება, მას სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მაინც არ დაეკისრება მიზეზობრივი კავშირის არარსებობასთან დაკავშირებით.⁴⁹

საგადასახადო შემოწმების მიზანი არ არის, გაარკვიოს გადასახადის დარიცხვა გამოწვეულია თუ პირის გაუფრთხილებლობით. მაგრამ საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად საკმარისად ბევრ შემთხვევაში გადასახადის დარიცხვა შეიძლება განპირობებული იყოს სწორედ გაუფრთხილებლობით. შეიძლება განხილულ იქნეს რამდენიმე ტიპური შემთხვევა: 1) საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, დამატებული ღირებულების ჩათვლის მიღება პირის უფლებაა და არა ვალდებულება, თუ პირმა დაუდევრობით მოცემული უფლება არ გამოიყენა (ჩათვლის მისაღებად საგადასახადო ორგანოში არ წარადგინოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები ან/და საბაჟო დეკლარაციები), მას მიუღებელი ჩათვლის თანხა დამატებით დაერიცხება, მაგრამ საგამოძიებო მოქმედებებით (ფინანსური ექსპერტიზა, სპეციალური გამოკვლევა) უნდა ამოირიცხოს განზრახ თავარიდებულული გადასახადის ოდენობით; 2) საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ხარჯებში გათვალისწინებას ექვემდებარება მხოლოდ დადგენილი წესის მიხედვით შედგენილი დოკუმენტებით დადასტურებული ხარჯები. თუ პირმა ხარჯი რეალურად გასწია და

⁴⁹ ფიფია გ., განზრახვის დადგენა გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში, ზუგდიდის სასწავლო უნივერსიტეტი, სამეცნიერო შრომების კრებული, N4, 2010, გვ. 69-74

დაუდევრობის ან თვითიმედოვნების გამო დოკუმენტი ატ მიუღია, დოკუმენტი დაკარგა, დოკუმენტის დოკუმენტით დაუდასტურებელი ხარჯების მიხედვით მოგების გადასახადი (იურიდიულ პირს) და საშემოსავლო გადასახადი (ფიზიკურ პირს) დაერიცხება. მაგრამ, ცხადია, რომ საგამომიებო მოქმედებებით რეალურად გაწეული ხარჯების მიხედვით დარიცხული გადასახადის თანხები უნდა ამოირიცხოს განზრახ თავარიღებული გადასახადის ოდენობიდან.

საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია მხოლოდ რამდენიმე შემთხვევა, როდესაც პირს საგადასახადო პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება. მოცემული შემთხვევები ბრალის არარსებობას უკავშირდება. მაგრამ, ამ შემთხვევების გარდა, ბრალის გამომრიცხველ გარემოებებს ყურადღება არ ექცევა. შესაბამისად, სისხლის სამართლის მიზნებისათვის შესაძლებელია არსებობდეს ბრალის გამომრიცხველი გარემოება, მაგრამ ამ გარემოების შესაბამისი გადასახადის თანხა შედიოდეს შემოწმების აქტით დარიცხული გადასახადის თანხაში. გადასახადისაგან თავის არიდების საქმეში განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ბრალის გამომრიცხველ ისეთ გარემოებას, როგორცაა შეცდომა. სისხლის სამართალში შეცდომის ქმედების შედეგების შესახებ. საერთოდ შეცდომა ორი სახისაა: ფაქტობრივი და იყრუდიული. ფაქტობრივი შეცდომა ბრალს არ გამორიცხავს, მაგრამ მან შესაძლებელია გავლენა მოახდინოს ქმედების კვალიფიკაციაზე. მაგალითად, საქონლის სამეწარმეო საქმიანობის მიზნით შექმენისას პირი ვალდებულია დარწმუნდეს სასაქონლო ზედნადების დადგენილი წესით შედგენაში და მხოლოდ ამის შემდეგ მოაწეროს ხელი და მიიღოს საქონელი . თუ შემოწმებით მომავალში აღმოჩნდება, რომ სასაქონლო ზედნადები შეიცავს ისეთ უსწორობებს, რომელთა გამო იგი ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად არ ჩაითვლება, შეცდომის გამო ბრალი არ გამოირიცხება. მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში ქმედება (საგადასახადო დეკლარაციაში) ზედნადებით გაწეული ხარჯის გამოქვიღვებში გათვალისწინება, რასაც

მოპყვა გადასახადის დარიცხვა გადაკვალიფიცირდება გაუფრთხილებლობით და არა განზრახვით ჩადენილ ქმედებად.⁵⁰

ფაქტობრივი შეცდომის ყველა სახისთვისაა დამახასიათებელი, რომ პასუხისმგებლობა განისაზღვრება ბრალის შესაბამისად, ე.ი. იმის მიხედვით, პირი დანაშაულის ჩადენას აცნობიერებდა თუ არა და უნდა გაეცნობიერებინა თუ არა. იურიდიული შეცდომა, ფაქტობრივი შეცდომისაგან განსხვავებით, ბრალის ქმედება მართლსაწინააღმდეგოა. მართლწინააღმდეგობის შეგნების არარსებობა ზოგადად ბრალის ან კონკრეტულად განზრახვის გამომრიცხველი გარემოებაა. იურიდიული შეცდომის დროს პირს მიაჩნია, რომ მის მიერ ჩადენილი ქმედება არ არის აკრძალული. საქმე როდესაც უმოქმედობას ეხება, სისხლის სამართლის კოდექსის მე-8 მუხლის შესაბამისად პირს ჰქონდეს, მოქმედების სპეციალური სამართლებრივი მოვალეობა და, შესაბამისად, მან უნდა იცოდეს ამ მოვალეობის შესახებ. თუ პირმა არ იცის მოქმედების სპეციალური სამართლებრივი მოვალეობის თაობაზე, შეუძლებელია მას შეგნებული ჰქონდეს ამ მოქმედების განუხორციელებლობის (უმოქმედობის) მართლწინააღმდეგობა.⁵¹

საქართველოს სისხლის კოდექსის 36-ე მუხლის თანახმად, თუ პირმა არ იცოდა, რომ აკრძალულ ქმედებას სჩადიოდა. არ დაისჯება, თუ შექმნილ ვითარებაში მას არც შეიძლებოპდა სცოდნოდა ქმედების აკრძალვის შესახებ. ამასთნ პირს არ შეერაცხება განზრახი დანაშაული, თუ პირმა არ იცოდა, რომ აკრძალულ ქმედებას სჩადიოდა. თუმცა შექმნილ ვითარებაში შეიძლებოდა სცოდნოდა ქმედების აკრძალვის შესახებ. შესაბამისად, განზრახი დანაშაული გათვალისწინებულია, თუ პირი გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის არ დაისჯება, თუ მან არ იცოდა, რომ კონკრეტული გადასახადი შემოწმებით განსაზღვრული ოდენობით უნდა გადაეხადა მიუხედავად იმისა, რომ მას შექმნილ ვითარებაში (სამეწარმეო საქმიანობა)

⁵⁰ ფიფია გ., განზრახვის დადგენა გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში, ზუგდიდის სასწავლო უნივერსიტეტი, სამეცნიერო შრომების კრებული, N4, 2010, გვ. 69-74

⁵¹ სისხლის სამართლის 218-ე მუხლი

შეიძლება ზოგადად სცოდნოდა გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესახებ. ამრიგად, ვინაიდან საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში არ დგინდება, პირმა იცოდა თუ არა საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის შესახებ, მოცემული საკითხი უნდა გაირკვეს საგამომიებო მოქმედებებით. პირის მოქმედებებიდან (დეკლარაციის წარდგენა, ბუღალტრული აღრიცხვა, დოკუმენტების მიღება და სხვ.) დგინდება, რომ პირმა იცოდა ვალდებულების მოცულობის შესახებ, მაგრამ შეგნებულად ისეთ ქმედებებს სჩადიოდა, რომლებიც ხელს გადასახადის დამალვას და გადაუხდელობას უწყობდა, მაშინ, რომ საქმე არ გვაქვს შეცდომასთან.

გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში საკმარისია გამოირიცხოს ან დადგინდეს განზრახვა. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, პირს უნდა სცოდნოდა თუ არა კონკრეტული საგადასახადო ვალდებულების შესახებ. მაგრამ, თუ საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე შექმნილ ვითარებაში პირს შეიძლება სცოდნოდა ქმედების აკრძალვის შესახებ, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ პირმა იცოდა ქმედების აკრძალვის შესახებ. სამეწარმეო საქმიანობის სფეროში საყოველთაოდაა ცნობილი, რომ პირმა უნდა გადაიხადოს გადასახადები. აქედან იმ დასკვნის გაკეთება, რომ გადასახადის გადამხდელი პირისათვის ყოველთვის ცნობილია გადასახადის გადაუხდელობის აკრძალვის შესახებ. საკითხის გამარტყივებული წარმოდგენა იქნებოდა. საქმე იმაშია, რომ პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება კონკრეტული გადასახადის კონკრეტული ოდენობის კონკრეტულ პერიოდში გადაუხდელობაზე. შესაბამისად, სავალდებულოა გაირკვეს, პირმა იცოდა თუ არა, რომელი გადასახადის რა ოდენობით გადახდის ვალდებულება გააჩნია მას კონკრეტულ საგადასახადო პერიოდში.⁵²

⁵² [Bridges, M.](https://doi.org/10.1108/eb025769) (1996), "Tax Evasion — A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering", [Journal of Financial Crime](https://doi.org/10.1108/eb025769), Vol. 4 No. 2, pp. 161-168. <https://doi.org/10.1108/eb025769>

თავი IV. გადასახადისათვის თავის არიდების პასუხისმგებლობა ევროპის ქვეყნების სისხლის სამართალში

(შედარებითი ანალიზი)

თანამედროვე ეკონომიკური სისტემის კრიზისის, სახელმწიფო ბიუჯეტის დეფიციტის პირობებში, სახელმწიფო სულ უფრო მეტად იძულებულია შეეზღუდა მის წინაშე მდგარი მიზნებისა და ამოცანების შესრულება. სულ უფრო რთულდება სოციალური და სხვა პროგრამების განხორციელება, რომლებიც უზრუნველყოფს სოციალურ სტაბილურობას.

ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნების თანამედროვე საერთაშორისო პოლიტიკა უარყოფითად მოქმედებს საქართველოს ეროვნულ ეკონომიკაზე. ამ მხრივ, სახელმწიფოს სტაბილური განვითარების მნიშვნელოვანი ფაქტორი ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის ძირითადი შევსება, რაც არის გადასახადები, მოსაკრებლები და სხვა გადასახადები. ყველას გადასახადის გადახდის ვალდებულება გაწერილია კანონში. ამ ვალდებულების შეუსრულებლობას მივყავართ მნიშვნელოვან ნეგატიურ შედეგებთან, რომელთა შედეგი შეიძლება იყოს: ხელფასების გადაუხდელობა, სტიპენდია, სარგებელი, სახელმწიფოს მიერ სხვა სოციალური გარანტიების შეუსრულებლობა. გადასახადის გადაუხდელობის შედეგად მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს ქვეყნის ჩრდილოვან ეკონომიკას და ხშირად გამოიყენება ორგანიზებული, ეკონომიკური და სხვა დანაშაულებრივი საქმიანობის დასაფინანსებლად.

მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომელიც უზრუნველყოფს სავალდებულო გადასახადების გადახდას, არის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დადგენილი სისტემა; განსაკუთრებულ როლს თამაშობს პასუხისმგებლობის რეპრესიული სისხლისსამართლებრივი ღონისძიება. საქართველოში გადასახადების, გადასახადებისა და საბაჟო გადასახადების თავიდან აცილებისთვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის

გაჩენა და განვითარება ასოცირდება, პირველ რიგში, ქვეყანაში საბაზრო ურთიერთობების ფორმირებასთან. ამასთან დაკავშირებით განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს საქართველოს ბიუჯეტებში გადასახადების გადაუხდელობის გამო სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის ნორმების შესწავლას. ამ კვლევის მიზანია სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის შედარებითი ანალიზი სავალდებულო გადასახდელების გადაუხდელობის გამო ზოგიერთ კონტინენტურ ევროპის ქვეყანაში, როგორებიცაა, გერმანია, საფრანგეთი, იტალია, ესპანეთი. ამ ქვეყნების არჩევანი, პირველ რიგში, საქართველოსთან სამართლებრივი სისტემების მსგავსების, ამ დანაშაულებზე პასუხისმგებლობის რეგულირების ფართო ისტორიის, ეკონომიკური განვითარების და მათი ბიუჯეტის სავალდებულო გადასახადების მაღალი ღირებულების გამო იყო.⁵³

4.1 საფრანგეთი

საფრანგეთში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის დანაშაულები დადგენილია ზოგადი საგადასახადო კოდექსში. იგი ცალკე აწესრიგებს პასუხისმგებლობას: ყველა სახის გადასახადთან დაკავშირებული დანაშაულებისათვის; დანაშაულები, რომლებიც დაკავშირებულია პირდაპირ გადასახადებთან; დამატებული ღირებულების გადასახადის დანაშაულები; არაპირდაპირი საგადასახადო სამართალდარღვევები; სამართალდარღვევები რეგისტრაციასთან და ბეჭდის მოვალეობასთან დაკავშირებით.

ისეთი დანაშაულის ძირითადი ფორმა, როგორიცაა გადასახადების თავიდან აცილება, არის გადასახადის გადაუხდელობა, რომელიც შეიძლება ჩადენილი იყოს, სხვათა შორის, მოტყუებით, დეკლარაციების

⁵³ Member States' capacity to fight tax crimes, Ex-post impact assessment, European Parliamentary Research Service, Juli, 2017. წყარო: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/603257/EPRS_STU\(2017\)603257_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/603257/EPRS_STU(2017)603257_EN.pdf)(20.01.21)

წარუდგენლობით, დასაბეგრი თანხის დაფარვით, გადასახადის თანხების გადაუხდელობის ორგანიზებით. ყველა სახის გადასახადთან დაკავშირებული დანაშაულები მოიცავს: წერილობით გამოტოვებებს ან უზუსტობებს, ყალბი ჩანაწერებს ფინანსური ოპერაციების წიგნებში; გადასახადების გადახდაზე კოლექტიური უარის ორგანიზება ძალადობრივი ქმედებებით, მუქარებით, აგრეთვე გადასახადების გადაუხდელობის აღმერის ან გადახდის შეფერხებით თავიანთი ფუნქციების განხორციელებისას ფინანსური აუდიტის ჩასატარებლად უფლებამოსილი აგენტების საწინააღმდეგოდ.⁵⁴

სისხლის სამართლის დანაშაულები პირდაპირი დაბეგვრის სფეროში მოიცავს: გადახდაზე უარის თქმას ან გადახდაში შეგნებულად დაშვებულ შეცდომას; უცხოეთიდან შემოსული შემოსავლის დამალვა; დოკუმენტების არაზუსტი მომზადება გადასახადების შემცირების მიზნით. უნდა აღინიშნოს, რომ სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელებს, არამედ სპეციალისტებს (მაგალითად, ბუღალტერებს), რომლებიც თავიანთი მოვალეობების საფუძველზე, პროფესიონალურ საფუძველზე ამზადებენ ანგარიშებს და ბალანსებს თავიანთი კლიენტებისათვის.

საფრანგეთში სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის შესახებ გადახდის თავიდან აცილებისთვის შეიცავს 1950 წლის საგადასახადო კოდექსში (მუხ. მუხ. 1727-1756). 1992 წლის საფრანგეთის სისხლის სამართლის კოდექსმა არ იცის საგადასახადო დანაშაულების შემადგენლობა⁵⁵.

საფრანგეთის სისხლის სამართლის კოდექსში მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით, საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის სოციალურად საშიში დარღვევები შეიძლება დაიყოს სისხლის სამართლის

⁵⁴ Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. წყარო:

[https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577\(15.01.2021\)](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577(15.01.2021))

⁵⁵ Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. წყარო:

[https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577\(15.01.2021\)](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577(15.01.2021))

დანაშაულებებში (მუხ. 1721-1740, მუხ.) და დანაშაულებად (მუხ. 1741-1756, მუხ.). ქართველი კანონმდებელი არ განასხვავებს დანაშაულებრივ კოდექსში ასეთ დაყოფას და მხოლოდ მასში აერთიანებს დანაშაულებრივ ქმედებებს.⁵⁶

საფრანგეთის საგადასახადო კოდექსი მოიცავს ისეთ ქმედებებს, როგორცაა სისხლის სამართლის დანაშაული: შემოსავლის დეკლარაციის წარუდგენლობა ან მისი უზრუნველყოფის შეფერხება (მუხ. 1728); შეგნებულად ყალბი დეკლარაციის დებულება (მუხ. 1729); გადასახადების დაგვიანებით გადახდა (მუხ. 7130-7130 ბ); ინვოისის შედგენის წესების დარღვევა (მუხ. 1737); ელექტრონული ფორმით დეკლარაციის ან გადასახადის გადახდის შეუსრულებლობა (მუხ. 1738) და სხვა არასათანადო საქციელი.

ზემოაღნიშნული ნორმების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა დგინდება ჯარიმის სახით 50 ევროდან 50 ათას ევრომდე ოდენობით, ან სანქციის სახით გადასახადი 80% -მდე გაზრდის სახით. საგადასახადო თაღლითობის განხორციელება დანაშაულია საფრანგეთის კანონმდებლობის შესაბამისად. ხელოვნების თანახმად. საგადასახადო კოდექსის 1741 წ. "სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას ექვემდებარება ის, ვინც თაღლითური გზით გადაურჩა გადასახადების გადაუხდელობას ან შეეცადა მთლიანად ან ნაწილობრივ გადაერიცხა გადასახადების გადახდა, ან ვინც განზრახ უარს ამბობს უარი თქვას თავისი შემოსავლის დეკლარირებაზე და სხვაგვარად შეაფერხებს გადასახადების გადახდას." ამრიგად, თავის არიდება თაღლითური მცდელობის ჩადენაც კი არის კრიმინალი. ამ დანაშაულისთვის სანქცია ითვალისწინებს ჯარიმას 500 ათას ევრომდე და თავისუფლების აღკვეთას 5 წლამდე. როგორც ხედავთ, საფრანგეთში არ არსებობს დამოუკიდებელი სამართლებრივი ნორმები, რომლებიც განასხვავებს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას ამ

⁵⁶ Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. წყარო: [https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577\(15.01.2021\)](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577(15.01.2021))

დანაშაულისთვის, ეს არის აცილებული საგნის მიხედვით (იქნება ეს ფიზიკური ან იურიდიული პირი).

განსაკუთრებით საინტერესოა ამ დანაშაულის რამდენიმე კვალიფიციური ნიშანი, ამიტომ ჯარიმა იზრდება 2 მილიონ ევრომდე და თავისუფლების აღკვეთა 7 წლამდე, თუ დანაშაული ჩაიდინა:

- საზღვარგარეთ განლაგებული ორგანიზაციების დახმარებით;
- ფიზიკური ან იურიდიული პირების ან უცხოეთში დაფუძნებული ნებისმიერი ორგანიზაციის, ტრესტის ან მსგავსი ინსტიტუტის სახსრებით;
- არაზუსტი პირადობის ან ყალბი დოკუმენტების გამოყენებით;
- ფიქტიური აქტის შექმნით, ან ურთიერთშეთანხმებით ან ფიქტიური სუბიექტის შექმნით⁵⁷.

აღსანიშნავია, რომ ქართველი კანონმდებელი არ ითვალისწინებს დანაშაულის თავიდან აცილების ასეთ ნიშნებს, თუმცა მათი აღრიცხვა შესაძლებელია და წარმოიშობა საქართველოს სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული დანაშაულების მთლიანობიდან.

სპეციფიკური მახასიათებელი, რომელიც საფრანგეთის კანონმდებლობაშია, არის სასამართლოს შესაძლებლობა, ჩამოერთვას სამოქალაქო, პოლიტიკური უფლებები, აგრეთვე კომერციული საქმიანობის უფლება, საგადასახადო დანაშაულის ჩადენაში. საფრანგეთმა მიიღო საერთო სამართლის ოჯახის დიდი გამოცდილება და ითვალისწინებს იურიდიულ პირს, როგორც დანაშაულის საგანს, გადასახადების ჩათვლით. უფრო მეტიც, ხელოვნება. საფრანგეთის საგადასახადო კოდექსის 1745 ადგენს ორგანიზაციებისა და ფიზიკური პირების სოლიდარულად პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას, როდესაც ჯარიმის გადახდის სახით პასუხისმგებლობა შეიძლება გაიყოს სასამართლოს ბრძანებით.

⁵⁷ Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. წყარო: [https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577\(15.01.2021\)](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577(15.01.2021))

4.2 გერმანია

გერმანიაში, საგადასახადო დანაშაულის უმეტესობისთვის პასუხისმგებლობა განისაზღვრება სექტორული საკანონმდებლო აქტით, გარდა პასუხისმგებლობისა საგადასახადო ნიშნის გაყალბებისა და საგადასახადო საიდუმლოების გამჟღავნებისათვის, რომელიც დადგენილია გერმანიის ფედერალური რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსში⁵⁸.

საგადასახადო დანაშაულის სახეები პირდაპირ არის ჩამოთვლილი დებულებაში გადასახადების შეგროვების წესის შესახებ, ხოლო საგულისხმოა საბაჟო და საგადასახადო დანაშაულების ცნებების იდენტურობა.

გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო დანაშაულები მოიცავს:

- 1) დანაშაულები, რომლებიც ისჯება საგადასახადო კანონმდებლობით, პირველ რიგში გადასახადებისგან თავის არიდებისა და კონტრაბანდის გზით;
- 2) საბაჟო რეგულაციების დარღვევა;
- 3) გადახდის ნიშნების გაყალბება და ამგვარი გაყალბებისთვის მომზადება, რამდენადაც აქტი ეხება საფასურის გადახდის ნიშნებს;
- 4) მობინადრე პირს, რომელმაც ჩაიდინა ერთ-ერთი ჩამოთვლილი დანაშაული.

„გადასახადებისგან თავის არიდების“ კონცეფცია განისაზღვრება გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის კანონმდებლობაში მისი კომისიის სპეციფიკური მეთოდების ჩამოთვლით, კერძოდ: არაზუსტი ან არასრული ინფორმაციის წარდგენა, ინფორმაციის განზრახ შეუსრულებლობა, ნიშნის განზრახ გამოყენება. გადასახადების ან საგადასახადო მარკების გადახდა,

⁵⁸ Dr. Peter K.-D. Barandt. «German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax» წყარო: http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html(17.01.2021).

ხოლო დანაშაულის სავალდებულო ნიშანი არის მავნე შედეგების დადგომა - სავალდებულო გადასახადების ზომის შემცირება ან დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების მიღება.

1982 წლის გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსი⁵⁹ არ შეიცავს საგადასახადო დანაშაულის ელემენტებს, ერთადერთი გამონაკლისია საგადასახადო ნიშნის ყალბი (§148) და საგადასახადო საიდუმლოების დარღვევა (§355). საგადასახადო, საბაჟო სამართალდარღვევათა და დანაშაულთა შესახებ სტატიები სრულად არის მოცემული 1977 წლის რეგლამენტში გადასახადებისა და გადასახდელების შესახებ⁶⁰.

გადასახადების გადახდა გერმანიაში მოიცავს ყველა სახის გადასახადს, საბაჟო ჩათვლით, რაც მითითებულია ზემოთ მოცემული რეგულაციის §369-ში. საქართველოს კანონმდებლობა განასხვავებს გადასახადს და საბაჟო გადასახადს.

უნდა აღინიშნოს, რომ გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში გადასახადებისა და გადასახადების შესახებ დებულება საკმაოდ მკაფიოდ განასხვავებს საგადასახადო სამართალდარღვევებს (§377-384) და საგადასახადო დანაშაულებებს (§369-376), განსაზღვრავს მათ სხვადასხვა ნიშანს და ათავსებს მათ ცალკეულ განყოფილებებში. დანაშაულისთვის სანქცია დაწესებულია ადმინისტრაციული ჯარიმის სახით, ხოლო დანაშაულები ისჯება სისხლის სამართლის ჯარიმით და თავისუფლების აღკვეთით განსაზღვრული ვადით. აქ შეგიძლიათ იპოვოთ ისეთი დანაშაულები, როგორცაა:

- 1) მავნე გადასახადებისგან თავის არიდება (§370);
- 2) საქონლის კონტრაბანდა (§372);

⁵⁹ Strafgesetzbuch წყარო: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/index.html> (17.01.2021)

⁶⁰ Dr. Peter K.-D. Barandt. «German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax» წყარო: http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html(17.01.2021).

3) ადამიანთა ჯგუფის მიერ პროფესიული საფუძველზე ან ძალადობის გამოყენებით ჩადენილი საბაჟო რეგულაციების დარღვევა (§373);

4) დაბეგვრის შედეგად მიღებული შემოსავლის დაფარვა (§374).

გადასახადების შეგნებულად ყალბი დეკლარაცია, შემოსავლის დეკლარაციის შევსების შეფერხება ან გადასახადების საერთოდ არ გამოცხადება გერმანიაში განიხილება, როგორც გადასახადების თაღლითობა, მიყენებული ზიანის სიმძიმეიდან გამომდინარე, რაც დანაშაულად ან დანაშაულად ითვლება⁶¹.

§ 370 1-ლი ნაწილი ითვალისწინებს 5 წლამდე ჯარიმას ან ჯარიმას მათთვის, ვინც:

- ფინანსურ და სხვა სამთავრობო დაწესებულებებს აწვდის არასრული ან არასწორი ინფორმაციას დაბეგვრასთან დაკავშირებით;

- უკანონოდ იყენებს საგადასახადო შეღავათებს, რაც იწვევს გადასახადისგან გათავისუფლებას, ან მის შემცირებას საკუთარი ან სხვებისთვის; საკმაოდ გონივრული ჩანს საგადასახადო შეღავათების უკანონო გამოყენების გამოყოფა, როგორც გადასახადისგან თავის არიდების ნიშნები. საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობა, მართალია იგი პირდაპირ არ განსაზღვრავს ასეთ მეთოდს, მაგრამ მისი გამოყენება გადასახადებისგან თავის არიდების მიზნით უნდა ჩაითვალოს დანაშაულად, თუ არსებობს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ნიშნები (გადაუხდელობის ოდენობა).

§370 2 ნაწილი ადგენს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადახდის თავიდან აცილების მცდელობისთვის, ჩადენილი §370 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული მეთოდებით. §370 3 ნაწილის შესაბამისად, უფრო სერიოზული საგადასახადო დანაშაული არის ქმედება, როდესაც დამნაშავე:

⁶¹ Dr. Peter K.-D. Barandt. «German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax» წყარო: http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html(17.01.2021).

- მნიშვნელოვნად შემცირდა გადასახადები, ან გაუმართლებლად მიიღო საგადასახადო შეღავათები;

- გამოიყენა საჯარო მოხელის თანამდებობა;

- ჩაიდინა ეს ქმედება, როგორც პროფესიონალურ საფუძველზე ამ პირთა ჯგუფის ნაწილი.

ზემოთ აღნიშნულ დანაშაულთათვის, გადასახადებისა და გადასახდელების შესახებ დებულება შეიცავს სასჯელს თავისუფლების აღკვეთის სახით 6 თვიდან 10 წლამდე ვადით. ხელოვნების მე -2 ნაწილი.

უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოთ განხილული დებულებები ასევე ვრცელდება ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოების მიერ საბაჟო გადასახადების თავიდან აცილების შემთხვევებზე, რაც პირდაპირ არის მითითებული §370 მე-6 ნაწილში.

ამასთან, §373 შეიცავს დამოუკიდებელ სამართალდარღვევას: "საბაჟო გადასახადების თავიდან აცილება, ჩადენილი იარაღის ან იარაღის სახით გამოყენებული ნივთების გამოყენებით, ან როგორც ჯგუფის ნაწილი, რომელიც ამას აკეთებს პროფესიონალურ საფუძველზე".⁶² გაითვალისწინეთ, რომ გერმანიაში საგადასახადო დანაშაულის საგანი შეიძლება იყოს მხოლოდ ინდივიდუალური. აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ იგი შეიცავს სტატიას, რომელიც სასამართლოს ანიჭებს უფლებას, ჩამოართვას საგადასახადო სამართალდამრღვევს პოლიტიკური უფლებები, ისევე როგორც საჯარო თანამდებობის დაკავების უფლება. დამატებითი სასჯელის სახით შეიძლება დაწესდეს ქონების ჩამორთმევა (მაგალითად, დაბეგვრის საგნების დამალვის შემთხვევებში).

გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკისგან განსხვავებით, საქართველოს კანონმდებელი არ ითვალისწინებს კრიმინალის პოლიტიკური უფლებების ჩამორთმევის შესაძლებლობას, ხოლო გარკვეული თანამდებობების, მათ შორის სახელმწიფო თანამდებობების დაკავების უფლების ჩამორთმევას.⁶³

⁶² Abgabenordnung წყარო: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (17.01.2021).

⁶³ Dr. Peter K.-D. Barandt. «German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax» წყარო:

გერმანიის საგადასახადო სისტემის წინააღმდეგ მძიმე დანაშაულისთვის ხანდაზმულობის მაქსიმალური ვადაა 10 წელი. ხანდაზმულობის ვადა შეჩერებულია არა მხოლოდ დანაშაულის შემთხვევებში, არამედ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვისაც.

გერმანიის კანონმდებელმა ასევე ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების სპეციალურ ტიპს იმ შემთხვევებში, როდესაც დამნაშავე ავსებს ფინანსური ორგანოების მიერ მისთვის მოწოდებულ ყალბი ინფორმაციას და უზრუნველყოფს მის მიერ ადრე დამალულ ინფორმაციას⁶⁴.

საფრანგეთის, გერმანიისა და საქართველოს კანონმდებლობაში გავრცელებული საერთო მახასიათებელი, რომელიც განასხვავებს საგადასახადო სამართალდარღვევას და დანაშაულს, არის თავის არიდების ოდენობა.

4.3 ესპანეთი

სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა ესპანეთში გადასახადების, გადასახადებისა და საბაჟო გადასახადების გადახდის წესების დარღვევისათვის დადგენილია 1995 წლის ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსით.

ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობის ორსაფეხურიან სისტემას. ამრიგად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებიც სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას იწვევს, იყოფა დანაშაულებრივ დანაშაულებად (მათთვის უფრო მსუბუქი სასჯელია) და დანაშაულებებში (ითვალისწინებს უფრო მძიმე სასჯელებს).⁶⁵

http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html(17.01.2021).

⁶⁴ Abgabenordnung წყარო: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (17.01.2021).

⁶⁵ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. წყარო: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.html (18.01.2021).

გადასახადის გადაუხდელობისთვის პასუხისმგებლობა მოცემულია II წიგნის XIV ნაწილში „დანაშაულები ეროვნული საკუთრებისა და სოციალური უსაფრთხოების წინააღმდეგ“ და ყველა დანაშაული შეიძლება დაიყოს შემდეგ ჯგუფებად:

1) სახელმწიფო ან რეგიონული ბიუჯეტის გადასახადების გადახდის თავიდან აცილება (მუხ. 305);

2) ევროკავშირის ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის თავიდან აცილება (მუხ. 306);

3) სოციალური დაცვის მომსახურების გადაუხდელობა (მუხ. 307);

4) სახელმწიფო გადასახადებით, შეღავათებით ან გრანტებით თაღლითური საქმიანობის ჩადენა (მუხ. 308);

5) ფინანსური, ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების წესების დარღვევა (მუხ. 310);

ესპანეთის კანონმდებლობისგან განსხვავებით, საქართველოს კანონმდებლობამ არ იცის ბიუჯეტის მიხედვით (სახელმწიფო ან ადგილობრივი) გადაუხდელობის დაყოფა და პასუხისმგებლობა ხდება იმისდა მიუხედავად, რომელ ბიუჯეტს არ მიუღია თანხა, უფრო მეტიც, ეს დამამძიმებელი გარემოება არ არის.

უნდა აღინიშნოს, რომ ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსი, სტატიებში საგადასახადო სისტემის წინააღმდეგ დანაშაულის შესახებ, შეიცავს პასუხისმგებლობის როგორც სისხლის სამართლის, ასევე საპროცესო ნორმებს. აქ ასევე რეგულირდება სასჯელის დაკისრებისა და ამ დანაშაულისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლების წესები.

ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსის 305 1-ლი ნაწილი ადგენს პასუხისმგებლობას ყველას, ვინც „მოქმედების ან უმოქმედობის შედეგად ატყუებს სახელმწიფო ან რეგიონალურ ხელისუფლებას, თავს არიდებს გადასახადების გადახდას, რაც სახელმწიფომ უნდა დააკავოს ან თუ ადამიანი სარგებლობს არაადაგურად მიღებული საგადასახადო

შელავათებით, მიუხედავად იმისა, რომ ეს თანხები 120 ათას ევროს აჭარბებს⁶⁶. ამ დანაშაულისთვის სასჯელი არის თავისუფლების აღკვეთა 1-დან 5 წლამდე და ჯარიმა ექვსჯერ გადაცილების თანხაზე. ამ მუხლის შემდგომი ნაწილები ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას მცირე თანხებისათვის თავის არიდების შემთხვევაში, ამ მუხლების შესაბამისი უფრო მსუბუქი სანქციებით, რითაც განასხვავებს პასუხისმგებლობას ამ ქმედებებზე.

ესპანეთში განსაკუთრებული მახასიათებელია ის, რომ გარდა ზემოთ აღწერილი ჯარიმებისა, სასამართლოს შეუძლია ასევე ჩამოართვას დამნაშავე პირს სუბსიდირების ან სხვა სახელმწიფო დახმარების მიღების უფლება, აგრეთვე საგადასახადო შეღავათების ან სოციალური დაცვის გამოყენების უფლება გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. 3-დან 6 წლამდე.

თავიდან აცილების ყველაზე სერიოზული ნიშნები, რომლებიც აღწერილია ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსის 305-ე მუხლის 1 ნაწილში:

- ა) 600 ათასი ევროზე მეტი თანხის გადაუხდელობის ოდენობა;
- ბ) კრიმინალურ ჯგუფში ან ორგანიზაციაში თავის არიდების ჩადენა;
- გ) ფიზიკური ან იურიდიული პირების გამოყენება ოფშორულ ზონებში ან ტერიტორიებზე, სადაც შეუძლებელია მათი საგადასახადო სტატუსის დადგენა.

ყველაფრის გარდა, ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსი ითვალისწინებს ფიზიკური და იურიდიული პირების გარდა საგადასახადო დანაშაულის მოზიდვის შესაძლებლობას. სანქციები იურიდიული პირების მიმართ არის სისხლის სამართლის ჯარიმა, აგრეთვე სახელმწიფოსგან სუბსიდიის მიღების უფლების ჩამორთმევა (მუხ. 310 ბ).⁶⁷

⁶⁶ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. წყარო: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.html (18.01.2021).

⁶⁷ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. წყარო: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.html (18.01.2021).

4.4 იტალია

მთავარი დებულებები, რომლებიც ეხება სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადებისა და გადასახადების თავიდან აცილებისთვის იტალიაში, შეიცავს ცალკეულ სამართლებრივ აქტებს. ეს მოიცავს: პრეზიდენტის 1973 წლის 29 სექტემბრის ბრძანებულებას No6006 "ზოგადი დებულებები საშემოსავლო გადასახადის შემოწმების შესახებ"⁶⁸, საკანონმდებლო განკარგულება 10/03/2000 No74 "საგადასახადო დანაშაულის შესახებ"⁶⁹. გარკვეული სახის გადასახადების გადაუხდელობისათვის პასუხისმგებლობა განისაზღვრება კონკრეტული დასაბეგრი საქმიანობის მარეგულირებელი რეგულაციებით. ასე რომ, წიაღისეულის მოპოვებისა და გადასახადების გადაუხდელობის გამო სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა დადგენილია 1993 წლის 30 აგვისტოს საკანონმდებლო განკარგულებით No331⁷⁰. 10/03/2000 No 74 განკარგულებაში მოცემული საგადასახადო დანაშაულების ყველაზე გავრცელებული სახეებია:

- 1) გადასახადის დეკლარაციის წარდგენა ყალბი ინვოისების გამოყენებით (არარსებული გარიგებებისათვის). სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 1 წლიდან 6 თვიდან 6 წლამდე (მუხ. 2);
- 2) საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენა სხვა თაღლითური საშუალებების გამოყენებით. სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 1 წლიდან 6 თვიდან 6 წლამდე (მუხ. 3);
- 3) შეგნებულად ყალბი საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა. სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთის სახით 1-დან 3 წლამდე (მუხ. 4);

⁶⁸ Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 Gazzetta Ufficiale del 16 ottobre 1973, n. 26 წყარო: <http://www.isaonline.it/mag/Dpr600-1973.html> (20.01.2021).

⁶⁹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 წყარო: <http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari> (20.01.2021).

⁷⁰ Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 (in Gazz.Uff., 30 agosto, n. 203) წყარო: http://www.ac.infn.it/areatributi/decretilegge/D_L_30_8_1993_331.html (20.01.2021).

4) უარი საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენაზე. სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 1 წლიდან 6 თვიდან 4 წლამდე (მუხლი 5);

5) ყალბი ინვოისების გაცემა (არარსებული გარიგებებისათვის). სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 1 წლიდან 6 თვიდან 6 წლამდე (მუხ. 8);

6) წიგნების დამალვა ან განადგურება. სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 6 თვიდან 5 წლამდე (მუხლი 10);

7) თაღლითური გადასახადის გამოქვითვა. სასჯელი ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 6 თვიდან 4 წლამდე (მუხ. 11). აღნიშნული ქმედებების ჩადენის მცდელობა ასევე დანაშაულებრივია.

სისხლისსამართლებრივი გადასახადისგან თავის არიდების სავალდებულო ნიშანია გადასახადის გადაუხდელობის განზრახვა. თავიდან აცილებისთვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის წინაპირობაა 30 ათას ევროზე მეტი თანხის მიღწევა.

იტალიაში საბაჟო გადასახადის გადახდის თავიდან აცილების საკითხები რეგულირდება პრეზიდენტის 1973 წლის 23 იანვრის No43 ბრძანებულებით "საბაჟო საქმეთა შესახებ კანონის კოდექსი"⁷¹.

გაითვალისწინეთ, რომ იტალიელი კანონმდებელი არ გამოყოფს მუხლებს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის შესახებ საბაჟო გადასახადების თავიდან აცილებისთვის. საბაჟო გადასახადების გადაუხდელობის ან დაგვიანებით გადახდის შემთხვევაში, აგრეთვე იტალიაში სხვა საბაჟო გადასახადი, გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული ჯარიმები, ჯარიმების გადახდა, აგრეთვე პროცენტი დადგენილი გადახდის ოდენობიდან.

სისხლის სამართლის ზომები გათვალისწინებულია მხოლოდ კონტრაბანდისთვის. VII ნაწილის მე -7 თავი "კონტრაბანდა" ეძღვნება მას.

⁷¹ Decreto del president della repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale. წყარო: <http://www.comune.jesi.an.it/MV/leggi/dpr43-73.htm> (20.01.2021).

ამრიგად, უნდა შევაჯამოთ, რომ თითოეული განხილული სახელმწიფო ადგენს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას მათი ბიუჯეტის სავალდებულო გადასახდელების გადაუხდელობის გამო. სახელმწიფოების მიერ მიღებული პასუხისმგებლობის ზომები მრავალფეროვანია და მოიცავს საწინააღმდეგო ურთიერთობის სხვადასხვა მეთოდს.

სანქციები სავალდებულო გადასახდელების გადაუხდელობისთვის გათვალისწინებულია აქ ჯარიმიდან თავისუფლების აღკვეთით გარკვეული ვადით. აქ სპეციფიკური ნიშნები უნდა იქნას აღიარებული, როგორც ზოგიერთ ქვეყანაში პოლიტიკური უფლებების, სახელმწიფო მხარდაჭერის, სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის შეზღუდვის შესაძლებლობა ფიზიკური და იურიდიული პირების გარდა.

განხილულ ქვეყნებს, საქართველოსაგან განსხვავებით, აქვთ დიდი გამოცდილება ამ ქმედებების წინააღმდეგ მიმართებაში და შეიმუშავეს სავალდებულო გადასახადების თავიდან აცილების დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი ნიშნების სისტემა.

ასე რომ, გადასახადებისგან თავის არიდების მიზნით ოფშორული ზონების გამოყენება განისაზღვრება, როგორც გადახდის არიდების კვალიფიციური ნიშანი. ამ ქვეყნების საკანონმდებლო და სამართალდამცავი გამოცდილება შეიძლება გახდეს საქართველოში პასუხისმგებლობის სისტემის შემდგომი გაუმჯობესებისა და ბიუჯეტის თავიდან აცილების წინააღმდეგ ბრძოლის საფუძველი.

დასკვნა

ახალი კანონმდებლობის იმპლემენტაციის შედეგი, რომელიც საშუალებას იძლევა აღიაროს საგადასახადო დანაშაული, როგორც გადასახადის თავიდან არიდებასთან დაკავშირებით, შეინიშნება ლატენტური საგადასახადო დანაშაულის წილის მნიშვნელოვანი შემცირება, რაც, თავის მხრივ, უზრუნველყოფს პასუხისმგებლობის გარდაუვალი პრინციპების და კანონის წინაშე ყველას თანასწორობის პრინციპების სრულყოფილად განხორციელებას.

რადგან კრიმინალური რეპრესიების ბოროტად გამოყენების შესაძლებლობა ყოველთვის არსებობს. ამგვარი საფრთხეების აღკვეთა არ უნდა მოხდეს სამართალდამცავი ორგანოების უფლებამოსილების ნაწილის ჩამორთმევით და შევიწროებით მათი კომპეტენცია სრული წესრიგის დამყარების და პასუხისმგებლობის გარდაუვალი პირობების შექმნის გზით სისხლის სამართლის კანონმდებლობის უკანონო მიზნებით გამოყენებისთვის. მხოლოდ ამ შემთხვევაში მიიღწევა სისხლის სამართლის კანონით განსაზღვრული საზოგადოებრივი სიკეთის შენარჩუნების მიზნები.

ნაშრომის ძირითადი დასკვნები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს აქ შემდეგი თეზების სახით:

უნდა აღინიშნოს, რომ ზოგიერთ ქვეყანაში სისხლის სამართლის კანონმდებლობა ერთმანეთისაგან მიჯნავს გადასახადის გადაუხდელობას მოქალაქისა და ორგანიზაციის მიერ და მათი ქმედების შემადგენლობა ცალკე დებულებითაა გათვალისწინებული.

ამ საკითხების განხილვისას ყველაზე მნიშვნელოვანია პირის სისხლისსამართლებრივი და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ურთიერთმიმართება, რომელთან დაკავშირებითაც არაფერი იყო გათვალისწინებული ძველ საგადასახადო კანონმდებლობაში, ხოლო ახალმა საგადასახადო კოდექსმა ერთმანეთისაგან მკაფიოდ გამიჯნა

სისხლისსამართლებრივი და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ფარგლები, კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის თანახმად, პირის მიერ გადასახადის 25 000 ლარამდე შემცირებისას მას დაეკისრება საგადასახადო პასუხისმგებლობა, 25 000 ლარზე მეტით შემცირება კი ითვლება დიდი ოდენობად და იწვევს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას, რაც ნაშრომში დაწვრილებითაა განხილული.

ნაშრომში ყოველივე წარმოდგენილიდან გამომდინარე, კანონმდებლობა და შემდგომში მის საფუძველზე ჩამოყალიბებული პრაქტიკა, უხეშად არღვევს გადასახადის გადამხდელის (ფიზიკური პირის, ინფივიდუალური მეწარმის) უფლებებს, ვინაიდან თუ პირმა დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა გადასახადი და მას დაეკისრა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მართალია, ის თავისუფლდება საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან, მაგრამ არა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფისაგან, და საბოლოოდ პირი იხდის დაკისრებულ სასჯელს და სახელმწიფო მისგან გადასახადის თანხასაც იღებს.

ვინაიდან, სისხლის სამართლის მიზნებისათვის საგადასახადო კოდექსის ე.წ. ბლანკეტური ნორმებია. შესაბამისად, აქ საქმე გვაქვს საზოგადოებრივი ცხოვრების ერთ-ერთ სფეროში სპეციალური წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან. ეს ის წესებია, რომელთა შესახებ სრული ცოდნა ხშირად იურისტებს და იმ ორგანოებს არა აქვთ, რომელთაც ამ წესების გაცნობა ევალებათ. საქართველოში მოქმედებს მესამე საგადასახადო კოდექსი და მასში სისტემურად შედის ცვლილებები. ამის ერთ-ერთი მიზეზი ისაა, რომ კოდექსის მუხლების ფორმულირება ორგვარი განმარტების შესაძლებლობას იძლევა. სწორედ მოცემული განაპირობებს იმას, რომ საკმარისად ხშირად საგადასახადო ორგანოთა გადაწყვეტილებები უქმდება საგადასახადო დავის ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით განმხილველ ორგანოთა გადაწყვეტილებებით ან საჭირო ხდება საგადასახადო სამართლის ნორმების გამოყენებაში ერთგვაროვანი სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბება. ამ პირობებში,

ცხადია, საგამოძიებო მოქმედებებით დეტალურად უნდა გაირკვეს, თუ როგორ ჰქონდა პირს წარმოდგენილი თავისი საგადასახადო ვალდებულებები, ჰქონდა თუ არა პირის შესაბამის მოსაზრებებს „მოსაზრების უფლება“ და ამ მოსაზრებების მიხედვით ჰქონდა თუ არა პირს შესრულებული საგადასახადო ვალდებულებები. ამრიგად, იმ შემთხვევაში, როდესაც პირი აპელირებს იმაზე, რომ მან არ იცოდა საგადასახადო შემოწმებით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ ან/და იმაზე, რომ მას თავისი შეხედულებით შესრულებული აქვს საგადასახადო ვალდებულებები, საჭიროა ჩატარებულ იქნეს მნიშვნელოვანი ანალიტიკური მუშაობა, რათა შემოწმდეს პირის წარმოდგენები საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ.

გადასახადისაგან თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმეში განზრახვის პრობლემა საკმარისად მრავალწახნაგოვანია, რის გამოც მისი ყველა ასპექტის განხილვა ერთ სისტემაში, ჩემს მიერ წარმოდგენილ ნაშრომში, შეუძლებელია. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ დაუშვებელია პირისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრება მხოლოდ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე და რომ სავალდებულოა დადგინდეს განზრახ თავარიდებული გადასახადების მოცულობა, რისთვისაც თავის მხრივ აუცილებელია განისაზღვროს გადასახადის გადახდის შესაძლებლობა. პირის წარმოდგენები საგადასახადო ვალდებულების შესახებ და სუბიექტური დამოკიდებულება გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით.

გამოყენებული ლიტერატურა

ქართული სამეცნიერო მონოგრაფიები და პერიოდული ლიტერატურა

1. ადარაია ლ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი. §§1-155. თბილისი, 2012
2. ვახტანგ VI, დასტურლამალი მეფის ვახტანგ მეექვსისა, რედაქტორი: პეტრე უმიკაშვილი, ტფილისი ლ. გ. კრამარენკოს სტამბა, 1886
3. მამნიაშვილი მ., გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებები გადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. სამეცნიერო სტატია. სოციალური ეკონომიკა. XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები. სტუ, N5, სექტემბერი-ოქტომბერი, 2011
4. ნაჭყებია გ., ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის ცნება (ლექციების კურსი), თბილისი, 2002, გვ. 113
5. ნაჭყებია გ., ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის ზოგადი თეორია, თბილისი, 2010, გვ.
6. საქართველოს სისხლის საპროცესო სამართალი, კერძო ნაწილი, ავტორთა ჯგუფი, თბილისი, 2017, გვ. 454
7. სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი I, მეოთხე გამოცემა, თბილისი, 2011
8. სურგულაძე ივ.მ, ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფო და სამართლის ისტორიიდან, გამ. „ცოდნა“, თბილისი, 1963

უცხოენოვანი სამეცნიერო და პერიოდული ლიტერატურა

9. David F.Burg, A world history of tax rebellions, Inc. New York London, 2004, 9.
10. The world bank, STEP-BY-STEP GUIDE FOR ASSET RECOVERY FROM G20 COUNTRIES, Spain, 2013, 2.
11. OECD, effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, third Edition, 2013.

ნორმატიული მასალა:

12. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (1999) დღეის მდგომარეობით
13. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი (1998) დღეის მდგომარეობით
14. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2010) დღეის მდგომარეობით
15. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ. N1183-III. 13.07.2017. საქართველოს პარლამენტი. წყარო: [https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=231\(20.01.21\)](https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=231(20.01.21))
16. საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №2802 23/03/2010. წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/> (20.01.21)
17. საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №4981. 01/07/2011, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>(20.01.21)
18. საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №944-III. 01/06/2017, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>(20.01.21)
19. საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის თაობაზე დოკუმენტის №2937. 28/04/2006, წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>(20.01.21)
20. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი 194-ე მუხლის შენიშვნის პირველი ნაწილი კონსოლიდირებული ვერსია (22/06/2007 – 03/07/2007).
21. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №790 და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის დებულება. წყარო: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/>(20.01.21)

ელექტრონული ლიტერატურა და ვებ-გვერდები

22. Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. წყარო: [https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577\(15.01.2021\)](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577(15.01.2021))
23. Dr. Peter K.-D. Barandt. «German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax» წყარო: [http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html\(17.01.2021\)](http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html(17.01.2021)).
24. Martyn Bridges, Tax Evasion — A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering, *Journal of Financial Crime*, Publication date: 1 April 1996; წყარო: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb025769/full/html?skipTracking=true> (25.01.21)
25. [Bridges, M.](#) "Tax Evasion — A Crime in Itself: The Relationship with Money Laundering", *Journal of Financial Crime*, Vol. 4 No. 2, 1996, pp. 161-168. წყარო: [https://doi.org/10.1108/eb025769\(25.01.21\)](https://doi.org/10.1108/eb025769(25.01.21))
26. [Craig Elliffe](#), Tax Fraud: When is Tax Avoidance a Criminal Offence? წყარო: [https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence\(20.01.21\)](https://www.researchgate.net/publication/228153589_Tax_Fraud_When_is_Tax_Avoidance_a_Criminal_Offence(20.01.21))
27. Tax evasion; წყარო: https://www.law.cornell.edu/wex/tax_evasion (20.01.21)
28. Strafgesetzbuch წყარო: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/index.html> (17.01.2021)
29. Abgabenordnung წყარო: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (17.01.2021).
30. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. წყარო: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.html (18.01.2021).
31. Decreto del president della repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 Approvazione del testounicodelledisposizioni legislative in materia doganale. წყარო: <http://www.comune.jesi.an.it/MV/leggi/dpr43-73.htm> (20.01.2021).

