

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის სამაგისტრო პროგრამა  
(სისხლის სამართლის მიმართულებით)



სამაგისტრო ნაშრომი თემაზე

გადასახადისათვის თავის არიდება, როგორც დანაშაული და  
პასუხისმგებლობის დაკისრების პრაქტიკულ-სამართლებრივი  
ასპექტები

თეონა დევდარიანი  
[teodevdariani@yahoo.com](mailto:teodevdariani@yahoo.com)

ხელმძღვანელი – ედიშერ ფუტყარაძე  
სამართლის დოქტორი,  
მოწვეული ლექტორი

## სარჩევი

შესავალი .....	2
<b>I თავი. საგადასახადო დანაშაულის არსი.....</b>	<b>4</b>
1.1. საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილი დანაშაულის მოკლე ისტორიული მიმოხილვა .....	4
1.2. საგადასახადო დანაშაულის კრიმინალიზაციის მნიშვნელობა .....	6
1.3. ზღვარი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას შორის .....	8
<b>II თავი. გადასახადისათვის თავის არიდებისას ქმედების შემადგენლობის სისხლისსამართლებრივი დახასიათება .....</b>	<b>10</b>
2.1. ქმედების შემადგენლობა.....	10
2.1.1. ქმედების ამსრულებელი.....	10
2.1.2. დანაშაულის საგანი და სამართლებრივი სიკეთე.....	19
2.1.3. ნორმის დისპოზიციის განხორციელებული ცვლილებების ანალიზი .....	22
2.1.4. განზრახვა, როგორც პასუხისმგებლობის აუცილებელი პირობა .....	24
2.1.5. დანაშაულის ჩადენის ხერხი .....	26
2.1.6. განსხვავება გადასახადისათვის თავის არიდებასა და გადასახადის დამალვას შორის .....	27
2.2. პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოებები .....	29
2.2.1. გადასახადის გადახდა 45 სამუშაო დღის ვადაში.....	29
2.2.2. საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების სისხლისსამართლებრივი შედეგი .....	31
2.3. ქმედების კვალიფიციური შემადგენლობა.....	35
<b>III თავი. გადასახადისათვის თავის არიდების მომიჯნავე დანაშაულები .....</b>	<b>37</b>
3.1. ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით .....	37
3.2. უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა .....	38
3.3. ყალბი საგადასახადო დოკუმენტის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება .....	39
3.4. უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია .....	40
3.5. თაღლითობა და ქონებრივი დაზიანება მოტყუებით .....	41
<b>IV თავი. სისხლის სამართლის პრინციპებით გარანტირებული უფლებების შეზღუდვა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში .....</b>	<b>42</b>
4.1. ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი ჯარიმის მიმართება ორმაგი დასჯის აკრძალვის პრინციპთან.....	42
4.2. თვითინკრიმინაციისაგან დაცვისა და დუმილის უფლება საგადასახადო ორგანოსთვის ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებასთან მიმართებით .....	44
4.3. მტკიცების ტვირთი და თანაბარი ხელმისაწვდომობის პრინციპი .....	45
<b>V თავი. გადასახადისათვის თავის არიდების აღმკვეთი ორგანოები .....</b>	<b>47</b>
5.1. ადმინისტრაციული ორგანოები .....	47
5.2. საგამომიებო და სისხლისსამართლებრივი დევნის განმახორციელებელი ორგანოები.....	48
5.3. საერთაშორისო ორგანიზაციები .....	50
<b>დასკვნა.....</b>	<b>51</b>
<b>ბიბლიოგრაფია .....</b>	<b>53</b>

## შესავალი

ეკონომიკის განვითარება დამოკიდებულია ბიზნესის განვითარებაზე, ბიზნესის განვითარება კი ქვეყანაში არსებულ საგადასახადო სისტემაზე. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია სახელმწიფოში გატარებულ იქნას სწორი საგადასახადო პოლიტიკა, რაც, უპირველეს ყოვლისა, გამოიხატება მის სიმარტივეში, სამართლიანობასა და გამჭვირვალობაში. საბოლოოდ, აღნიშნული უზრუნველყოფს სტაბილური ფინანსური გარემოს შექმნას, საგადასახადო მართლშეგნების ამაღლებასა და ინვესტიციების მოზიდვას.

საქართველოს საგადასახადო კულტურა ჯერ კიდევ განვითარების ეტაპზეა. ბიზნესის ჩრდილოვანი ეკონომიკიდან გამოსვლა 2006 წლიდან დაიწყო<sup>1</sup> და ამ ეტაპამდე არ არის დასრულებული. მიუხედავად ამისა, მსოფლიო ბანკის 2019 წლის წლიური ანგარიშის<sup>2</sup> მიხედვით, საქართველო ბიზნესის წარმოების სიმარტივით საპატიო მეექვსე ადგილს იკავებს ისეთი მაღალგანვითარებული ქვეყნების გვერდით, როგორცაა სინგაპური, ჰონკონგი, ახალი ზელანდია, დანია და სამხრეთ კორეა. აღნიშნული რეიტინგი მოიცავს რამდენიმე მიმართულებით ქვეყნების შეფასებას. ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია გადასახადების გადახდის სიმარტივე (აღნიშნულ კომპონენტში საქართველო მე-16 ადგილს იკავებს). მსოფლიო ბანკის შეფასებები, ძირითადად, ეყრდნობა დაბალ საგადასახადო განაკვეთებს, რასაც საქართველოზე ვერ ვიტყვით, თუმცა, საქართველოს შემთხვევაში, ანგარიშში აღნიშნულია, რომ საკმაოდ მაღალ დონეზეა დაცული მარეგულირებელი ნორმებით ბიზნესი, მათი პარტნიორები, აქციონერები. დოკუმენტში აგრეთვე მითითებულია გადახდისუნარობის საქმის წარმოების ხელმისაწვდომობა კრედიტორებისა და დებიტორებისთვის, ხაზგასმულია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების სიმარტივე.

სახელმწიფო ბიუჯეტი, მისი სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობიდან გამომდინარე, ხელყოფის შემთხვევაში დაცულია, როგორც ადმინისტრაციული (კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი სანქციებით), ასევე სისხლისსამართლებრივი ნორმებით.

მოცემული ნაშრომი ეხება საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულს – გადასახადისთვის განზრახ თავის არიდებას, რომელიც, მისი ბლანკეტური შინაარსიდან გამომდინარე, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსთან ერთად მოიცავს საგადასახადო კანონმდებლობასაც. შესაბამისად, აღნიშნულ დანაშაულზე მსჯელობა, გარდა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული ნორმებისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და სხვა მომიჯნავე საკანონმდებლო აქტების განხილვის გარეშე შეუძლებელია.

<sup>1</sup>ევროპული ინიციატივა – ლიბერალური აკადემია, საქართველოს ეკონომიკური ტრანსფორმაცია: დამოუკიდებლობის 20 წელი შუალედური ანგარიში, თბილისი, 2012, 47.

<sup>2</sup>The world bank IBRD.IDA, Ease of doing business (measuring business regulation), 2019. <https://www.doingbusiness.org/en/rankings> (24.06.2019)

ნაშრომში სწორედ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებულ ქმედება იქნება განხილული, რა მიზნითაც დეტალურად იქნება წარმოჩენილი გამოძიების, სისხლისსამართლებრივი დევნისა და სასამართლო განხილვის ეტაპზე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებული პრაქტიკულ-სამართლებრივი ასპექტები.

გადასახადისათვის თავის არიდების კონტექსტში მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო დანაკარგი (ე. წ. Tax gap), რომელიც გულისხმობს სხვაობას ფაქტობრივად გადახდილ გადასახადებსა და რეალურად დასაბეგრ გადასახადებს შორის. მაგალითისთვის, 2017-2018 წლებში საგადასახადო დანაკარგის კოეფიციენტი შეადგენდა 5.6%-ს<sup>3</sup>. საქართველოს 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის თანახმად, საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლად, გადასახადების ნაწილში, დადგინდა 8 991 307 000 ლარი, შესაბამისად, ფარული საგადასახადო ვალდებულებების მოცულობა, რაც ეკუთვნოდათ გადასახადის გადამხდელებს, თუმცა არ გადახდილა ბიუჯეტში შეადგენს სულ მცირე 95 246 890 ლარს. ყოველივე ეს ადასტურებს, თუ რა ზიანის მიტანა შეუძლია ქვეყნის ეკონომიკისთვის გადასახადისათვის თავის არიდებას. ეკონომიკის განვითარების შეფერხების ერთ-ერთი განმაპირობებელი ფაქტორი სწორედ რომ არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები არიან, რომლებიც სხვადასხვა დანაშაულებრივი სქემებით ცდილობენ საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდებას. ამრიგად, საკითხი საკმაოდ აქტუალურია.

ზემოთქმულის გარდა, ნაშრომი აქტუალურია იმდენად, რამდენადაც ქართულ რეალობაში საკმაოდ მწირია საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულებზე სამეცნიერო ლიტერატურა, რომელშიც წარმოჩენილია გადასახადების თავის არიდებისას სამართალწარმოების პრაქტიკულ-სამართლებრივი ასპექტები, არსებული ხარვეზები და მათი მიმართება თეორიასთან. ხშირი საკანონმდებლო ცვლილებები, ნორმის მრავალგვარი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა და საკანონმდებლო ხარვეზები არის რიგი მიზეზების ჩამონათვალი, რაც ხელს უშლის სწორ სამართალშეფარდებას, როგორც გადასახადების ადმინისტრირების, ასევე გამოძიებისა და სასამართლო განხილვის ეტაპზე.

ნაშრომის მიზანია, ერთმანეთისგან გამიჯნოს გადასახადისათვის თავის არიდებისას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა და დანაშაული, განსაზღვროს გადასახადისათვის თავის არიდების მამოტივირებელი მიზეზები, პრაქტიკულ-სამართლებრივი რეგულირების პრობლემები, მათი შესაბამისობა საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებთან და დასახოს შესაბამისი ნორმატიული ბაზის სრულყოფის გზები.

---

<sup>3</sup>HMRC Press Office, Measuring tax gaps 2019 edition Tax gap estimates for 2017-18 An Official Statistics release, 2019, 3.

ნაშრომში დასმული პრობლემების განხილვისას გამოყენებული იქნება, როგორც ანალიტიკური, ასევე შედარებითი მეთოდი. ამ მიზნით, გაანალიზებული იქნება სასამართლო გადაწყვეტილებები, მიმოხილული იქნება საზღვარგარეთის ქვეყნების მაგალითები, მითითებული იქნება პრაქტიკაში არსებული ხარვეზები და რეკომენდაციები საგამოძიებო, სისხლისსამართლებრივი დევნისა და სასამართლო პრაქტიკის გაუმჯობესების მიზნით.

ნაშრომი შედგება შესავალისგან, ძირითადი ნაწილისგან და დასკვნისგან. ძირითად ნაწილში შედგება 5 თავისგან: I თავი შეეხება საგადასახადო დანაშაულის არსს; II თავში მიმოხილულია გადასახადისათვის თავის არიდებისას ქმედების შემადგენლობის სისხლისსამართლებრივი დახასიათება; III თავში განხილულია გადასახადისათვის თავის არიდების მომიჯნავე დანაშაულები; IV თავში საუბარია სისხლის სამართლის პრინციპებით გარანტირებული უფლებების შეზღუდვაზე საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში; V თავი აღწერს გადასახადისათვის თავის არიდების აღმკვეთ ორგანოებს.

## I თავი. საგადასახადო დანაშაულის არსი

### 1.1. საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილი დანაშაულის მოკლე ისტორიული მიმოხილვა

*გადასახადები არის ცივილურ საზოგადოებაში ცხოვრების საფასური<sup>4</sup>.*

სახელმწიფო სტრუქტურების შექმნასთან ერთად, დროთა განმავლობაში შეიქმნა სხვადასხვა სახის გადასახადიც, რაც ქვეყნის ბიუჯეტის შევსების მთავარ წყაროდ და ცივილურ საზოგადოებაში ცხოვრებისათვის აუცილებელ სახდელად იქცა.

გადასახადი პირველად ანტიკურ ეგვიპტეში გვხვდება (ძვ.წ. აღ 2 390 წ.), მაშინ როდესაც ფარაონები აწესებდნენ გადასახადს მარცვლეულზე<sup>5</sup>. სავალდებულო გადასახადის საკითხი გვხვდება ბიბლიაშიც „ასეთი წესია დღემდე დადგენილი იოსებისგან ეგვიპტის მიწებზე: მეხუთედი ფარაონისაა“<sup>6</sup>. თუ გადავხედავთ ისტორიას გადასახადის გადამხდელები იყვნენ დაბალი რანგის მქონე პირები, რომლებიც როგორც მოსავლიდან მიღებულ ნაწილს უნაწილებდნენ მმართველებს, აგრეთვე იძულებითი შრომის საფუძველზე იხდიდნენ გადასახადებს. საქართველოს ისტორიაში პირველი სამართლის ძეგლი, რომელიც უშუალოდ მოიცავს გადასახადებს, არის დასტურლამალი (1707-1709 წწ.), სადაც ვხვდებით სხვადასხვაგვარი გადასახადის სახეებსა (ღალა- პურით გადასახადი, კულუხი- გადასახადი ღვინით, საური – გადასახადი შაჰისათვის მისართმევად) და

<sup>4</sup> ოლივერ ვენდელ ჰოლმსი (აშშ-ს უზენაესი სასამართლოს თავმჯდომარე 1902-1932 წ.)

<sup>5</sup> David F. Burg, A world history of tax rebellions, Inc. New York London, 2004, 9.

<sup>6</sup> ძველი აღთქმა, დაბადება, თავი 47-26 (ასეთი წესია დღემდე დადგენილი იოსებისგან ეგვიპტის მიწებზე: მეხუთედი ფარაონისაა. მხოლოდ ქურუმთა მიწები არ ეკუთვნის ფარაონს).

განაკვეთებს, „ღალა სარწყავში ოთხი პატრონს, ერთა ბატონს; კულუხი ოთხი პატრონს ერთი ბატონს“<sup>7</sup>.

გადასახადების ცნების ჩამოყალიბება, როგორც ყველა მოქალაქისთვის სავალდებულო სახდელი დემოკრატიული სახელმწიფოების შექმნამ განაპირობა. გადასახადის გადახდის კონსტიტუციურ ვალდებულებასა და იმპერატიულ ხასიათზე მიუთითებს საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. გადასახადის ცნებას, მისი გადახდის წესსა და განაკვეთს ადგენს საქართველოს საგადასახდო კოდექსი, რომლის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაექვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

სახელმწიფო ბიუჯეტი გადასახადების გარდა სხვადასხვა სახის შენატანებითა და გადასახდელებითაც ივსება (მაგალითად, სახელმწიფო ბაჟი, სალიცენზიო მოსაკრებლები, ჯარიმა-საურავები, გრანტები და სხვ.), თუმცა გადასახადი თავისი არსითა და მოცულობით ბიუჯეტის შემოსულობების მხრივ ყოველთვის პირველ ადგილზეა.

გადასახადების გადახდის სანაცვლოდ, გადამხდელების უმთავრესი მოთხოვნაა საბიუჯეტო სახსრების მიმართვა ქვეყნის კეთილდღეობის გაუმჯობესების და ეკონომიკური განვითარებისთვის, რაც მოიცავს ადგილობრივი პრობლემების გადაჭრას, მათ შორის სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებას, ინფრასტრუქტურის, ჯანდაცვისა და განათლების სისტემის განვითარებას, სახელმწიფოს თავდაცვისუნარიანობის უზრუნველყოფას და რაც მნიშვნელოვანია, ბიუჯეტის განკარგვის დასაბუთებულ მიზნობრიობასა და ბიუჯეტის ხარჯვის გამჭვირვალობას.

გადასახადების გადახდით გადამხდელები არაპირდაპირ სარგებელს ყოველთვის ღებულობენ, რაც გამოხატება იმაში, რომ ბიუჯეტი ხმარდება საზოგადოებისათვის მნიშვნელოვან სფეროებს, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი, როგორც საზოგადოების წევრი, იღებს სარგებელს სახელმწიფოს მიერ სოციალურ-ეკონომიკური, ჰუმანიტარული ხასიათის საჯარო ფუნქციების განხორციელებით და სწორედ ამ სახით, გადახდილი გადასახადები გადამხდელს უბრუნდება უკან.

---

<sup>7</sup> ვახტანგ VI, დასტურლამალი მეფის ვახტანგ მეექვსისა, რედაქტორი: პეტრე უმიკაშვილი, ტფილისი ლ. გ. კრამარენკოს სტამბა, 1886, 34.

## 1.2. საგადასახადო დანაშაულის კრიმინალიზაციის მნიშვნელობა

მიუხედავად გადასახადის გადახდის სოციალური მნიშვნელობისა, გადამხდელების არაკეთილსინდისიერებას სხვადასხვა გამომწვევი მიზეზები აქვს. ეს მიზეზები შესაძლოა ორ კატეგორიად დაიყოს. პირველ კატეგორიას მიეკუთვნება ფაქტორები, რომლებიც ნეგატიურად ზემოქმედებს გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე, ასეთ ფაქტორებს მიეკუთვნება გადამხდელთა მხრიდან დაბალი მზაობა, გადაიხადონ კუთვნილი გადასახადები და დაიცვან საგადასახადო კანონმდებლობა. მეორე კატეგორია მოიცავს საგადასახადო ადმინისტრირების წარმოების დაბალი დონისა და საგადასახადო ვალდებულებათა დაცვის უზრუნველყოფის სასამართლო სისტემის მცირე შესაძლებლობებს. ეს ფაქტორები შეიძლება დაყვანილ იქნეს გადასახადების მართვისა და აკრეფის ხარვეზებამდე, ასევე სუსტ კონტროლსა და საგადასახადო მონიტორინგამდე, რაც ზღუდავს დამრღვევთა აღმოჩენისა და სამართლებრივი დევნის შესაძლებლობებს.<sup>8</sup> გადასახადისათვის თავის არიდების მიზეზი აგრეთვე შეიძლება იყოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვისათვის გაწეული მაღალი დანახარჯები (ფინანსისტებისა და ბუღალტრების მომსახურების ღირებულება, საბუღალტრო პროგრამითა და ანგარიშგებისათვის საჭირო დოკუმენტაციით უზრუნველყოფა).

გადასახადების რაოდენობის ზრდასთან ერთად იზრდება კანონმდებლობის დაცვისათვის საჭირო ხარჯები და გადამხდელთა მხრიდან კანონით დაცვის ალბათობა დაბალ დონეზეა. პრობლემას წარმოადგენს, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის სწრაფი ცვლილებები, არასტაბილურობა და დაბალი გამჭვირვალობა. შედეგად, რთულ და სწრაფად ცვლად საგადასახადო კანონმდებლობაში იბნევიან, როგორც გადამხდელები, ასევე საგადასახადო ინსპექტორები, რასაც მიყვავართ გადასახადებისაგან თავის არიდების ფართო შესაძლებლობებამდე.

გადამხდელთა მზადყოფნა, გადაიხადონ გადასახადები მრავალ ფაქტორზეა დამოკიდებული. მათ შორის მნიშვნელოვანია მომსახურების ხარისხის დონე გადასახადების გადახდის სანაცვლოდ. თუ მთავრობას არ შესწევს უნარი, უზრუნველყოს ძირითადი საზოგადოებრივი კეთილდღეობა და მომსახურება, მოქალაქეებში შესუსტდება მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები, რასაც შედეგად მოსდევს გადასახადებისაგან თავის არიდება<sup>9</sup>.

დაბეგვრის სისტემისთვის მნიშვნელოვანია სამართლიანობის აღქმა. კვლევები აჩვენებს, რომ მაღალი საგადასახადო განაკვეთები ამლიერებს საგადასახადო ვალდებულებებისათვის თავის არიდებას. მსხვილი კომპანიები მარტივად

<sup>8</sup> დ.ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში, თბილისი, 2016, 16-17.

<sup>9</sup>Max Everest-Phillips, Business tax as state-building in developing countries, applying governance principles in private sector development, UK, 2008, 124.

[http://www2.ids.ac.uk/gdr/cfs/TaxNews/Phillips-IJRG%208\(2\)Dcbr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/gdr/cfs/TaxNews/Phillips-IJRG%208(2)Dcbr%202K8.pdf)

სარგებლობენ „საგადასახადო ხარვეზების“ უპირატესობით, რაც განაპირობებს საგადასახადო სისტემის უსამართლოდ აღქმას. საზოგადოებრივ უნდობლობა საგადასახადო სისტემისა ასევე მთლიანობაში ხელისუფლებისადმი, ხშირ შემთხვევაში გამოწვეულია გამჭვირვალობისა და სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ანგარიშვალდებულების ნაკლებობით. კორუფციის მაღალი დონე ამახინჯებს სამართლიანობას, მოქალაქეებს უკარგავს რწმენას, რომ მათ მიერ გადახდილი თანხები საზოგადოებრივი კეთილდღეობისა და საზოგადებისათვის მნიშვნელოვანი მომსახურების დაფინანსებისთვის გამოიყენება. შედეგად, მცირდება გადამხდელების მზაობა, გადაიხადონ გადასახადები და იზრდება ალბათობა იმისა, რომ ისინი თავს აარიდებენ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას. ამას ემატება კორუფციის მაღალი დონე თავად საგადასახადო მონიტორინგის მწარმოებელ პირებთან, მაშინ როდესაც საგადასახადო ინსპექტორის მოსყიდვის ღირებულება უფრო დაბალია, ვიდრე გადასახადებისაგან თავის არიდებით მიღებული სარგებელი ცხადია გადამხდელები თავს აარიდებენ გადასახადს, და ასეთი შემთხვევის გამოვლენისას, ეცდებიან მოისყიდონ წარმომადგენელი, რადგან მოსყიდვა უფრო „იაფი ჯდება“ ვიდრე კუთვნილი გადასახადის გადახდა.

საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალ დონეს ექსპერტები ხსნიან საზოგადოებაში „საგადასახადო მორალის“ არსებობით, რომელიც ხელს უწყობს საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულებას. ამასთან, „საგადასახადო მორალი“ მარტივად და იოლად არ ყალიბდება, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს გადასახადების გადახდის „კულტურისა და ჩვევების ღრმა ფესვები“<sup>10</sup>.

მოქალაქეთა საგადასახადო მორალის გაუმჯობესებისათვის საჭიროა შესაბამისი ზომების მიღება, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფოს საქმიანობას გამჭვირვალობას, ანგარიშვალდებულებას, კორუფციასთან ბრძოლას და საკუთარი მოქალაქეებისათვის გაწეული მომსახურების ეფექტიანობას.

და მაინც, უნდა ვაღიაროთ, რომ თუკი სოციალური ნდობა დამყარდება და სახელმწიფო აღიქმება ლეგიტიმურად, გადასახადებისაგან თავის არიდება და გადასახადის დამალვა გარკვეული ხარისხით მაინც დარჩება ე.წ. „უბილეთოების“ ქცევის შედეგად. ეს ბიზნეს ერთეულებისა და მოსახლეობის ის ნაწილია, რომელიც არასოდეს იქნება მზად, ხელი შეუწყოს საზოგადოებრივ მომსახურებას, თუკი ისინი შეძლებენ სხვებისაგან ყველაფერი მიიღონ „მუქთად“. იმავდროულად, მსგავსი ქმედებები, გარკვეული დოზით, შეიძლება აღიკვეთოს შესაბამისი სანქციების მექანიზმების გამოყენების გზით, მაგრამ, სავარაუდოდ, შესაძლებელი იქნება ყველა გადამხდელისათვის სრული შესაბამისობის მიღწევა<sup>11</sup>.

<sup>10</sup>Benno Torgler, Markus Schaffnera , and Alison Macintyre, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality, Australia, 2007, 6-7.

[https://www.researchgate.net/publication/46455651\\_Tax\\_Compliance\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Governance\\_Quality](https://www.researchgate.net/publication/46455651_Tax_Compliance_Tax_Morale_and_Governance_Quality)

<sup>11</sup>დ.ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში, თბილისი, 2016, 26-27.



სწორედ ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადების დაბეგვრის მთავარი მექანიზმი გადამხდელის იძულებაა გადაიხადოს კანონით გათვალისწინებული გადასახადი. იძულების გამოყენების საჭიროება კეთილსინდისიერი გადამხდელის შემთხვევაში არ არსებობს, თუმცა ურჩი გადამხდელის მიმართ გამოიყენება ადმინისტრაციული სანქციები, რიგ შემთხვევაში დარღვევის სიმძიმიდან და ხასიათიდან გამომდინარე, როდესაც პირის ქმედება შეიცავს დანაშაულის ნიშნებს – სასჯელი.

### **1.3. ზღვარი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას შორის**

განსხვავებით საზღვარგარეთის პრაქტიკისგან, როდესაც ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და დანაშაულს შორის ზღვარი გადასახადების თავის არიდებისას გამოყენებული ხერხის დანაშაულებრიობაზე გადის, (აღნიშნული საკითხი დეტალურად განხილული იქნება ნაშრომის №2.1.5. ქვეთავში), საქართველოში მოცემულმა მუხლმა ზღვარი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას შორის სწორედ რომ გადასახადის ოდენობაზე გაავლო.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადისათვის თავის არიდება დასჯადია იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადი თანხა აღემატება 100 000 ლარს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დარიცხვის ძირითადი საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია და საგადასახადო შემოწმების აქტი. შესაბამისად, ბიუჯეტის მიმართ გადამხდელის ვალდებულება წარმოიშვება ამ ორი საფუძველით. ამრიგად, ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება შესაძლოა არსებობდეს, როგორც გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე დარიცხული თანხების გადაუხდელობით, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გადაუხდელობით. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი ვრცელდება მხოლოდ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე გამოვლენილი ვალდებულებების შემთხვევაში, თუ დადგინდა გადამხდელის განზრახვა. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელმა თავად წარადგინა შემოსავლების სამსახურში დეკლარაციები, რომელთა საფუძველზეც კუთვნილ საგადასახადო ვალდებულებად მიუთითა თანხა, რაც აღემატება 100 000 ლარს, შემდგომ კი განზრახ არ გადაიხადა ეს გადასახადი, მაშინ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე სახეზე არ გვექნება დიდი ოდენობით გადასახადისათვის თავის არიდების შემთხვევა და, შესაბამისად, გადამხდელს არ დაეკისრება სისხლის

სამართლის პასუხისმგებლობა. ასეთ დავალიანებას აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ეწოდება. ასევე არ დაეკისრება პირს პასუხისმგებლობა, თუ, ვთქვათ, 2017 წელს კომპანიის დირექტორმა არ დაადეკლარირა 100 001 ლარის გადასახადი და ამ გზით დამალა გადასახადი, მაგრამ 2018 წელს წარადგინა 2017 წლის დაზუსტებული დეკლარაცია, სადაც გადასახდელად აჩვენა ხსენებული 100 001 ლარი. აღნიშნული გამომდინარეობს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შენიშვიდან, სადაც აღნიშნულია, რომ გადასახადი გადამხდელს უნდა დაერიცხოს საგადასახადო შემოწმების შედეგად. ამ კომპანიის დირექტორის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში დადგებოდა, თუ საგადასახადო ან საგამომიებო ორგანო ამ კომპანიას შეამოწმებდა დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენამდე და გამოავლენდა ხსენებული 100 000 ლარის გადასახადის თავის არიდებას.

საგადასახადო შემოწმების აქტი წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელი პირის ბრძანების საფუძველზე, აუდიტორებისა და გადამხდელის მონაწილეობით შედგენილ დოკუმენტს, რომელშიც სრულადაა ასახული შემოწმების სახე, პერიოდი, საფუძვლები და კონკრეტული გარემოებები, რაც გახდა თანხის დარიცხვის საფუძველი. აღსანიშნავია, რომ შემოწმების პერიოდში აუდიტორების მიერ ხდება არამხოლოდ საგადასახადო ვალდებულებების შესწავლა, არამედ გადამხდელის მიერ კანონით კუთვნილი გამოსაქვითი თანხების ასახვაც, რაც სრულად აისახება საგადასახადო შემოწმების აქტში<sup>12</sup>. საგადასახადო მოთხოვნა წარმოადგენს თანხობრივი შედეგების თაობაზე მონაცემებს, რომელიც მოიცავს, როგორც ძირითად გადასახადს (თანხას, რომელიც გადამხდელის მიერ უნდა გადახდილიყო, სწორად რომ აესახა/დაედეკლარირებინა მონაცემები), აგრეთვე კანონის დარღვევის საფუძველზე ჯარიმის ოდენობასა, რაც, რიც შემთხვევაში, უტოლდება გადასახდელი თანხის 50%-ს და აგრეთვე ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ საურავს, რაც ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე შეადგენს ძირითად თანხაზე დარიცხულ 0.05 პროცენტს<sup>13</sup>.

საგულისხმოა, რომ, ამ შემთხვევაში, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის დისპოზიციაში, დიდ ოდენობად მოიაზრება მხოლოდ ძირითად გადასახადად დარიცხული თანხის ოდენობა. გადამხდელის მიმართ შესაძლოა გამოცემულ იქნას საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც გადამხდელს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა პირობითად 140 000 ლარი, საიდანაც ძირითადი თანხაა 90 000 ლარი (თანხა რომელიც გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი წესით უნდა გადახდილიყო), ჯარიმა 45 000 ლარი და საურავი 5 000 ლარი. ამ შემთხვევაში გადამხდელის ქმედება არ შეიცავს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის

<sup>12</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი.

<sup>13</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

ნიშნებს, ვინაიდან ძირითადი თანხა (გადასახადი, რომელიც კანონის შესაბამისად უნდა გადაეხადა გადამხდელს) არ აღემატება 100 000 ლარს.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე, ძირითად გადასახადში დარიცხული თანხა აღემატება 100 000 ლარს, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია აღნიშნულის თაობაზე შეატყობინოს შესაბამის საგამომიებო ორგანოს – ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურს<sup>14</sup>.

## II თავი. გადასახადისათვის თავის არიდებისას ქმედების შემადგენლობის სისხლისსამართლებრივი დახასიათება

### 2.1. ქმედების შემადგენლობა

#### 2.1.1. ქმედების ამსრულებელი

დანაშაულის სუბიექტის განსაზღვრის მხრივ პრობლემურია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი, ვინაიდან იგი სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის მკაფიოდ არ განსაზღვრავს კრიმინალიზებულ ქმედებას და იმ პირთა წრეს, თუ ვის შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა, კერძოდ: ვინ არის საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის სუბიექტი – იურიდიული პირი თუ ფიზიკური პირი? ფიზიკური პირის შემთხვევაში კონკრეტულად ვინ?<sup>15</sup> 218-ე მუხლის დისპოზიცია ბლანკეტურია, ამიტომ გადასახადის გადამხდელების და ფინანსურ საქმიანობაზე პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრად უნდა მივმართოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონს.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ამსრულებელი შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. გადასახადის გადახდის ვალდებულება აქვს ყველას, ვინც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას. ამავე კოდექსის, მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად,

<sup>14</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

<sup>15</sup><http://forbes.ge/news/1017/SeuzRudavi-pasuxismgebloba-SezRuduli-pasuxismgeblobis-sazogadoebaSi> (24.06.2019)

სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად. კანონის განმარტებიდან ჩანს, რომ ეკონომიკური საქმიანობა უფრო ფართო ცნებაა და მოიცავს სამეწარმეო საქმიანობას.

მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი<sup>16</sup>. ინდივიდუალურ მეწარმის გარდა, ყველა სხვა ზემოაღნიშნული მეწარმე სუბიექტი იურიდიული პირის სტატუსის მქონე საწარმოებია. ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს, როგორც ფიზიკური პირი.

გარდა მეწარმე სუბიექტებისა, გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს ასევე სხვა იურიდიული ან/და ფიზიკური პირი, რომელიც, მართალია, არ საქმიანობს მოგების მიღების მიზნით, მაგრამ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას (იღებს შემოსავალს ან/და კომპენსაციას). ხ ასეთად ითვლებიან ის ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწევიან სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურულ, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას<sup>17</sup>. აღნიშნული პირები არ არიან ვალდებულნი დარეგისტრირდნენ მეწარმე სუბიექტებად, თუმცა მათ ევალებათ დადგინდნენ საგადასახადო აღრიცხვაზე ფიზიკურ პირად და ყოველწლიურად გადაიხადონ კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი. მაგალითად, მხატვარი, რომელიც მის ნამუშევრებს უწევს რეალიზაციას, აღნიშნული „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად არ წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობას, რადგან მისი საქმიანობა არ არის ორგანიზებული და არ აქვს მოგების მიღების მიზანი, თუმცა მისი საქმიანობა ჩაითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად. შესაბამისად, მართალია, მხატვარი არ არის ვალდებული, მეწარმე სუბიექტის ფორმით იყოს რეგისტრირებული, თუმცა ვინაიდან ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობის ფარგლებში ვალდებულია დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირად და გადაიხადოს კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი.<sup>18</sup>

იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე, ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ. იურიდიული პირი უფლება აქვს, განახორციელოს

<sup>16</sup> საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ მე-2 მუხლის პირველი ნაწილი.

<sup>17</sup> საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილი.

<sup>18</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლი.

კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი საქმიანობა<sup>19</sup>. იურიდიული პირი შეიძლება მისდევდეს ან არ მისდევდეს სამეწარმეო საქმიანობას.

გადასახადის გადამხდელად შეიძლება მოგვევლინოს, როგორც საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, აგრეთვე არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირიც. აღნიშნულ შემთხვევას განმარტავს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 25-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმადაც არასამეწარმეო არაკომერციული იურიდიული პირი უფლებამოსილია, ეწეოდეს დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, რომლიდან მიღებული მოგებაც უნდა მოხმარდეს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიზნების რეალიზებას. ვინაიდან არასამეწარმეო არაკომერციულ იურიდიულ პირს აქვს სამეწარმეო საქმიანობის უფლება, ე. ი. მას აქვს ეკონომიკური საქმიანობის უფლებაც. აქედან გამომდინარე, თუ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ახორციელებს ეკონომიკურ ან სამეწარმეო საქმიანობას, მაშინ იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად და ამ საქმიანობიდან მიღებული მოგება დაიბეგრება კანონმდებლობის შესაბამისად შემცირებული განაკვეთებით. მაგალითად, საქველმოქმედო ფონდი, რომელიც განსაკუთრებული საჭიროების მქონე პირების დაფინანსების მიზნით, ატარებს საქველმოქმედო კონცერტებს და მიღებული აქტივებიდან აფინანსებს მათ. არსებობს ისეთი არასამეწარმეო არაკომერციული იურიდიული პირებიც, რომლებიც არ ეწევიან არც სამეწარმეო და არც ეკონომიკურ საქმიანობას. მაგალითისთვის შეიძლება მოვიყვანოთ ნებისმიერი არასამთავრობო ორგანიზაცია, რომელიც ფუნქციონირებს მხოლოდ საწევრო შენატანებით ან/და გრანტებით. აღნიშნული იურიდიული პირები არ ითვლებიან გადასახადის გადამხდელებად, რადგან საწევრო შენატანების და გრანტების მიღება არ ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად. რაც შეეხება საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს, „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის“ შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულება უფლებამოსილია განახორციელოს დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობა თავისი წესდებით (დებულებით) გათვალისწინებულ შემთხვევაში<sup>20</sup>. სხვა საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შემთხვევაში კანონის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტი უთითებს, რომ თუ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი არსებითად გადავიდა სამეწარმეო საქმიანობაზე, შესაბამისი სახელმწიფო მმართველობის ორგანო ვალდებულია დააყენოს ამ პირის რეორგანიზაციის ან ლიკვიდაციის საკითხი. საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს ეკრძალება სამეწარმეო საქმიანობა, მაგრამ მას არ ეკრძალება ეკონომიკური საქმიანობა. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე წიგნების სახით ბეჭდავს კანონებს და ყიდის მათ და ასეთი სახით ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.

<sup>19</sup> საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლი.

<sup>20</sup> საქართველოს კანონი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ მე-3 მუხლის 2<sup>1</sup> პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი.

სუბიექტების მიხედვით, ინდივიდუალური მეწარმის და ფიზიკური პირის შემოსავლები იბეგრება ყოველწლიური საშემოსავლო გადასახადით (20%), ხოლო იურიდიული პირების შემოსავლები – ყოველწლიური მოგების გადასახადით (15%)<sup>21</sup>. აღნიშნული 5%-იანი სხვაობა ბალანსდება იმით, რომ თუ იურიდიული პირის დამფუძნებელმა პარტნიორებმა გადაწყვიტეს მოგების თანხის განაწილება და გატანა, აღნიშნული, როგორც დივიდენდი, დამატებით 5%-ით კიდევ დაიბეგრება<sup>22</sup>.

რაც შეეხება დამატებული ღირებულების გადასახადს (დღგ), დღგ-ის გადასახადის წილი საქართველოს ბიუჯეტის ფორმირებაში შეადგენს, დაახლოებით, 40-50%-ს<sup>23</sup>. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოეშევა ყველა გადამხდელს, თუ ნებისმიერი უწყვეტი კალენდარული 12 თვის განმავლობაში დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა აღემატება 100 000 ლარს<sup>24</sup>. იგი არის არაპირდაპირი გადასახადი, ვინაიდან გადახდის ტვირთი საბოლოო მომხმარებელს აწვება და დგინდება მიწოდებული საქონლის ან/და მომსახურების ფასზე დანამატის სახით, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას. დღგ-ის გადასახადის განაკვეთი სხვა ქვეყნებში საქართველოსთან შედარებით დაბალია, ხოლო ამერიკის შეერთებულ შტატების უმრავლესობა შტატში საერთოდ არ არსებობს. აღნიშნული განპირობებულია იმით, რომ საგადასახადო „მორალი“ ქართველი გადასახადის გადამხდელი დაბალია, მიდრეკილია გადასახადების დამალვისაკენ და იქიდან გამომდინარე, რომ რთულია მოგების და საშემოსავლო გადასახადების კონტროლი, დღგ-ის მაღალი საპროცენტო განაკვეთის დაწესებით, გარკვეულწილად, დაბალანდა ეს ფაქტი. საგულისხმოა, რომ ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში დღგ-ის არსებობა [ევროკავშირში](#) შესვლის სავალდებულო წინაპირობაა.

რაც შეეხება აქციზს გადასახადს, აღნიშნულიც, დღგ-ის მსგავსად, არაპირდაპირი გადასახადია და ყველა სუბიექტი, ვინც აქციზურ საქონელს აწარმოებს, ვალდებულია გადაიხადოს იგი. აქციზით დაბეგვრას ექვემდებარება ძირითადად ფართო მოხმარების საგნები. აქციზური საქონლის სრულ ჩამონათვალს ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლი. მათო შორისაა ალკოჰოლური სასმელი, თამბაქოს ნაწარმი, ნავთობპროდუქტები, ბუნებრივი აირი, მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევა, მსუბუქი ავტომობილები და სხვ. აქციზის განაკვეთი სხვადასხვაა და დამოკიდებულია სხვადასხვა თვისობრივ მონაცემზე, მოცულობაზე, სიხშირეზე, შემცველობაზე და ა.შ.

რაც შეეხება საგადასახადო აგენტს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო

<sup>21</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

<sup>22</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

<sup>23</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, საგადასახადო შემოსავლები, ეკონომიკური ანალიზი, თბილისი, 2019. [https://www.mof.ge/sagadasaxado\\_shemosavlebi](https://www.mof.ge/sagadasaxado_shemosavlebi) (24.06.2019).

<sup>24</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

ვალდებულება. ამავე კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო აგენტს (რომელიც შეიძლება იყოს იურიდიული ან/და ფიზიკური პირი) ევალება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო აგენტი თვითონ შეიძლება არ იყოს გადასახადის გადამხდელი, ის მაინც შეიძლება მოგვევლინოს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ამსრულებლად. მაგალითად, როდესაც დამსაქმებელი ორგანიზაცია თანამშრომელს უხდის ხელფასს, მას, როგორც საგადასახადო აგენტს, ევალება ამ თანხიდან დაქირავებულს დაუკავოს საშემოსავლო გადასახადი და თავადვე გადარიცხოს ბიუჯეტში.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ამსრულებელი არის სპეციალური სუბიექტი. ეს სპეციალური სუბიექტი არის გადასახადის გადამხდელი იურიდიული ან/და ფიზიკური პირი. ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში განხილულ იქნა, თუ ვინ არის გადამხდელი, ახლა განვიხილოთ ვინ შეიძლება მოგვევლინოს ქმედების ამსრულებლად როლში.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 107<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებულია იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი. 107<sup>2</sup> მუხლის თანახმად, იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს განისაზღვრება ამ კოდექსის შესაბამისი მუხლით.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დანაშაულები არ ითვალისწინებს იურიდიული პირის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას. იქიდან გამომდინარე, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით არ არის გათვალისწინებული იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, ვერ დადგება დღის წესრიგში მათ მიმართ სისხლის სამართლის ნორმების გამოყენება. შესაბამისად, 218-ე მუხლის დანაშაულის სუბიექტად გამორიცხულია იურიდიული პირის პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენება. აღნიშნული საკითხი გაურკვეველია, თუ შევადარებთ რიგ დანაშაულებს, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია იურიდიული პირის პასუხისმგებლობა (უკანონო სამეწარმეო საქმიანობისათვის (192-ე მუხლი), ფულის გათეთრებისათვის (194-ე მუხლი), ქრთამის მიცემისათვის (339-ე მუხლი) და სხვა დანაშაულებისათვის). რა წარმოადგენდა კანონმდებლის მიზანს, როდესაც 218-ე მუხლის ამსრულებლად იურიდიული პირი არ გაითვალისწინა? ესტონეთის კანონმდებლობის მსგავსი პოზიცია კიდევ შესაძლოა აიხსნას იმით, რომ კომპანიებისთვის მსგავსი პასუხისმგებლობის დაწესება შესაძლოა სერიოზული დაბრკოლება აღმოჩენილიყო

ინვესტიციების მოზიდვის საქმეში. შესაბამისად, პასუხისმგებლობის ნორმის განსაზღვრა მოხდა მხოლოდ ფიზიკურ პირთათვის.<sup>25</sup>

განვიხილოთ რა ხდება ფიზიკური პირის შემთხვევაში და კონკრეტულად ვინ შეიძლება იყოს დანაშაულის სუბიექტი.

როგორც საქართველოს მოქალაქე, ასევე მოქალაქეობის არმქონე პირი, უცხოელი, ინდივიდუალური მეწარმე, იურიდიული პირის ხელმძღვანელი (დირექტორი, მთავარი ბუღალტერი), პირი, რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი.<sup>26</sup>

ერთი შეხედვით მარტივი განმარტებისა, დანაშაულის ამსრულებლის განსაზღვრის მიმართებით დავა უზენაეს სასამართლომდეც მისულა. საილუსტრაციოდ შეგვიძლია მოვიყვანოთ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა პალატის 2016 წლის 19 აპრილის საქმე #556აპ-15 (საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი), კერძოდ: რაიონული სასამართლოს 18.02.2011 წლის განაჩენით ე. მ-ს მსჯავრი დაედო იმისათვის, რომ ჩაიდინა განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება და სასჯელად განესაზღვრა 7 წლითა და 6 თვით თავისუფლების აღკვეთა. მასვე დამატებით სასჯელად დაეკისრა ჯარიმა – 70 000 ლარი სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. აღნიშნული განაჩენი თბილისის სააპელაციო სასამართლოს 17.09.2015 წლის განაჩენით დარჩა უცვლელად.

სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა ეფუძნებოდა შემდეგ გარემოებებს, რომ ვინაიდან უშუალოდ ე. მ-ს, როგორც შპს „ა-ის“ დირექტორს, ჩაბარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2008 წლის 19 სექტემბრის ბრძანება შპს „ა-ის“ საქმიანობის საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შესახებ, ასევე შემოწმების პროგრამა, გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების განმარტებითი ბარათი, 2008 წლის 12 ნოემბრის საგადასახადო მოთხოვნა და ჩაბარების შემდეგ რაიმე განმარტება არ გაუკეთებია, არც პრეტენზია გამოუთქვამს და არც შემოწმების აქტი გაუსაჩივრებია, სწორედ ის წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელს, საწარმოს ფინანსურ საქმიანობაზე პასუხისმგებელ პირს და, შესაბამისად, მას დაეკისრა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

მოცემულ შემთხვევაში, პრობლემას წარმოადგენდა ის ფაქტი, რომ საგადასახადო შემოწმებისას კომპანიის მოქმედი დირექტორი იყო ახალდანიშნული და სწორედ ის მონაწილეობდა საგადასახადო შემოწმების პროცესში, მასვე ჩაბარდა საგადასახადო მოთხოვნა, თუმცა საგადასახადო შემოწმების სრულ პერიოდზე იგი არ

<sup>25</sup>საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია GSMEA, გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012, 12.

<sup>26</sup> ნ. გვენეტაძე, გ. მამულაშვილი, პასუხისმგებლობა სამეწარმეო და სხვა ეკონომიკური დანაშაულისთვის, თბილისი, 2006, 94-95.



წარმოადგენდა ხელმძღვანელობის/წარმომადგენლობის უფლებამოსილების მქონე პირს. აღნიშნული კი საკმარის საფუძვლად ჩაითვალა იმისათვის, რომ სწორედ ეს პირი ყოფილიყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის სუბიექტი.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის სუბიექტს წარმოადგენს არა ის პირი, რომელმაც ჩაიბარა ან საგადასახადო შემოწმების პროცესში წარადგინა შემოწმებასთან დაკავშირებული სხვადასხვა დოკუმენტაცია ან გააკეთა ახსნა-განმარტებები აუდიტის დეპარტამენტისთვის საინტერესო საკითხებზე, არამედ ის პირი, რომელიც წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელს. 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობის ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვა<sup>27</sup>. გადასახადებისათვის თავის არიდება ყოველთვის არ ნიშნავს დანაშაულებრივ ქმედებას. გადასახადებისათვის თავის არიდება მხოლოდ მაშინ ქმნის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობას, თუ პირი განზრახ, შეგნებულად მალავს ან ამცირებს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრ სხვა ობიექტებს, რათა თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას.<sup>28</sup> მოცემულ შემთხვევაში, საქმის მასალებში არ მოიპოვება რაიმე მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ საზოგადოების საბუღალტრო დოკუმენტების შედგენას, გადასახადების გამონგარიშებას, დეკლარირებასა და გადახდაზე კონტროლს აწარმოებდა ე. მ. საქმის მასალებში არ მოიპოვება ე. მ-ის მიერ ხელმოწერილი, აგრეთვე საგადასახადო სამსახურში წარდგენილი არანაირი სახის საფინანსო-საბუღალტრო დოკუმენტი (საზოგადოების ყოველთვიური და ყოველწლიური დეკლარაციები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, ბალანსები და სხვა), რომელიც დაადასტურებდა, რომ სწორედ ე. მ. ახორციელებდა საზოგადოების ფინანსურ საქმიანობას.<sup>29</sup> შესაბამისად, აღნიშნული გადაწყვეტილება ეწინააღმდეგება პირადი პასუხისმგებლობის პრინციპს.

ძირითადი მიზანი, რომლის მისაღწევადაც მიმართულია კომპანიის ხელმძღვანელთა საქმიანობა, არის მოგების მიღება. ეს განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ პარტნიორების ძირითადი მიზანი, რის გამოც ისინი ახორციელებენ ინვესტიციებს კომპანიაში, არის საკუთარი ინვესტიციიდან სარგებლის მიღება, რაც გამოიხატება კომპანიის მომგებიანი საქმიანობის შედეგად დივიდენდების განაწილებით. კომპანიის ხელმძღვანელებს აქვთ ვალდებულება, გაზარდონ კომპანიის მოგება, მაგრამ ეს უნდა განახორციელონ მხოლოდ კანონით დადგენილი ქცევის წესის ფარგლებში.

საზოგადოებაში დამკვიდრებულია აზრი, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმა არსებითად იცავს კომპანიის პარტნიორს/დირექტორს კომპანიაზე

<sup>27</sup> იხ. 2.1.4 ქვეთავი.

<sup>28</sup> ქ. თბილისი საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა, განჩინება 1 9-აპ 3 მაისი, 2004, 1.

<sup>29</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ერთგვაროვანი პრაქტიკა სისხლის სამართლის საქმეებზე (2014 წლის II ნახევარი – 2016 წელი), 63-64.

დაკისრებული ვალდებულებებისგან, საგადასახადო ვალდებულებებისგან. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ხელმძღვანელობის უფლება აქვთ: შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში – დირექტორებს, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში – ყველა პარტნიორს, კომანდიტურ საზოგადოებაში – სრულ პარტნიორებს (კომპლემენტარებს), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს.

მიუხედავად იმისა, რომ დამფუძნებელი პარტნიორები არ ითვლებიან საწარმოს ხელმძღვანელებად, პრაქტიკაში შეიძლება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით მათაც დაეკისროს პასუხისმგებლობა. ანუ ის პრეზუმფცია, რომ საწარმოს ქმედებებზე პასუხისმგებელია მისი ხელმძღვანელი მოქმედებს მანამდე, სანამ გამოძიებით საწინააღმდეგო არ დამტკიცდება. აღნიშნული დადგინდა აგრეთვე უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 5 მაისის გადაწყვეტილებით, როდესაც პასუხისმგებლობა დაეკისრა, როგორც შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დირექტორს, ისე პარტნიორს შემდეგი საფუძვლებით<sup>30</sup>: სასამართლოს განმარტებით, რადგან პარტნიორი ჩართული იყო გადასახადებისგან თავის არიდების სქემაში, ადგილი ჰქონდა პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენებას. სამართლებრივი ფორმის ბოროტად გამოყენების შემთხვევაში, მეწარმეთა კანონი ითვალისწინებს კრედიტორების მიერ კორპორაციული საფარველის გაჭოლვას (corporate veil piercing) და მოთხოვნების პარტნიორის პერსონალური აქტივებით დაკმაყოფილებას; პასუხისმგებლობა დაეკისრა დირექტორს მის მიერ კომპანიის წინაშე ფიდუციური ვალდებულებების დარღვევის საფუძველზე, იმავე დასაბუთებით, რომ ის მონაწილეობდა გადასახადებისგან თავის არიდების სქემაში<sup>31</sup>. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით კომპანიის დირექტორს ეკისრება ფიდუციური ვალდებულებები, რაც, მათ შორის, გულისხმობს, რომ კომპანიის საქმეებს დირექტორი კეთილსინდისიერად უნდა გაუძღვეს, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის.<sup>32</sup> პრაქტიკაში არაერთხელ ყოფილა ისეთი შემთხვევა, როდესაც საზოგადოების დირექტორი გადასახადებს განზრახ თავს არიდებდა უშუალოდ დამფუძნებლის დანაშაულებრივი მითითებებით და მონაწილეობით. ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ დამფუძნებლები აპელირებენ მეწარმეთა შესახებ კანონის იმ დებულებებით, სადაც საწარმოს საქმიანობაზე პასუხისმგებელ პირად მითითებულია დირექტორი (ხელმძღვანელი), დამფუძნებლები მიეცემიან სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობაში

<sup>30</sup> [http://taxinfo.ge/index.php?option=com\\_content&task=view&id=8903&Itemid=104](http://taxinfo.ge/index.php?option=com_content&task=view&id=8903&Itemid=104) (26.06.2019)

<sup>31</sup> Melvin Aron Eisenberg, James Cox, Corporations and Other Business Organizations, Cases and Materials, UK (9th ed. 2005), 200.

<sup>32</sup>ქ. თბილისი სამოქალაქო საქმეთა პალატა, საქმე №ას-1158-1104-2014 06 მაისი, 2015 წელი.

დირექტორთან ერთად, წინასწარ შეთანხმებული ჯგუფის მიერ ჩადენილი გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების პერიოდს წარმოადგენს უკანასკნელი სამი წელი. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე მიჯნა სწორედ საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ გადასახადის ოდენობაზე გადის, რაც შეადგენს 100 000 ლარს. დანაშაული განზრახია, ე. ი. დამნაშავე შეგნებულად არიდებს თავს გადასახადის გადახდას, რითაც ზიანს აყენებს საქართველოს საფინანსო სისტემას. გადასახადის გადაუხდელობის ფაქტობრივი მიზანი, სურვილი, სუბიექტური მხარის სავალდებულო ნიშანია. დამნაშავე, უმრავლეს შემთხვევაში, ანგარების მოტივით მოქმედებს და ესწრაფვის უკანონო გზით მატერიალური გამორჩენის მიღებას, მაგრამ მოტივი და მიზანი სხვაგვარიც შეიძლება იყოს, რასაც ქმედების კვალიფიკაციისათვის კანონმდებელი მნიშვნელობას არ ანიჭებს.

მარტივადაა საქმე, როდესაც საზოგადოების ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობის უფლებამოსილების მქონე პირი ამ სამ წელიწადზე უცვლელად ერთი და იგივე პირია და, შესაბამისად, იგი წარმოადგენს ფინანსურ საქმიანობაზე პასუხისმგებელ პირს. შედარებით რთულია სიტუაცია, როდესაც მიმდინარე სამი წლის განმავლობაში კომპანიაში რამდენჯერმე შეიცვალა ხელმძღვანელობითი/წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირი, როგორც ეს ზემოაღნიშნულ გადაწყვეტილებაში მოხდა. ვთქვათ, საგადასახადო შემოწმებამ მოიცვა 2015-2017 წლის პერიოდი, სულ კომპანიას ძირითადი გადასახადის სახით დაერიცხა 120 000 ლარი, მათ შორის, 2015 წელს 30 000 ლარი, 2016 წელს 40 000 ლარი და 2017 წელს 50 000 ლარი. 2015 წელს კომპანიის დირექტორი იყო „ა“, 2016-ში – „ბ“ 2017 კი – „გ“. იქიდან გამომდინარე, რომ 2015-2017 პერიოდზე საგადასახადო აქტის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა ძირითად თანხაზე აჭარბებს 100 000 ლარს და გასულია 45 სამუშაო დღის ვადა გადასახადის ნებაყოფლობით გადახდასთან დაკავშირებით (რაც ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებას)<sup>33</sup>, ინფორმაციის გადაიგზავნება ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში, სადაც საგამოძიებო ორგანო, გამოძიების დაწყებამდე, იკვლევს ინფორმაციას, ხომ არ გადაიხადა გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო მოთხოვნით არსებული ძირითადი თანხა ან/და ხომ არ გაასაჩივრა მან დარიცხვა შემოსავლების სამსახურში, ფინანსთა სამინისტროში ან სასამართლოში, რათა თავიდან იქნეს აცილებულ რისკი

<sup>33</sup> ლ.ნადარაია, ზ.როგავა, კ.რუხაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები (წიგნი I), თბილისი, 2012, 194-196.

გადასახადის შემცირებისას, დისპოზიციით გათვალისწინებული თანხის – 100 000 ლარს ქვემოთ შემცირება.

დავუშვათ, საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილეობა მიიღო „გ“-მ, მასვე ჩაბარდა საგადასახადო მოთხოვნა. შესაფასებელია, რამდენად სწორია „გ“-სთვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრება (მისი ხელმძღვანელობის პერიოდში ადგილი ჰქონდა 50 000 ლარის გადახდისაგან თავის არიდებას). აღნიშნულის გასარკვევად, საკმარისია მოვიხმოთ სისხლის სამართალში მოქმედი პირადი პასუხისმგებლობის პრინციპი. აღნიშნული პრინციპის თანახმად, ყოველი სუბიექტი ინდივიდუალურადაა პასუხისმგებელი სახელმწიფოს წინაშე. ჩადენილი უმართლობისთვის პასუხს აგებს უშუალოდ უმართლობის ჩამდენი პირი და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მკაცრად პერსონალური უნდა იყოს<sup>34</sup>. შესაბამისად, „გ“-სთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება ეწინააღმდეგება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის ძირითად პრინციპს და აღნიშნული გამორიცხავს „გ“-ს პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობას. პრაქტიკაში აგრეთვე ხშირია ფიქციური მმართველის შემთხვევები, როდესაც კომპანიას აფუძნებს ერთი პირი, თუმცა, რეალურად, კომპანიას მართვას/ხელმძღვანელობს მესამე პირი, რომელიც საერთოდ არ ფიქსირდება კომპანიის სარეგისტრაციო მონაცემებში. ამ შემთხვევაშიც ერთმნიშვნელოვანია, რომ ბრალდება არ არის შემოფარგლული „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით და გამოძიების პერიოდში შეგროვებული მტკიცებულებების (ძირითადად, მოწმეთა ჩვენებებისა და საბანკო ტრანზაქციების ამსახველი ინფორმაციის საფუძველზე) პასუხისმგებლობა დაეკისროს არა ამონაწერში მითითებულ ხელმძღვანელს, არამედ კომპანიის ფაქტობრივ მმართველს, უშუალოდ რომლის ინტერესებშიც შედიოდა გადასახადებისათვის თავის არიდება<sup>35</sup>.

### 2.1.2. დანაშაულის საგანი და სამართლებრივი სიკეთე

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი ეკუთვნის საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილ დანაშაულთა კატეგორიას, შესაბამისად, განსახილველი დანაშაულის უშუალო ობიექტია სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები.

გადასახადები სახელმწიფო ბიუჯეტის მნიშვნელოვანი წყაროა. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ატარებს იმპერატიულ ხასიათს. საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადს განმარტავს შემდეგნაირად: „საქართველოს სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივ ბიუჯეტებში

<sup>34</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

<sup>35</sup> დადგენილება პირის ბრალდების შესახებ №0010054085 14.09.2017.

სავალდებულო, უპირობო ფულად შენატანს, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“. სახელმწიფო ბიუჯეტი არის საქართველოს პარლამენტის მიერ დამტკიცებული კანონი, რომელშიც მოცემულია ის სახსრები, რომელთაც საქართველოს ცენტრალური მთავრობა მიიღებს და დახარჯავს წლის განმავლობაში თავისი ფუნქციებისა და ვალდებულებების შესასრულებლად. არსებობს სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტები. ამ სამი ბიუჯეტის ერთობლიობას ეწოდება ნაერთი ბიუჯეტი<sup>36</sup>. სწორედ ნაერთი ბიუჯეტი წარმოადგენს გადასახადისთვის თავის არიდების ობიექტს. გადასახადების ადმინისტრირებით შემოსული სახსრები სახელმწიფო ბიუჯეტისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირების უმნიშვნელოვანესი წყაროა. ამიტომ გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების თავის არიდება საკმაოდ საშიში ეკონომიკური დანაშაულია, რომელიც ზიანს აყენებს სახელმწიფო ფინანსურ ინტერესებს.<sup>37</sup>

2019 წლის მონაცემებით ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობების 75%-ს სწორედ რომ გადასახადები შეადგენს. საგადასახადო შემოსავლებში ყველაზე დიდი ხვედრითი წილით წარმოადგენილია: დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) და საშემოსავლო გადასახადი. დარჩენილი 25% მოიცავს შიდა და საგარეო ვალს, უცხოურ გრანტებსა და სხვა შემოსავლებს (ლიცენზიები/სანქციები/სახელმწიფო ბაჟი/გრანტები)<sup>38</sup>.

სახელმწიფო ხაზინის მიერ დაფიქსირებული სტატისტიკური მონაცემები ასახავს, თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა აქვს გადასახადებს ბიუჯეტის ფორმირებისათვის, თუმცა აღსანიშნავია, რომ 218-ე მუხლის დაცვის ობიექტად შესაძლებელია მოვიაზროთ კეთილსინდისიერ გადამხდელთა ინტერესები. აღნიშნულის საილუსტრაციოდ შეგვიძლია განვიხილოთ ორი იდენტური პროდუქციის მწარმოებლის შემთხვევა, როდესაც კეთილსინდისიერ გადამხდელს გადასახადების (მათ შორის, მოგების, დღგ-ის, აქციზის და სხვ.) გათვალისწინებით უწევს პროდუქციის რეალიზაცია, სულ მცირე, 35%-იანი ფასნამატით, აღნიშნულს ემატება საბუღალტრო მომსახურებისა და ბუღალტრული დოკუმენტაციის წარმოებისათვის გაწეული ხარჯები, ხოლო ურჩი გადამხდელს, იქიდან გამომდინარე, რომ არ იხდის გადასახადებს, ამასთან დაბალი ფასის გამო ჰყავს მეტი მომხმარებელი, რჩება გაცილებით დიდი მოგება, ვიდრე კეთილსინდისიერ გადამხდელს. შესაბამისად, კეთილსინდისიერი გადამხდელი კარგავს მომხმარებელს, რასაც პირდაპირი გავლენა აქვს მის შემოსავლებზე, კარგავს კონკურენტულ უპირატესობას, რამაც შესაძლოა უბიძგოს კეთილსინდისიერ

<sup>36</sup> საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი მე-6 მუხლის „დ“ ქვეპუნქტი.

<sup>37</sup> ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი I) მეხუთე გამოცემა, თბილისი, 2014, 555.

<sup>38</sup> [https://www.mof.ge/naerti\\_biujeti](https://www.mof.ge/naerti_biujeti) (24.06.2019).

გადამხდელს, თვითონაც დამალოს გადასახადი, იმ მიზნით რომ არაჯანსაღი კონკურენციის გამო არ მოუწიოს ბაზრის დატოვება. ასეთ შემთხვევაში, სახელმწიფოს ვალდებულებაა ბიზნეს სექტორისთვის უზრუნველყოს თანაბარი პირობები და ჯანსაღი კონკურენტული გარემო, შესაბამისად, დასაჯოს ურჩი გადამხდელი, რითაც იცავს, როგორც სახელმწიფო საფინანსო, ასევე კეთილსინდისიერი გადამხდელის ინტერესებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დიდი ოდენობით გადასახადისთვის თავის არიდების განმარტების ნაწილში უფრო ლმობიერია, ვიდრე საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი. იგი დანაშაულად განიხილავს ერთი საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით 100 000 ლარზე მეტით გადასახადის შემცირებას, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება მიიჩნევა გადასახადისგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით. აღნიშნული ნორმის მიხედვით, სისხლისსამართლებრივ დანაშაულად უნდა განიხილებოდეს ერთი დეკლარაციის მიხედვით 100 000 ლარზე მეტი თანხით გადასახადის შემცირება<sup>39</sup>. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი უფრო ამკაცრებს პირობებს. იგი არ ცნობს შეზღუდვას ერთი საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით. შესაბამისად, თუ გამოვლინდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დასარიცხი თანხები და ძირითადი გადასახადის თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირის მიმართ შესაძლებელია დაიწყოს სისხლისსამართლებრივი დევნა. ამასთან, პასუხისმგებლობა დგება იმისდა მიუხედავად, საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოწმებულ იქნა ერთი თვე, თუ საგადასახადო ხანდაზმულობით განსაზღვრული მთლიანი პერიოდი – სამი წელი. ამასთან, მიმდინარე ცვლილებებიდან კერძოდ, გადასახადების ესტონურ მოდელზე გადასვლიდან გამომდინარე, რაც გულისხმობს დეკლარაციების ყოველთვიურად წარდგენის ვალდებულებას, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის ნორმის განმარტება სიტყვა-სიტყვით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლთან მიმართებით, სასურველ შედეგს არ მოგვეცემდა (რაც გულისხმობს წარდგენილ ერთ დეკლარაციაში თანხის შემცირებას 100 000 ლარზე მეტით), ვინაიდან აღნიშნული დანაშაულის სუბიექტები გახდებოდნენ მხოლოდ ის პირები, რომელთა ყოველთვიური ბრუნვა აღემატება 500 000 ლარს, რაც ერთმნიშვნელოვნად არ ეხმიანება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის დისპოზიციით გათვალისწინებულ მიზანს და ურჩი გადამხდელების წინააღმდეგ ბრძოლის ხელშემშლელ ფაქტორს წარმოადგენს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლი აგრეთვე არ მოიცავს იმ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელი საერთოდ არ წარადგენს დეკლარაციას. გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ხშირად საგადასახადო ორგანოები გადამხდელს არიცხავენ ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელ თანხებს

<sup>39</sup> საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია GSMEA, გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012,9.

სწორედ მაშინ, როდესაც დეკლარაცია საერთოდ არაა წარდგენილი<sup>40</sup>. აღნიშნული შემთხვევაც განიხილება, როგორც გადასახადებისთვის განზრახ თავის არიდება, რაც უდავოდ სწორია, ვინაიდან ურჩი გადამხდელები ისარგებლებდნენ აღნიშნული შემთხვევით, საერთოდ არ წარადგენდნენ საგადასახადო დეკლარაციებს და ამის საფუძველზე თავს აარიდებდნენ სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას, შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურიც მოკლებული იქნებოდა შესაძლებლობას, პირის პასუხისმგებლობის საკითხი დაედგინა იმ შემთხვევაში, როდესაც გადამხდელი საერთოდ არ წარადგენდა საგადასახადო დეკლარაციას.

### 2.1.3. ნორმის დისპოზიციაში განხორციელებული ცვლილებების ანალიზი

1999 წელს მიღებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით დასჯადად გამოცხადდა დიდი ოდენობით გადასახადებისთვის განზრახ თავის არიდება. დიდ ოდენობად ითვლებოდა თანხა 2 000 ლარიდან 10 000 ლარამდე, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად – თანხა 10 000 ლარს ზევით<sup>41</sup>. აღნიშნული თანხები ქვეყნის ეკონომიკური და პოლიტიკური მდგომარეობიდან გამომდინარე განიცდიდა ცვლილებებს. 2004 წლიდან 218-ე მუხლის მოქმედი რედაქცია ადგენდა სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში თუ დამალული გადასახადი აღემატება გადასახდელი გადასახადის 25 პროცენტს და 100 000 ლარს, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად თვლიდა 30 პროცენტსა და 120 000 ლარს<sup>42</sup>. 2005 წლის 20 აპრილს განხორციელებულ ცვლილებაში დაემატა წამახალისებელი ნორმა, რომელიც გადამხდელს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან ათავისუფლებდა იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენიდან 15 დღის ვადაში იქნებოდა დავალიანება დაფარული<sup>43</sup>. 2005 წლის 30 ივნისს განხორციელებული ცვლილებების თანახმად, რასაც საფუძვლად ნულოვანი ტოლერანტობა და სამეწარმეო სექტორის ტოტალური კონტროლი დაედო საფუძვლად<sup>44</sup>, მინიმალური ზღვარი მნიშვნელოვნად – 25 000 ლარამდე შეამცირდა, სამაგიეროდ, ნებაყოფლობით გადახდის შემთხვევაში, გაიზარდა პასუხისმგებლობიდან გათავისუფლების ვადა და დადგინდა 45 დღე<sup>45</sup>. შემდგომ

<sup>40</sup> სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტი №1170 21.05.2019.

<sup>41</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი 22/07/1999.

<sup>42</sup> კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში დამატებებისა და ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №917 29/12/2004.

<sup>43</sup> კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილებების შეტანის თაობაზე დოკუმენტის №1356 20/04/2005.

<sup>44</sup> საქართველოს პრეზიდენტის მიხეილ სააკაშვილის წლიური ანგარიში პარლამენტის საგაზაფხულო სესიაზე 2006 წლის 14 თებერვალი.

<sup>45</sup> კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილებების შეტანის თაობაზე დოკუმენტის №1822 30/06/2005.

პერიოდზე, არსებული ეკონომიკური სიტუაციიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოებისა და გადამხდელების მზადყოფნის დაბალმა დონემ, გადასახადების რთულმა სისტემამ, საგადასახადო კულტურის ამაღლების, ეკონომიკურის ზრდის ხელშეწყობის, სტაბილური საინვესტიციო გარემოსა და ლეგალური ბიზნესის მხარდაჭერის მიზნებით, აუცილებელი გახდა, როგორც საგადასახადო, ასევე საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის ლიბერალიზაცია, რა მიზნითაც 2011 წლის 27 დეკემბრის ცვლილებით, ზღვრული ოდენობა გაიზარდა და დადგინდა 50 000 ლარი, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად – 100 000 ლარი<sup>46</sup>. უკანასკნელი ცვლილებამ, რომელიც ძალაში შევიდა 2017 წლის 30 ივნისს, მნიშვნელოვნად გაზარდა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისთვის გათვალისწინებული მინიმალური ზღვარი და დიდ ოდენობად განისაზღვრა გადასახადისთვის თავის არიდება რაც აღემატება 100 000 ლარს, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად განისაზღვრა 150 000 ლარი<sup>47</sup>. ზღვრული ოდენობების ცვლილებებმა გამოიწვია ბევრი სასამართლო გადაწყვეტილების გადასინჯვა და სისხლისსამართლებრივი დევნის შეწყვეტა, ვინაიდან წარმოება მიმდინარეობდა ისეთ გადამხდელებზე, ვინაიდან დარიცხული გადასახადი არ აღემატებოდა 100 000 ლარს. მიუხედავად იმისა, რომ საკანონმდებლო ლიბერალიზაცია ბიზნეს გარემოს ხდის უფრო მიმზიდველს, აღნიშნულს ბევრი მოწინააღმდეგეც ჰყავს. ამ უკანასკნელთა არგუმენტს წარმოადგენს ის, რომ თუკი გაჭირვების ნიადაგზე ავტომატურად 160 ლარიანი სარკის ქურდი უნდა დაისაჯოს თავისუფლების აღკვეთით ოთხიდან შვიდ წლამდე<sup>48</sup>, მაშინ რატომ არ უნდა დაეკისროს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა პირს, ვინც განზრახ თავი აარიდა ბიუჯეტის კუთვნილი 100 000 ლარის გადასახადის გადახდას. აღნიშნულის მიუხედავად, კანონმდებლობის ლიბერალიზაცია ამ კუთხით მისასალმებელია იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახადებისთვის თავის არიდების შემთხვევაში გათვალისწინებული საგადასახადო სანქციები საკმაოდ მაღალია, ძირითადად შეადგენს გადასახდელი თანხის 50%-ს<sup>49</sup> და აღნიშნულს ემატება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შემადგენლობის შესაბამისად. გადამხდელისთვის დამდგარი შედეგები, როგორც ადმინისტრაციული ისე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის კუთხით, გარკვეულწილად შემაფერხებელ როლს თამაშობს საქართველოში ბიზნესის განვითარების მხრივ, რაც პირდაპირ აისახება ქვეყანაში განხორციელებულ ინვესტიციებზე და, შესაბამისად, ეკონომიკურ განვითარებაზე. დაუსაბუთებელი, მაღალი საგადასახადო განაკვეთები და სანქციები უცხოელ ინვესტორებს და ადგილობრივ მეწარმეებს უქრობს სურვილს სამეწარმეო საქმიანობა განახორციელონ საქართველოს ტერიტორიაზე, რაც ერთმნიშვნელოვნად ცუდად აისახება ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობაზე.

<sup>46</sup> კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №5648-რს 27/12/2011.

<sup>47</sup> კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ დოკუმენტის № 1183-III 30/06/2017.

<sup>48</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 117-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი.

<sup>49</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.



#### 2.1.4. განზრახვა, როგორც პასუხისმგებლობის აუცილებელი პირობა

განვითარებად ქვეყნებში პრობლემას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის სწრაფი ცვლილებები, ნორმათა არასტაბილურობა. რთულ და სწრაფად ცვლად საგადასახადო კანონმდებლობაში იბნევიან, როგორც გადასახადების გადამხდელები, ასევე აუდიტის თანამშრომლებიც. ამას მიყვარს გადასახადებისაგან თავის არიდების ფართო შესაძლებლობებამდე

იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო კანონმდებლობას ახასიათებს ნორმათა სპეციფიკურობა და სირთულე, მათი განმარტების პრობლემებსაც ხშირად ვხვდებით პრაქტიკაში. შესაძლოა დეკლარაციაში მონაცემების არასწორი წარდგენა გამოწვეული იყოს, როგორც განზრახვით, ასევე ნორმის უცოდინარობით ან/და მექანიკური შეცდომით. მისასაღებელია ის ფაქტი, რომ კანონმდებელს 218-ე მუხლით პასუხისმგებლობის შემთხვევაში, სუბიექტურ ელემენტად გამოყოფილი აქვს უშუალოდ განზრახვა. ცალკე საკითხია საგამომიებო ორგანოების მიერ განზრახვის მტკიცების ტვირთის სირთულე (გარდა იმ შემთხვევისა, თუ არ არის პირის აღიარება), თუმცა გადამხდელის უფლებების დაცვის ჭრილში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს სწორედ იმ ფაქტს, რომ სისხლისსამართლებრივი დევნის მწარმოებელ მხარეს ეკისრება მტკიცების ტვირთი იმ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადის თავის არიდება სწორედ რომ განზრახვით განხორციელდა და ადგილი არ ჰქონია ნორმის უცოდინარობას ან/და მექანიკურ შეცდომას. აღნიშნულთან დაკავშირებით საგულისხმოა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება სისხლის სამართლის ერთ-ერთ საქმეზე, სადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული ნორმების შინაარსის არცოდნა აკრძალვაში შეცდომად ჩათვალა და გადასახადის თავის არიდებაში მსჯავრდებული პირი საბოლოოდ გაამართლა<sup>50</sup>.

გადასახადის გადაუხდელობის ფაქტობრივი მიზანი, სურვილი, სუბიექტური მხარის სავალდებულო ნიშანია. დამნაშავე, უმრავლეს შემთხვევაში, ანგარების მოტივით მოქმედებს და ესწრაფვის უკანონო გზით მატერიალური გამორჩენის მიღებას, მაგრამ მოტივი და მიზანი სხვაგვარიც შეიძლება იყოს, რასაც ქმედების კვალიფიკაციისათვის კანონმდებელი მნიშვნელობას არ ანიჭებს<sup>51</sup>.

პრაქტიკაში გადამხდელების უმრავლესობა გადასახადების დარიცხვისას უთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილზე<sup>52</sup>, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ

<sup>50</sup> იხ. უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები 2004, 2223-2228.

<sup>51</sup> ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი I), თბილისი, 2014, 557.

<sup>52</sup> საჩივარი №44351/1/2019 01.07.2019 და საჩივარი №42263/1/2019 22.03.2019 სსიპ შემოსავლების სამსახური.

სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. საგადასახადო ორგანოში დავისას გადამხდელს ეკისრება ვალდებულება, ამტკიცოს მისი პოზიცია, რაც სისხლისსამართლებრივი წარმოების შემთხვევაში პირიქითაა და მტკიცების ტვირთი მთლიანად ბრალდების მხარეზე გადმოდის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანო ადგენს, რომ დარიცხვა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომა/არცოდნით, გადამხდელს სანქცია საურავები არ ერიცხება, დარიცხული უუქმდება თუმცა ძირითადი გადასახადი, ცხადია, ისევ გადახდის ვალდებულების მატარებელია, თუმცა, ამ შემთხვევაში, მიუხედავად მისი ოდენობისა (თუნდაც აღემატებოდეს 100 000 ლარს), პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე მსჯელობა აზრს მოკლებულია, ვინაიდან ქმედება შეფასდა, როგორც არაგანზრახი.

საკანონმდებლო ცვლილებებით გამოწვეულ დარიცხვასთან დაკავშირებით, პრაქტიკაში გამოიკვეთა ელექტრონული სიგარეტის სითხეებთან დაკავშირებული საქმეები, კერძოდ: 2017 წლის 30 ივნისს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილებების საფუძველზე, აქციზის გადასახადით დაბეგვრად დაექვემდებარა ელექტრონული სიგარეტის სითხეები, შემდეგი განაკვეთით 1 მლ – 0.2 ლარი<sup>53</sup>. სითხეების მწარმოებელი კომპანია ვებგვერდის მეშვეობით უწევდა რეალიზაციას ელექტრონული სიგარეტის მოხმარებისათვის განკუთვნილ სხვადასხვა პროდუქციას, მათ შორის, ელექტრონული სიგარეტის სითხეს. გასაკვირი იყო ის, რომ 60 მილილიტრიანი მოცულობის სითხის ღირებულება შეადგენდა 10 ლარს, აღნიშნული ღირებულება ნაკლები იყო ერთეულზე გადასახდელი აქციზის თანხაზე (60X0.2=12). გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე დაინიშნა კომპანიის ინვენტარიზაცია (წარმოებული სითხეების ოდენობის დადგენის მიზნით) და რევიზია (ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების დადგენის მიზნით). სითხეების წარმოების ფაქტი დადასტურებულ იქნა, როგორც ინვენტარიზაციით, ასევე მოწმეების გამოკითხვით. საინტერსო შემთხვევას წარმოადგენდა ის, რომ ელექტრონული სიგარეტის მოხმარებისათვის განკუთვნილი სითხეები ძირითადად შეიცავს გლიცერინს და სხვადასხვა სახის არომატიზატორს, რომლსაც საკვებ პროდუქტშიც (საკონდიტრო ნაწარმში) გამოიყენებენ. გადამხდელი თავდაპირველად აპელირებას ახდენდა იმაზე, რომ მისთვის უცნობი იყო რეგულაციის შემოღების შესახებ, ხოლო შემდგომ უთითებდა, რომ აღნიშნული სითხე არა ელექტრონული სიგარეტის, არამედ კულინარიული მოხმარებისთვის იყო რეალიზებული<sup>54</sup>. აღნიშნულ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობის სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციის საშუალება არსებობს, მნიშვნელოვანია გამოძიების პროცესში, სხვადასხვა საგამოძიებო მოქმედებების საფუძველზე უტყუარად დადასტურდეს პირის განზრახვა, ვინაიდან განზრახვის გარეშე საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შემადგენლობა სახეზე არ არის.

<sup>53</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლის მე-12 გრაფა

<sup>54</sup> საჩივარი №44440/1/2019 სსიპ შემოსავლების სამსახური 04.07.2019

### 2.1.5. დანაშაულის ჩადენის ხერხი

გადასახადებისგან თავის არიდების პრობლემა არსებობდა ყველგან და ყოველთვის, მაგრამ განსაკუთრებით აქტუალური გახდა გლობალიზაციის პროცესში, ვინაიდან ფართოვდება საგადასახადო სიმძიმისგან თავის არიდების შესაძლებლობები, ამავდროულად, მცირდება გამოაშკარავების რისკი<sup>55</sup>. ყველა სახელმწიფოს აქვს გადასახადისათვის თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის განსხვავებული მეთოდები, თუმცა ამ მეთოდების მრავალფეროვნება მნიშვნელოვანწილად განპირობებულია გადასახადისაგან თავის არიდების ხერხების სიმრავლით<sup>56</sup>. თავის არიდების ხერხები სხვადასხვაგვარი შეიძლება იყოს, იგი შეიძლება ჩადენილ იქნეს, როგორც მოქმედებით, ასევე უმოქმედობით. გადასახადის დარიცხვის გამომწვევი მიზეზი შესაძლოა იყოს: სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების აღურიცხაობა, ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრულად აღურიცხაობა (ან ნაწილობრივ აღურიცხვა), დაუსაბუთებელი შეღავათები, ეკონომიკური მაჩვენებლის დამახინჯება დასაბეგრი ბაზის შემცირებით ხარჯების ხელოვნურად გაზრდა, რეალიზებული პროდუქციის/მომსახურების მოცულობის შემცირება, სააღრიცხვო დოკუმენტებში არასწორი მონაცემების ჩვენება. ზემოაღნიშნულის გამომწვევი მიზეზი შეიძლება იყოს, როგორც ბოროტი განზრახვა, ასევე უცოდინრობა ან/და მექანიკური შეცდომა. არსებობს ისეთი ხერხებიც, რომლებიც უშუალოდ ბოროტ განზრახვაზე მიუთითებს, მაგალითად: დაბეგვრის ობიექტის ჩანაცვლება, ფიქციური გარიგებები, ცრუ მეწარმეობა, ეკონომიკური საქმიანობა სათანადო სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის გარეშე, განსაკუთრებული ურთიერთობების დამყარება საშუამავლო ოფშორულ ფირმებთან შემოსავლის დამალვის რთული სქემების გამოყენების საფუძველზე, უსაქონლო ოპერაციების განხორციელება, როდესაც შესაძლებელი ხდება დღგ-ის ნაწილში ყალბი აქტივის ჩათვლის მიღება.

გადასახადისათვის თავის არიდების ხერხები დიფერენცირებულია, როგორც დანაშაულებრივ (ყალბი დოკუმენტის დამზადება; უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა; ცრუ მეწარმეობა; ეკონომიკური საზღვრის წესის დარღვევა (კონტრაბანდა); ფულის გათეთრება) და არადანაშაულებრივ ხერხებად (დეკლარაციის წარუდგენლობა, აღურიცხავი საქმიანობა, როდესაც ბრუნვა მიაღწევს 100 000 ლარს; სხვა კომპანიის დაფუძნება).

<sup>55</sup>დ.ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში, თბილისი, 2016.

<sup>56</sup> საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია GSMEA, გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012, 5.

### 2.1.6. განსხვავება გადასახადისთვის თავის არიდებასა და გადასახადის დამალვას შორის

დანაშაულებრივი და არადანაშაულებრივი ხერხების მიხედვით სხვადასხვა ქვეყანა (მათ შორის, აშშ) ერთმანეთისგან მიჯნავს გადასახადებისგან თავის არიდებასა (Tax Avoidance) და გადასახადების დამალვას (Tax Evasion), რომელთაც დღეს საქართველოში მოქმედი სისხლის სამართლის და საგადასახადო არ განსხვავებენ და ორივე ქმედება წარმოადგენს დანაშაულს.

მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული თვალსაზრისით, ერთმანეთისგან განსხვავებენ გადასახადებისგან თავის არიდებისა და მისგან დამალვის კატეგორიებს. ყველა სპეციალისტისა და ექსპერტის პოზიცია ერთსულოვანია, რომ გადასახადებისგან თავის არიდება ხდება საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ კონტექსტში, როდესაც ორგანიზაცია ან ფიზიკური პირი, სარგებლობს რა „საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით“, ახორციელებს ღონისძიებებს, რომელიც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კანონმდებლობას, თუმცა არ არის მკვეთრად უკანონო. ითვლება, რომ გადასახადებისგან თავის არიდება, როგორც წესი, მოიცავს სპეცილურ მოქმედებებსა და ღონისძიებებს ერთადერთი მიზნით – საგადასახადო ვალდებულების შემცირება. საწარმოებისთვის ჩვეულებრივ პრაქტიკას წარმოადგენს სტრატეგიული საგადასახადო დაგეგმარების განხორციელება საგადასახადო ვალდებულებათა მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით<sup>57</sup>. ამასთანავე, საკანონმდებლო „ხვრელების“ გამოყენებას, ცხადია, სჭირდება სპეციალური ცოდნა, ამ მხრივ საინტერესოა დიდი ბრიტანეთის პრაქტიკა აუდიტორული კომპანიის დიდი ოთხეულის წევრის – KPMG-ს საქმიანობის თაობაზე. საქმეში გამოიკვეთა აუდიტორების მიერ დიდი ფინანსური რესურსების მქონე ფიზიკური და იურიდიული პირებისთვის კონსულტაციის გაცემამ, თუ რა მეთოდებით იქნებოდა შესაძლებელი საგადასახადო ვალდებულებების და მათი გამოვლენის შესაძლებლობების მინიმუმამდე დაყვანა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გატარდა რიგი ცვლილებებისა და 2017 წლის 30 სექტემბრიდან გადასახადების დამალვის დანაშაულის ამსრულებლად არა უშუალოდ გადამხდელი დასახელდა, არამედ აუდიტორი/საგადასახადო კონსულტანტი და აუდიტორული კომპანია, რომელიც საგადასახადო კონსულტირებას უწევდა გამოსაყენებელი მეთოდების საფუძველზე. აღნიშნულ ცვლილებას მრავალი მოწინააღმდეგე ჰყავდა და რეგულაცია დღემდე ცნობილია ტერმინით “Overtaxing criminal law” (გადაჭარბებული საგადასახადო ვალდებულება სისხლის სამართალში)<sup>58</sup>.

გადასახადების დაფარვა (Tax evasion), როგორც წესი, გადასახადების გადახდის უკანონო პრაქტიკას მიეკუთვნება. ამ შემთხვევაში, დაბეგრული შემოსავალი,

<sup>57</sup> Clemens Fuest and Nadine Riedel, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, UK, 2009.

[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670\\_TaxEvasionReportDFIDFINA\\_L1906.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINA_L1906.pdf)

<sup>58</sup> Jonathan Fisher Overtaxing Criminal Law, UK, 2017, 2. <http://eprints.lse.ac.uk/85736/1/SSRN-id3063888.pdf>

დაბეგვრას დაქვემდებარებული მოგება ან საქმიანობა იმალება, მახინჯდება შემოსავლის რაოდენობა და წყარო. ამდენად, გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის არსებითი განსხვავებაა. თავის არიდება, ძირითადად, ლეგალურ სამართლებრივ ურთიერთობათა სივრცეშია (ფინანსური ანგარიშგებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდების გამოყენებით) გადასახადის სრული თანხის გადახდის თავიდან აცილებისათვის, მაშინ, როდესაც დამალვას ხშირად მიაკუთვნებენ საგადასახადო დარღვევათა შედარებით დანაშაულებრივ ფორმებს. ამდენად, გადასახადებისაგან თავი არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის სხვაობა დამოკიდებულია გადამხდელის ქმედების კანონიერებაზე. მორალური თვალსაზრისით, გადასახადებისგან თავის არიდება განიხილება, როგორც არასასურველი მოვლენა, ვინაიდან ასეთ დროს გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზები საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიზნით. გადასახადებისაგან დამალვის შედეგად სახელმწიფოს საგადასახადო შემოსავლები უკანონოდ მცირდება<sup>59</sup>.

შემოსავლების დაკარგვის საფუძვლისას განასხვავებენ შიდა და ტრანსნაციონალურ კომპონენტებს. შიდა კომპონენტი გულისხმობს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, რომელიც ხდება ჩრდილოვანი ეკონომიკის ხარჯზე, ქვეყნის შიგნით. ინტერნაციონალური კომპონენტი გულისხმობს ტრანსნაციონალური კომპანიების საშუალებით ფასწარმოქმნით მანიპულირებას, მაგალითად, ოფშორულ საბანკო ანგარიშებზე ფინანსური აქტივების გატარებას, მათ შორის, ფიზიკური პირების, კორპორაციის მოგების დაფარვის მიზნით<sup>60</sup>.

თუ გადამხდელი საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით ცდილობს ნაკლები გადასახადი გადაიხადოს და ადეკლარირებს ყველა საგადასახადო ოპერაციას, მაშინ გადამხდელზე არ უნდა დაეკისროს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, თუმცა ეს არ გამორიცხავს ადმინისტრაციული წესით გადამხდელის დაჯარიმებას.

მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადებისგან თავის არიდებად ითვლება, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო/სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებულ თანხას არ გადაიხდის ბიუჯეტში. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და დანაშაულს შორის ზღვარი გადის სწორედ თანხის ოდენობასა და პირის განზრახვაზე – კრიმინალურ/არაკრიმინალურ მეთოდს პირის პასუხისმგებლობაში მიცემის კუთხით მნიშვნელობა არ აქვს. დანაშაულებრივი ხერხი შესაძლოა სასჯელის დამძიმების საფუძველი გახდეს. საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობისგან განსხვავებით, საერთაშორისო პრაქტიკამ ზემოაღნიშნულს მიჯნავს და განსაზღვრავს, რომ გადასახადების დამალვა არის კრიმინალი და დანაშაული, როდესაც გადასახადის გადამხდელი დაუმალავს საგადასახადო

<sup>59</sup> Farny Otto, Franz Michael, Gerhartinger Philipp, Lunzer Gertraud, Neuwirth Martina, Saringer Martin, Tax avoidance, tax evasion and tax havens, Germany, 2015, 13.

[https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf)

<sup>60</sup> Martin Hearson, Review of International Political Economy, London, 2018, 2.

ორგანოს, ინფორმაციას არ წარუდგენს, მონაცემს გააყალბებს, დეკლარირებას არ გააკეთებს და ა.შ. რაც შეეხება გადასახადებისგან თავის არიდებას, ეს არის ლეგალური გზა კანონის ფარგლებში გადამხდელმა შეამციროს გადასახადი. შეიძლება, საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, ამ შემთხვევაში, გადამხდელს დაერიცხოს დამატებითი გადასახადი, მაგრამ ეს არ უნდა იწვევდეს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას<sup>61</sup>. მაგალითად ხშირია საქმეები, როდესაც ერთი და იგივე ფიზიკური პირი სხვადასხვა კომპანიების საფუძველზე ახდენს საქმიანობას, კერძოდ, დანაშაული გამოიხატება იმით, რომ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებასთან მიახლოებისთანავე (როდესაც ბრუნვა აღემატება 100 000 ლარს) პირი წყვეტდა კომპანიით საქმიანობას და ყოველ ჯერზე აფუძნებდა ახალს, რომლითაც აგრძელებდა საქმიანობას. შესაბამისად, სახელმწიფოს კუთვნილ 18%-ს არ იხდიდა ბიუჯეტში. აღნიშნული შემთხვევა აშშ-ის კანონმდებლობით გადასახადისთვის თავის არიდებას წარმოადგენს, ვინაიდან სარგებლობს რა გადამხდელი საკანონმდებლო ხარვეზით, იმცირებს გადასახადს. აღნიშნული ქმედება, განსხვავებით საქართველოსგან, დასჯადია მხოლოდ ადმინისტრაციული წესით, იმ შემთხვევაში თუ პრედიკატული დანაშაული არ არის სახეზე. პრედიკატულ დანაშაულში კი სწორედ რომ გადასახადისათვის თავის არიდების დანაშაულებრივი ხერხი მოიაზრება, როგორცაა დოკუმენტის გაყალბება, უსაქონლო ოპერაციის განხორციელება და ა. შ. თუ პირი დანაშაულებრივი ხერხებით ცდილობს გადასახადს აარიდოს თავი, მაშინ ქმედება დასჯადია სისხლისსამართლებრივი წესით, ამასთანავე, აშშ-ს ფედერალური საგადასახადო კანონმდებლობა, განსხვავებით საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლისა, აწესებს სასჯელს იურიდიული პირებისთვისაც და განსხვავებულია სანქციის ოდენობაც, რაც ფიზიკური პირების შემთხვევაში შეადგენს არაუმეტეს 100 000 აშშ დოლარს, ხოლო იურიდიული პირების შემთხვევაში არაუმეტეს 500 000 აშშ დოლარს, ხოლო სასჯელს თავისუფლების აღკვეთის სახით ითვალისწინებს არაუმეტეს 5 წლის ვადით<sup>62</sup>.

## **2.2. პასუხისმგებლობის გამომრიცხავი გარემოებები**

### **2.2.1. გადასახადის გადახდა 45 სამუშაო დღის ვადაში**

პირის პასუხისმგებებაში მიცემა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით, სხვა დანაშაულებისაგან განსხვავებით, შეიძლება მრავალი წლის მანძილზე გაგრძელდეს. ეს გამომდინარეობს ამავე მუხლის იმ შენიშვნიდან. 218-ე მუხლის შენიშვნაში ვხვდებით ჩანაწერს, რომლის თანახმადაც, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება

<sup>61</sup> Benedict Charles Prebble, Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory, University of Otago New Zealand, 2011.

<sup>62</sup> 26 U.S. Code § 7201. Attempt to evade or defeat tax

გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე. ეს არც დანაშაულზე ნებაყოფლობით ხელის აღებას ე.წ. „ოქროს ხიდის“ თეორიის და არც ქმედითი მონაწილის კატეგორიას არ განეკუთვნება. ეს წამახალისებელი ნორმაა და ამ შენიშვნის საფუძველის არსებობისას გამოძიება წყდება საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით – ქმედების არარსებობის გამო<sup>63</sup>.

აღნიშნული ჩანაწერი მისასაღმებელია იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახადის გადამხდელს უქმნის მოტივაციას, რომ დარიცხული გადასახადი დროულად გადაიხადოს, რაც ზოგავს, როგორც სახელმწიფო რესურსებს გამოძიების წარმოებასთან დაკავშირებით, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელს აძლევს საშუალებას, ნებაყოფლობით, რაიმე სამართლებრივი იძულების გარეშე, თავიდან აირიდოს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა<sup>64</sup>. მიუხედავად საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შენიშვნის დადებითი მხარეებისა, აღნიშნული შეიძლება გადასახადისათვის თავის არიდების ხელშემწყობ ფაქტორადაც ჩაითვალოს, კერძოდ, მეწარმე სუბიექტმა ისარგებლოს საკანონმდებლო შეღავათით ბოროტად და გადასახადის გადახდა დაუკავშიროს არა გადამხდელის ვალდებულებას, არამედ ისეთ გარემოებებს, როგორცაა საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების გატარება. შემოწმების არ დაწყების შემთხვევაში თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას, ხოლო, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ისარგებლოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წამახალისებელი ნორმით და 45 სამუშაო დღეში მოახდინოს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება.

პრაქტიკის თანახმად, გადამხდელმა შეიძლება გაუშვას კანონით გათვალისწინებული 45-დღიანი ვადა, თუმცა თუ საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებულ ძირითად თანხას სრულად გადაიხდის ბრალის წარდგენამდე, ძირითადად, გამოძიება წყდება საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტით – ვითარების შეცვლის გამო<sup>65</sup>.

რიგ პრობლემებს წარმოშობს აგრეთვე 45 სამუშაო დღის ვადის ათვლის მომენტის დადგენა. მიუხედავად იმისა, რომ კანონმდებელი მკაფიოდ განსაზღვრავს ვადის ათვლის მომენტად საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენას, იბადება კითხვა: იმ შემთხვევაში, თუ პირველად წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა საგადასახადო მოთხოვნა, ჩერდება თუ არა აღნიშნული 45 სამუშაო დღის ვადა. აგრეთვე გასაჩივრებისას, მოსარჩელის მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, თუ გამოიცა კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, ამ შემთხვევაში როდიდან უნდა ჩაითვალოს 45 სამუშაო დღის ვადა ათვლილად – პირველი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენიდან, თუ

<sup>63</sup> დადგენილება სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ №0004090286 29.10.2013

<sup>64</sup> ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი I), 2014, 557.

<sup>65</sup> დადგენილება სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ №008530387 08.08.2016.

კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენიდან? მოცემულ შემთხვევას დისპოზიცია არ პასუხობს. იმ შემთხვევაში თუ გასაჩივრების საფუძველზე კორექტირებულ იქნა დარიცხული თანხა და ძირითადი თანხის ოდენობა ჩამოსცდა 100 000 ლარს, ცხადია, აღნიშნული აღარ ქმნის 218-ე მუხლის შემადგენლობას და დანაშაულს არ წარმოადგენს. საგამოძიებო პრაქტიკიდან გამომდინარე, ყოველ ახლადგამოცემულ მოთხოვნაზე, აგრეთვე გასაჩივრების პერიოდში ჩერდება ნორმით გათვალისწინებული 45 სამუშაო დღის ვადის დინება, რაც გადამხდელის უფლებების დაცვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მექანიზმია.

### 2.2.2. საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების სისხლისსამართლებრივი შედეგი

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შენიშვნის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყებიდან მის დასრულებამდე.

გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრების უფლება და პროცედურები გაწერილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარში.

კანონმდებლობის თანახმად არსებობს რამდენიმე ეტაპი საგადასახადო დავის განხილვის, მათ შორის, როგორც ადმინისტრაციულ ორგანოში, ასევე სასამართლოში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავების შემთხვევაში არ მოქმედებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული შეზღუდვა, რაც ითვალისწინებს სასამართლოს მიერ სარჩელის მიღებაზე უარის თქმას, თუ არ იქნა გამოყენებული ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 305-ე მუხლის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გასაჩივროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. შესაბამისად, დაინტერესებულ მხარეს საგადასახადო მოთხოვნა/აქტი შეუძლია გაასაჩივროს, როგორც ადმინისტრაციულ ორგანოში, ასევე სასამართლოში, თუმცა დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვაზე უარს იტყვის, თუ მომჩივანმა იმავე დავის საგანზე მიმართა სასამართლოს<sup>66</sup>.

<sup>66</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ი“ ქვეპუნქტი.



პირველ ეტაპზე (საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენამდე, გადასახადების/სანქციების დარიცხვამდე) შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში განიხილება საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი, რა დროსაც ფასდება გადამხდელის პოზიცია<sup>67</sup>. მედიაციის საბჭო ამოქმედდა 2011 წლიდან და დღეისთვის გადასახადის გადამხდელები აქტიურად იყენებენ აღნიშნულ ამ ინსტიტუტს, ვინაიდან მედიაციის საბჭო იძლევა საშუალებას, გადასახადის გადამხდელმა დარიცხვამდე მოახდინოს შემოწმების აქტში არსებული უზუსტობების გამოსწორება. მედიაციის საბჭოში გადამხდელის პოზიცია განიხილება უშუალოდ მისი და აუდიტის დეპარტამენტის მონაწილეობით. მედიაციის საბჭოში დავის განხილვის შემდგომ მტკიცდება საგადასახადო შემოწმების აქტი და გამოიცემა ადმინისტრაციული აქტი დარიცხვის შესახებ, რაც გადამხდელს ეგზავნება საგადასახადო მოთხოვნის სახით.

მედიაციის საბჭოში დავის პერიოდში სისხლის სამართლის მიმართულებით სამართალწარმოება არ მიმდინარეობს, ვინაიდან ამ ეტაპზე სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის საფუძველი – საგადასახადო შემოწმების აქტი/საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემული არ არის.

ადმინისტრაციულ ორგანოში დავა განიხილება საგადასახადო მოთხოვნის/დარიცხვის თაობაზე ბრძანების მიღების შემდგომ, გადასახადის გადამხდელის მიერ ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრების საფუძველზე. საჩივრის განმხილველი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შეიძლება იყოს დავების განხილვის დეპარტამენტი, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო. ამასთან აღსანიშნავია, რომ გადამხდელს შეუძლია თავისი სურვილისამებრ, განსაზღვროს, თუ რომელმა ორგანომ/ორგანოებმა უნდა განიხილოს/განიხილოს საქმე. შესაბამისად, გადამხდელს ეძლევა საშუალება, საჩივარი შეიტანოს ზემოაღნიშნულ სამივე ორგანოში და პარალელურად სასამართლოში. ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვა უფასოა, შესაბამისად, გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა ყოველგვარი ზედმეტი დანახარჯების გარეშე, შეძლოს საკუთარი ინტერესების დაცვა. გადამხდელის მიმართ რომ არ იქნეს გამოყენებული ქონებისა და საბანკო ანგარიშების დაყადაღების ღონისძიებები, გადამხდელს ეძლევა საშუალება, წარადგინოს საბანკო გარანტია, თავდებობის ხელშეკრულება ან დაზღვევის პოლისი<sup>68</sup>, რაც ერთმნიშვნელოვნად მისასალმებელია, ვინაიდან საგადასახადო დავა არ ხდება საფუძველი იმისა, რომ შეფერხდეს საწარმოს საქმიანობა და საწარმო აგრძელებს ჩვეულ რეჟიმში ფუნქციონირებას.

საქართველოში საგადასახადო დავებს განიხილავენ საერთო სასამართლოები ადმინისტრაციული სამართალწარმოების საფუძველზე.

<sup>67</sup> შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანება №31275 2013 წლის 8 ივლისი.

<sup>68</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №994 61-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის სტატისტიკური ანგარიშის მიხედვით, 2018 წლის განმავლობაში დავების განხილვის სამსახურში წარდგენილ იქნა 2 176 საჩივარი, რომლიდანაც განხილულ იქნა 1 200. საჩივრების უმეტესი ნაწილი წარმოდგენილი იყო შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და ინდივიდუალური მეწარმეების მიერ. განხილულ საჩივრებში უმეტესად დავის საგანს წარმოადგენდა დარიცხვის მართლზომიერება, გამოსაქვითი ხარჯების შემცირება. მიღებული გადაწყვეტილებებიდან სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 365 საჩივარი (30.41%)<sup>69</sup>.

სააპელაციო სასამართლოების მიერ საგადასახადო დავებზე განხილული სააპელაციო საჩივრების 2019 წლის მონაცემები ასეთია: 2019 წლის პირველ სამ თვეში სულ განხილულია 66 სააპელაციო საჩივარი, რომლიდანაც 41 (62.1%) დამთავრდა ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ<sup>70</sup>. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ 2018 წლის პირველ 3 თვეში საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრების მონაცემების თანახმად სულ განხილულია 12 საკასაციო საჩივარი, რომლიდანაც 6 (50%) დასრულდა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სასარგებლოდ.<sup>71</sup>

სტატისტიკური მონაცემები მოწმობს იმას, რომ, ხშირ შემთხვევაში, გასაჩივრებული საგადასახადო მოთხოვნა, განიცდის კორექტირებას გადამხდელის პოზიციის გაზიარების საფუძველზე, რის შედეგადაც საჩივრის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებით მცირდება დარიცხული თანხების ოდენობა, რამაც შესაძლოა აღარ მოგვცეს 218-ე მუხლით გათვალისწინებული შემადგენლობა და შემცირებული გადასახადი განისაზღვროს 100 000 ლარზე ნაკლებით.

იყო შემთხვევები, როდესაც პირს ბრალი წარედგინა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის საფუძველზე, თუმცა გადამხდელის მიერ გასაჩივრებული იყო საგადასახადო მოთხოვნა, რომელზეც იმ დროისთვის გადაწყვეტილება არ იყო მიღებული. სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე შემცირდა დარიცხვა, რაც აღარ იძლეოდა 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობას. აღნიშნულმა შეცდომამ საგამომიებოს პრაქტიკა 2011 წლიდან სრულად შეცვალა და შემოსავლების სამსახურიდან აქტის გადმოგზავნის შემდგომ საგამომიებო ორგანო, გამომიების დაწყებამდე, იძიებს ინფორმაციას, როგორც საქალაქო სასამართლოდან, ასევე ფინანსთა სამინისტროდან, გადამხდელის მიერ მოხდა გასაჩივრება თუ არა საგადასახადო მოთხოვნა და გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, შეიცვალა თუ არა დარიცხული გადასახადი ან/და გაფორმდა თუ არა საგადასახადო შეთანხმება, გავიდა თუ არა საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადა, აისახა თუ არა აღიარებულ გადასახადად დარიცხული გადამხდელის პირად სააღრიცხვო ბარათზე, ხომ არ განხორციელებულა

<sup>69</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, სტატისტიკური ანგარიში – 2018 წ.

<sup>70</sup><http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2019w-statistic-16.pdf>

<sup>71</sup><http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2019w-statistic-19.pdf>

გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, რაც უდავოდ მისასალმებელია, რათა თავიდან იქნეს აცილებული პირის უსაფუძვლოდ მსჯავრდება. გასაჩივრების უფლებისა და თანხის კორექტირების შესაძლებლობის გამო, 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის გამოძიება და პირის პასუხისგებაში მიცემის პერიოდი წლობით იწელება. ამასთან, მიუხედავად გახანგრძლივებული პერიოდისა, დღეს არსებული პრაქტიკა გარანტია იმისა, რომ პირი ქმედების შემადგენლობის გარეშე არ მიეცეს პასუხისგებაში.

სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყებამდე აგრეთვე მნიშვნელოვანია დადგინდეს რამდენად მიეცა გადამხდელს შესაძლებლობა გაცნობოდა/გაესაჩივრებინა საგადასახადო მოთხოვნა, იმისათვის, რომ გათვალისწინებულ იქნეს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შენიშვნით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დაკისრების გამომრიცხავი გარემოებები.

პრაქტიკის მაგალითზე, კომპანიას შესაძლოა ჰყავდეს რამდენიმე დირექტორი, აგრეთვე სამეწარმეო რეესტრში პარტნიორთა გადაწყვეტილების საფუძველზე შეუზღუდავად შეიძლება შეიცვალოს კომპანიის ხელმძღვანელობაზე/წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი. ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში გამოგზავნილ იქნა შემოსავლების სამსახურის მიერ ბრძანების საფუძველზე ერთ-ერთი კომპანიის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელიც მოიცავდა 2015-2018 წლების შესამოწმებელ პერიოდს. საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის დროისათვის შეიცვალა კომპანიის სარეგისტრაციო მონაცემები და 2018 წლიდან კომპანიას ხელმძღვანელობას უწევდა ახალი დირექტორი. იქიდან გამომდინარე, რომ მოცემულ შემთხვევაში საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედებისთვის, დარიცხვის პერიოდში მოქმედ – ძველ დირექტორს ეკისრებოდა პასუხისმგებლობა, ბრალდების მხარე დადგა პრობლემის წინაშე, ვინაიდან ძველ დირექტორს ეზღუდებოდა 218-ე მუხლის შენიშვნით გათვალისწინებული საშეღავათო პირობები, რადგან საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემისას იგი აღარ იყო მოქმედი დირექტორი, შესაბამისად, არ მიეცა საგადასახადო მოთხოვნის გაცნობისა და გასაჩივრების უფლება. იქიდან გამომდინარე, რომ არამოქმედი დირექტორი არ არის უფლებამოსილი, წარმოადგინოს კომპანიის ინტერესები, არ აქვს წვდომა ინფორმაციაზე, რათა გაეცნოს საგადასახადო მოთხოვნას და არც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით არ არის უფლებამოსილი კომპანიის მიმართ არსებული დარიცხვა გასაჩივროს. იმავდროულად, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის თანახმად, დაინტერესებულ მხარეს უფლება აქვს, გასაჩივროს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული აქტი. დაინტერესებული მხარე არის ნებისმიერი პირი, რომლის კანონიერ ინტერესებზე პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი<sup>72</sup>. ცხადია, საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელიც შეიძლება გახდეს პირის პასუხისგებაში მიცემის

<sup>72</sup> საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის, პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი.

საფუძველი, პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს მის კანონიერ ინტერესებზე, თუმცა პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ, ამ შემთხვევაში, არამოქმედი დირექტორები საპროცესო მხარეებად ვერ ერთვებიან. არ არის გამორიცხული აგრეთვე მოქმედმა დირექტორმა საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადა საერთოდ გაუშვას, რის შემდგომაც შეუძლებელია საგადასახადო შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება.

აღნიშნული საკითხი მოწესრიგება შესაძლებელია დარიცხვაზე პასუხისმგებელი პირის (არამოქმედი დირექტორის) საქმიანობის პერიოდზე ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების დადგენის მიზნით გამომძიებლის დადგენილების საფუძველზე (და არა შემოსავლების სამსახურის) დანიშნული რევიზიით, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში შესწავლილ იქნება პირის საქმიანობა და უშუალოდ პასუხისმგებელი დირექტორის მიმართ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების გამოცემა, რომლის გაცნობისა და გასაჩივრების შესაძლებლობა მიეცემა კომპანიის ძველ დირექტორს.

### **2.3. ქმედების კვალიფიციური შემადგენლობა**

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მაკვალიფიცირებელი გარემოებები მოცემულია წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილში. კერძოდ იგივე ქმედება, ჩადენილი: არაერთგზის, განსაკუთრებით დიდი ოდენობით და წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ.

#### **ა) არაერთგზის:**

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-15 მუხლის (რომელმაც ცვლილება განიცადა 2007 წლის 4 ივლისის კანონით) მიხედვით, არაერთგზისი დანაშაული ესაა წინათ ნასამართლევ პირის მიერ იმავე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენა. თუ პირი წინა დანაშაულისათვის უკვე ნასამართლევ იყო, არაერთგზისობა არ იქნება იმ შემთხვევაში, თუ პირი წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის გათავისუფლებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან, ან თუ მას წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის ნასამართლობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული ჰქონდა.<sup>73</sup> შესაბამისად 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი ვრცელდება იმ შემთხვევებზე, როდესაც პირი 218-ე მუხლით გათვალისწინებულ ჩადენილი ქმედებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძველზე ნასამართლობა არც მოხსნილი აქვს და არც გაქარწყლებული.

საგადასახადო შემოწმების პერიოდიდან გამომდინარე, აღნიშნული მაკვალიფიცირებელი გარემოებით დანაშაულები თითქმის საერთოდ არ გვხვდება,

<sup>73</sup> მ. ტურავა, სისხლის სამართლის ზოგადი ნაწილის მიმოხილვა, მეცხრე გამოცემა, თბილისი, 2013, 350.

ვინაიდან 2017 წლამდე საგადასახადო შემოწმების ხანდაზმულობის პერიოდი განსაზღვრული იყო 6 წლით, აღნიშნული დარიცხვის შემდგომ პასუხისგებაში მიცემული პირი იშვიათად თუ აგრძელებს სამეწარმეო საქმიანობას, როგორც კომპანიის ხელმძღვანელობა-წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი ან თუ აგრძელებს, საგადასახადო შემოწმების შემდგომ გასაჩივრების ვადები იმდენად იწელება, რომ გადის კანონით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადა.

### **ბ) განსაკუთრებით დიდი ოდენობით**

განსაკუთრებით დიდი ოდენობის განმარტებას თავად მუხლის შენიშვნა იძლევა. მის თანახმად, განსაკუთრებით დიდ ოდენობად ითვლება განზრახ გადასახადისთვის თავის არიდება, როდესაც თანხა აღემატება 150 000 ლარს. მოცემულ შემთხვევაშიც, თავის არიდება გამოვლენილი უნდა იყოს საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული შემოწმების საფუძველზე, რომელზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი და თანხობრივ შედეგზე გამოიცემა საგადასახადო მოთხოვნა. როგორც 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის შემადგენლობისას, ზემოაღნიშნული მაკვალიფიცირებელი გარემოების დადგენისას მნიშვნელობა ენიჭება არა მთლიან საგადასახადო მოთხოვნის მოცულობას (ძირითად თანხას + ჯარიმა + საურავი), არამედ მხოლოდ ძირითად თანხას (რის დადგენა და გადახდა უნდა მოხდინა გადასახადის გადამხდელს კანონის მოთხოვნათა სრული დაცვის საფუძველზე).

### **გ) წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ:**

დანაშაულის მაკვალიფიცირებელი გარემოებაა ქმედება ჩადენილი წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ. დანაშაული ჯგუფის მიერ წინასწარი შეთანხმებითაა ჩადენილი, თუ მასში მონაწილენი წინასწარ შეკავშირდნენ (შეთანხმდნენ) დანაშაულის ერთობლივად ჩასადენად. აუცილებელია ორი ან მეტი ამსრულებელი და არ არის საკმარისი მხოლოდ თანამონაწილეობა, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 27-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია სიტყვა: „მონაწილენი“ და არა „ამსრულებლები“<sup>74</sup>.

აღნიშნულს ადგილი პრაქტიკაში ხშირად აქვს. სტანდარტული შემთხვევაა, როდესაც 218-ე მუხლით პასუხისგებაში ეძლევიან კომპანიის დირექტორი/დირექტორები, კომპანიის ბუღალტერთან ან/და კომპანიის მეწილეებთან ერთად, რომელთა ერთიან განზრახვაზე მეტყველებს გამოძიების მიერ მოპოვებული სხვადასხვა მტკიცებულებები, მათ შორის, მოწმეთა გამოკითხვები, ინფორმაცია საბანკო ტრანზაქციების შესახებ, IP მისამართების მონაცემები, პირთა აღიარება და ა.შ.<sup>75</sup> რაც შეეხება ბუღალტრის პასუხისმგებლობის საკითხს, უმეტესად ბუღალტერია სწორედ ის პირი, რომელიც ახდენს არასწორი მონაცემებით დეკლარაციების შევსებასა და შემდგომ წარდგენას. თუ დადგინდა, რომ

<sup>74</sup> მ. ტურავა, სისხლის სამართლის ზოგადი ნაწილის მიმოხილვა, მეცხრე გამოცემა, თბილისი, 2013, 345.

<sup>75</sup> დადგენილება პირის ბრალდების შესახებ №0010054085 14.09.2017.

ბუღალტერიც და დირექტორიც მოქმედებდნენ ერთიანი განზრახვით, მაშინ სახეზეა 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქმედების მაკვალიფიცირებელი გარემოება. ამასთან, შესაძლოა ბუღალტრის მიმართ დღის წესრიგში დადგეს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 37-ე მუხლით გათვალისწინებული ბრალის გამომრიცხველი გარემოების გამოყენება, ვინაიდან მაშინ, როდესაც ბუღალტერი მოქმედებს დირექტორის მითითების საფუძველზე და ასრულებს მის ბრძანებას ან განკარგულებას და წინასწარ არ აქვს შეცნობილი დირექტორის მითითების მართლწინააღმდეგობა, სახეზეა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 37-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ბუღალტერს, როგორც დამხმარეს, დირექტორთან ერთად პასუხისმგებლობა დაეკისრება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით 24-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე მითითებით.

### **III თავი. გადასახადისათვის თავის არიდების მომიჯნავე დანაშაულები**

#### **3.1. ქონების გადამალვა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით**

2010 წელს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლს დაემატა შემდეგი შინაარსის მე-3 ნაწილი: „ ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისება გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით“<sup>76</sup>. აღნიშნული მაკვალიფიცირებელი გარემოების 218-ე მუხლში დამატება განაპირობა პრაქტიკაში გახშირებულმა შემთხვევებმა, 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. გასხვისებას შესაძლოა საფუძველად ედოს, როგორც ფიქციური გარიგება (ცრუმაგიერ პირებზე ქონების გასხვისება), ასევე რეალური ტრანზაქცია, ვინაიდან 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.

ნორმის დისპოზიცია საჭიროებს გარკვეულ კორექტირებას, იქიდან გამომდინარე, რომ ქმედებას დასჯადად აცხადებს ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისებას გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით. მოცემულ შემთხვევაში პასუხისმგებელი პირი მოქმედებს არა იმ მიზნით, რომ გადასახადს თავი აარიდოს,

<sup>76</sup> საქართველოს კანონი საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში დამატების შეტანის შესახებ დოკუმენტის №2802 23/03/2010.

არამედ იმ მიზნით, რომ არ მოხდეს საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფა საკუთრებაში არსებული ქონებით.

218-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ჰგავს 205<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებულ ქმედებას, კერძოდ, „საწარმოში ან სხვა ორგანიზაციაში ხელმძღვანელობითი, წარმომადგენლობითი ან სხვა სპეციალური უფლებამოსილების მქონე პირის მიერ ქონების გადაძალა მოჩვენებითი ან/და თვალთმაქცური გარიგებით, ჩადენილი მოსალოდნელი ან/და უკვე არსებული ქონებრივი ვალდებულებისათვის თავის არიდების მიზნით“. 205<sup>1</sup> მუხლი უფრო ზოგადია და მოიცავს 218-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევასაც. არსებითი სხვაობა არის ის, რომ 205<sup>1</sup> 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 205<sup>1</sup> მუხლი.

### **3.2. უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა**

სამეწარმეო საქმიანობის ცნებას განმარტავს კანონი მეწარმეთა შესახებ, რომლის თანახმადაც სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება 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. დანაშაული მატერიალურია და ქმედების შემადგენლობისთვის აუცილებელია სახეზე იყოს მნიშვნელოვანი ზიანი ან დიდი ოდენობით შემოსავლის მიღება. ზიანისა და დიდი ოდენობით შემოსავალი საბოლოოდ მოსამართლის შესაფასებელ საკითხს წარმოადგენს, 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.

ხშირად პირის ქმედება 192-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის გარდა შეიცავს 218-ე მუხლით გათვალისწინებულ 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. შესაბამისად, არის შემთხვევები, როდესაც შემოსავლების სამსახურის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებით დგინდება, რომ რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის ფარგლებში მიღებული შემოსავალი, რომელიც პირის 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. საგამოძიებო 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.

### **3.3. ყალბი საგადასახადო დოკუმენტის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება**

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 210-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედება ხშირ შემთხვევაში წარმოადგენს გადასახადებისათვის თავის არიდების ხერხს. კერძოდ მეწარმე სუბიექტები ახორციელებენ უსაქონლო ოპერაციებს, უკანონო აქტივების შექმნის გზით, ან/და ხარჯების გაზრდის მიზნით. არსებული პრაქტიკის თანახმად, აღნიშნული შემთხვევა დანაშაულთა ერთობლიობით კვალიფიცირდებოდა, რაც ცალსახად არასწორია, ვინაიდან იმ შემთხვევაში თუ ყალბი საგადასახადო დოკუმენტის გამოყენების მიზანი წარმოადგენს გადასახადებისათვის თავის არიდებას (საგადასახადო ვალდებულებების შემცირებას), აღნიშნული უნდა განიხილებოდეს, როგორც 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ხერხი და დამატებით კვალიფიკაციას არ უნდა საჭიროებდეს, თუმცა ქმედების ხერხი სასჯელის დანიშვნის ნაწილში უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

არის შემთხვევები, როდესაც საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 210-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედება ემსახურება არა გადასახადებისათვის თავის არიდების მიზანს, არამედ ყალბი აქტივის შექმნას, მისი შემდგომი გამოყენების მიზნით. მიმდინარე პერიოდში განხორციელებულმა ცვლილებებმა, გადამხდელებს მისცა შესაძლებლობა ბიუჯეტში არსებული ზედმეტად გადახდილი თანხები შემოსავლების სამსახურში მიმართვის საფუძველზე გაენაღდებინათ და გამოეტანათ. აღნიშნულმა ცვლილებამ ურჩ გადამხდელებს მისცა საშუალება უსაქონლო ოპერაციების განხორციელების საფუძველზე მიეღოთ უკანონო აქტივი. მაგალითად, მეწარმე უსაქონლო ოპერაციაზე ფიქციურად გადახდილ დღგ-ზე იღებს ჩათვლას, შესაბამისად, ფიქციური ოპერაციის ღირებულების 18%-ის სახელმწიფო



ბიუჯეტიდან განაღდების/გამოტანის შესაძლებლობა ეძლევა. აღნიშნული ტრანზაქციების დეტექცია ხდება შემოსავლების სამსახურის რისკების დეპარტამენტის მიერ, რომელთა შუამდგომლობითაც, საჭიროების შემთხვევაში, ხდება მეწარმე სუბიექტის საგადასახადო შემოწმება. მოცემულ შემთხვევაში, ძირითადი გადასახადის სახით დარიცხული თანხა შესაძლოა აღემატებოდეს 100 000 ლარს, რაც ქმნის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობას. ამ შემთხვევაში, გადამხდელის ქმედება დანაშაულთა ერთობლიობით – 218-ე და 210-ე მუხლებით უნდა დაკვალიფიცირდეს.

### 3.4. უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია

რაც შეეხება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული ქმედების მსგავსებას 194-ე მუხლთან, დასადგენია, არაკეთილსინდისიერმა გადამხდელმა, რომელმაც ბიუჯეტში კანონით გათვალისწინებული თანხა განზრახ არ გადაიხადა რამდენად შეიძლება ჩაითვალოს უკანონო შემოსავლად. მოცემულ შემთხვევაში, როგორც ზემოთ აღნიშნა, 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული არ არის დაუფლებით. გადამხდელი შემოსავალს იღებს კანონიერი სამეწარმეო საქმიანობის საფუძველზე და არა გადასახადებისათვის თავის არიდების გზით. გადამხდელი 218-ე მუხლის შემთხვევაში კანონიერი გზით მოპოვებული შემოსავლიდან, სახელმწიფოს არ უხდის კანონით გათვალისწინებულ გადასახადს. იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახდელი თანხების წარმომავლობა არის კანონიერი, მისი გამოყენება არ უნდა ჩაითვალოს ფულის გათეთრებად. ამასთან აღსანიშნავია 194-ე მუხლის შენიშვნაში 2007 წლის ივლისამდე იყო გათვალისწინებული გამონაკლისი, კერძოდ 194-ე მუხლის მიზნებისთვის, უკანონო შემოსავლად არ ჩაითვლება საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულით მიღებული შემოსავალი<sup>77</sup>. 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 დაბეგრას იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა<sup>78</sup>. შესაბამისად, უკანონო შემოსავლის ლეგალიზების საფუძველზე მიღებულ შემოსავალზე დარიცხული გადასახადი, რის ოდენობაც აღემატება 100 000 ლარს, ქმნის საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლთან ერთობლიობას.

<sup>77</sup>საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი 194-ე მუხლის შენიშვნის პირველი ნაწილი კონსოლიდირებული ვერსია (22/06/2007 – 03/07/2007).

<sup>78</sup>საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

### 3.5. თაღლითობა და ქონებრივი დაზიანება მოტყუებით

როგორც ზემოთ აღინიშნა, გადასახადისათვის თავის არიდებისას გადამხდელი ხშირ შემთხვევაში მიმართავს მოტყუების ხერხს, რათა არ გადაიხადოს კუთვნილი გადასახადი. დანაშაულის ხერხის სპეციფიკურობიდან გამომდინარე, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი შეიძლება ჰგავდეს 180-ე მუხლს, ვინაიდან თაღლითობისას მოტყუება წინ უძღვის აქტივის დაუფლებას, რაც 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 წარმოადგენს 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*<sup>79</sup>. 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 ნორმით<sup>80</sup>. 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 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.

<sup>79</sup> <https://definitions.uslegal.com/l/lex-specialis/>

<sup>80</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-16 მუხლის მე-2 ნაწილი.

#### IV თავი. სისხლის სამართლის პრინციპებით გარანტირებული უფლებების შეზღუდვა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში

##### 4.1. ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი ჯარიმის მიმართება ორმაგი დასჯის აკრძალვის პრინციპთან

კონვენციის მე-6 მუხლით უზრუნველყოფილია სამართლიანი სასამართლოს უფლება და იმისთვის, რომ პირმა ისარგებლოს ამ უფლებით დადგენილი გარანტიებით, საქმე უნდა ეხებოდეს პირის „სამოქალაქო ხასიათის უფლებებსა და მოვალეობებს“ ან „სისხლისსამართლებრივ ბრალდებას“<sup>81</sup>. იქიდან გამომდინარე, რომ საგადასახადო საკითხები ატარებს საჯაროსამართლებრივ ხასიათის, კერძოდ, იგი წარმოადგენს გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობას, კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პუნქტი არ უნდა გამოიყენებოდეს, თუმცა ევროპული სასამართლოს მოსამართლეების განმარტებით, კონვენციის ავტორთა მიზანი სულაც არ იყო ადმინისტრაციული დავების სამუდამოდ გამორიცხვა მე-6 მუხლის სფეროდან. აღნიშნული გამომდინარეობს იქიდანაც, რომ მე-6 მუხლის პირველი პუნქტის მოქმედება ვრცელდება სახელმწიფოსა და ინდივიდის ისეთ ურთიერთობებზე, როგორცაა ექსპროპრიაცია, ნებართვები თუ ლიცენზიები, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ზიანის ანაზღაურების საკითხები. მოსამართლეთა განმარტებით, როდესაც პირის ქონებრივ/ფინანსურ ინტერესს ადგება ზიანი და ეს ჩარევა არ არის დამოკიდებული გადასახადების ადმინისტრირების ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე, არამედ მკაცრად განსაზღვრულ სამართლებრივ რეგულაციებზე, უნდა იქნეს გამოყენებული მე-6 მუხლი (იხ. ქვემოთ).

საქმეზე ენჯელი და სხვები ნიდერლანდების წინააღმდეგ (Engel and others v. The Netherlands)<sup>82</sup> ევროპულმა სასამართლომ დაადგინა სამი კრიტერიუმი, რომელთა არსებობის შემთხვევაში სანქციას შეიძლება მიეცეს სისხლისსამართლებრივი სასჯელის მნიშვნელობა, ესენია: დანაშაულის ადგილი ადგილობრივი ქვეყნის სამართლის სისტემაში, დანაშაულის ხასიათი და ჯარიმის სიმკაცრის ხარისხი. ფულადი სანქციების სისხლისსამართლებრივად კვალიფიკაციასთან დაკავშირებით საყურადღებოა გადაწყვეტილება საქმეზე (Bendenoun v. France)<sup>83</sup>, თუ რამდენად ზღუდავს ფულადი სანქციები ადამიანის თავისუფლებას. ადამიანის თავისუფლების შემზღუდველი სანქციები სისხლისსამართლებრივი ხასიათისაა. აღნიშნულ საქმეში გამოჩნდა, რომ სისხლისსამართლებრივი სანქცია არ არის შეზღუდული ფორმალური კრიტერიუმით და კონვენციის მე-6 მუხლის მიზნებისათვის დიდი ოდენობით საგადასახადო ჯარიმას შესაძლოა სისხლისსამართლებრივი სანქციის მნიშვნელობა მიენიჭოს. სასამართლომ დაადგინა, რომ ბენდენაუნის სამართალდარღვევა და

<sup>81</sup> ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენცია მე-6 მუხლი.

<sup>82</sup> ენჯელი და სხვები ნიდერლანდების წინააღმდეგ (Engel and others v. The Netherlands) 1976 წლის 8 ივნისი, 82-ე პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57479%22%7D>

<sup>83</sup> ბენდენაუნი საფრანგეთის წინააღმდეგ (Bendenoun v. France) 1994 წლის 24 თებერვალი, მე-7 პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57863%22%7D>

ჯარიმა ემყარებოდა საგადასახადო კანონმდებლობას. დაწესებული საურავი მიზნად ისახავდა არა მხოლოდ ურჩი გადამხდელის ქონების კონფისკაციას მიყენებული ზიანისთვის, არამედ მას დამატებით გააჩნდა სადამსჯელო ფუნქცია, მათ შორის, დანაშაულის პრევენციის მიზნითაც იქნა გამოყენებული. დაწესებულ საგადასახადო ჯარიმას, გააჩნდა, როგორც შემაკავებელი, ასევე სადამსჯელო მიზანი. სასამართლოსათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა საურავის ოდენობასა და მისი გადაუხდელობის შესაძლო შედეგს. ყოველივე ამის გათვალისწინებით, სასამართლომ ჩათვალა, რომ ადმინისტრაციულ ჯარიმას ჰქონდა სისხლისსამართლებრივი ხასიათი მე-6 მუხლის პირველი პუნქტის მიზნებისთვის და დადგინდა, რომ უნდა გამოყენებულიყო ადამიანის უფლებათა კონვენციის მე-6 მუხლი<sup>84</sup>.

ისეთი ქმედებებისთვის, რომლისთვისაც პასუხისმგებლობა ეკისრება გადამხდელს, როგორც ადმინისტრაციული წესით – ჯარიმა-საურავის სახით, აგრეთვე სისხლისსამართლებრივად, ორმაგი დასჯის აკრძალვის პრინციპის დარღვევის საფრხე იზრდება. მაგალითად, საქმეზე რუაცალაინენი ფინეთის წინააღმდეგ (Ruotsalainen v. Finland)<sup>85</sup> სასამართლომ დაადგინა Ne bis in idem პრინციპის დარღვევა, იქიდან გამომდინარე, რომ ადმინისტრაციული ჯარიმის სიმკაცრის გათვალისწინებით (გასამმაგებელი განაკვეთი, რაც მიჩნეულ იქნა, როგორც შემაკავებელი, ასევე სადამსჯელო ფუნქციის მატარებლად) ჩაითვალა „სისხლისსამართლებრივი“ მნიშვნელობის მქონედ და ვინაიდან ადმინისტრაციული ჯარიმა და სასჯელის სახით გამოყენებული ჯარიმა იდენტურ და არსებითად ერთი და იმავე გარემოებებს ეყრდნობოდა, დადგინდა, რომ დარღვეული იყო ორმაგი დასჯის აკრძალვის პრინციპი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე და იმის გათვალისწინებით, რომ ადამიანის უფლებების ევროპული კონვენცია საქართველოს კანონმდებლობის განუყოფელი ნაწილია, რომელსაც უნდა შეესაბამებოდეს შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტები, საკმარისი საფუძველი არსებობს მტკიცებისათვის, რომ მითითებულმა პრეცედენტებმა არსებითი გავლენა უნდა მოახდინონ საგადასახადო დავებზე, როგორც ადმინისტრაციულ, ასევე საქმის სასამართლო განხილვის ეტაპზე<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> ბენდენაუნი საფრანგეთის წინააღმდეგ (Bendenoun v. France) 1994 წლის 24 თებერვალი, 47-ე პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57863%22%5D%7D>

<sup>85</sup> რუაცალაინენი ფინეთის წინააღმდეგ (Ruotsalainen v. Finland) 2009 წლის 16 სექტემბერი, 41-ე პუნქტი. <http://fcc.law.auth.gr/attachments/article/511/CASE%20OF%20RUOTSALAINEN%20v.%20FINLAND.pdf>

<sup>86</sup> ქ.ბუაძე, დ. ჯაიანი ადამიანის უფლებათა სტანდარტების გავლენა საქართველოს კანონმდებლობასა და პრაქტიკაზე, თბილისი, 2015, 29.

#### 4.2. თვითინკრინაციისაგან დაცვისა და დუმილის უფლება საგადასახადო ორგანოსთვის ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებასთან მიმართებით

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის თანახმად: გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები, საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ კოდექსით დადგენილი წესით მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა – იწვევს პირის დაჯარიმებას. საგადასახადო ორგანო არ არის შეზღუდული გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით, მას აქვს უფლება სამართალშეფარდებისათვის აქტიურად მოიძიოს ინფორმაცია. გადამხდელის მიერ ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულება ეწინააღმდეგება საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულისას სისხლის სამართლის საქმეებზე თვითინკრინაციისაგან დაცვისა და დუმილის უფლებას. მაგალითად, ფანკი საფრანგეთის წინააღმდეგ (*Funke v. France*)<sup>87</sup> ჩატარებული ჩხრეკის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის სახლიდან ამოღებულ იქნა დოკუმენტაცია, რომლის საფუძველზეც გადამხდელს მოსთხოვეს, წარმოედგინა ამონაწერები მისი უცხოეთში არსებული საბანკო ანგარიშებიდან, რაზეც ამ უკანასკნელმა უარი განაცხადა. შედეგად გადამხდელს პასუხისმგებლობა დაეკისრა სისხლის სამართლის წესით და დაჯარიმდა. ევროპულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ დაირღვა მე-6 მუხლის პირველი პუნქტი და განმარტა, რომ გადამხდელს უფლება ჰქონდა, ესარგებლა დუმილის უფლებით და არ მიეღო მონაწილეობა საკუთარი თავისათვის ბრალის დადებაში.

საქართველოს პრაქტიკიდან გამომდინარე, უკანონო სამეწარმეო საქმიანობის ფაქტზე ანდა ნებისმიერი საგადასახადო დანაშაულისას დანიშნული რევიზიის ფარგლებში, შემოსავლების სამსახური გადამხდელს თხოვეს წარმოადგინოს კომერციული ბანკებიდან ამონაწერი, რომელიც ასახავს ინფორმაციას მის საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული ბრუნვების შესახებ<sup>88</sup>. ცხადია, აღნიშნული ანგარიშების საფუძველზე დგინდება პირის მიერ მიღებული შემოსავლის და, შესაბამისად, კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადის ოდენობა, რამაც შეიძლება გაზარდოს დარიცხული გადასახადის ოდენობა და მის პროპორციულად საგადასახადო სანქცია. ამის საპირისპიროდ, გადამხდელის უარის შემთხვევაში,

<sup>87</sup> ფანკი საფრანგეთის წინააღმდეგ (*Funke v. France*), 1993 წლის 25 თებერვალი, მე-9 და მე-14 ქვეპუნქტები. <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%22itemid%22:%22001-57809%22>]

<sup>88</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

საგამომიებო ორგანო მიმართავს სასამართლოს შუამდგომლობით ინფორმაციის ან დოკუმენტის გამოთხოვის შესახებ, რომლის საფუძველზეც გამოცემული სასამართლო განჩინების შესრულება სავალდებულოა ყველა კომერციული ბანკისათვის და ამ შემთხვევაში გამოიყენება უშუალოდ განჩინების საფუძველზე მოწოდებული ინფორმაცია საბანკო ტრანზაქციების თაობაზე, რაც ერთმნიშვნელოვნად მეტ დროს მოითხოვს, ვიდრე უშუალოდ გადამხდელის მიერ მიწოდებული ინფორმაცია. გადამხდელის უარი არ შეიძლება ჩაითვალოს გადამხდელისათვის პასუხისმგებლობის გამკაცრების საფუძველად, რაც გამომდინარეობს სწორედ რომ პირის უფლებისგან, გამოიყენოს დუმილის უფლება და დაიცვას თავი თვითინკრიმინაციისგან.

ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებით, გადასახადის გადამხდელის დუმილის უფლებას, თვითინკრიმინაციისგან დაცვისა და საგადასახადო ორგანოებთან თანამშრომლობა-ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებას შორის მიჯნის გასავლელად უნდა იყოს მკაცრად გამიჯნული საგადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პროცედურები. არსებობს მოსაზრება, რომლის თანახმადაც კანონმა ან საგადასახადო ორგანოებმა უნდა აცნობოს გადასახადის გადამხდელს, როდესაც მათ მიერ მოწოდებული ინფორმაცია გამოყენებული იქნება მათ წინააღმდეგ სისხლის სამართლის პროცესში. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არ იქნება ინფორმირებული აღნიშნულის თაობაზე, მის მიერ მიწოდებული ნებისმიერი ინფორმაცია გამოსადეგია საგადასახადო ორგანოებისთვის მხოლოდ საგადასახადო მიზნებისთვის და ის ვერ იქნება გამოყენებული სისხლისსამართლებრივი ბრალდების მიზნით<sup>89</sup>.

#### 4.3. მტკიცების ტვირთი და თანაბარი ხელმისაწვდომობის პრინციპი

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ზოგიერთი საგადასახადო საკითხი „სისხლისსამართლებრივი“ მნიშვნელობის მატარებელია. გარდა კანონით გამონაკლისის შემთხვევებისა, მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს. მტკიცების ტვირთი გადამხდელს დაეკისრება კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში, მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა;

<sup>89</sup>Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro, Pasquale Pistone, Samantha Besson, Human rights and taxation in Europe and the world, 2011, 141.

ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; შესაბამისად საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში, მტკიცებულებების შეგროვება-წარმოდგენა ეროვნული კანონმდებლობის შესაბამისად ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, ხოლო მეორე მხრივ გადამხდელის მტკიცების საგანია ტრანზაქციის საფუძველის განმარტება. შესაბამისად, როდესაც გადამხდელს არ გააჩნია სრულყოფილად დოკუმენტაცია, მაშინ მტკიცების ტვირთი ქმედების საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან შესაბამისობის ნაწილში გადადის გადამხდელზე.

თანაბარი ხელმისაწვდომობის პრინციპი მნიშვნელოვანი დებულებაა და ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის თანახმად, გამოყენებულ უნდა იქნეს კონვენციის წევრი სახელმწიფოების სამართალშიც. ამ პრინციპის დარღვევასთან დაკავშირებით არსებობს საქმე შამბა შვეიცარიის წინააღმდეგ (Chambaz v. Switzerland)<sup>90</sup>, სადაც გადამხდელს არ მიეცა შესაძლებლობა, გაცნობოდა საგადასახადო ორგანოს მიერ შეგროვებულ სრულ დოკუმენტაციას. სასამართლოს განმარტებით, შემთხვევა, რომელზე დაყრდნობითაც დევნის განმახორციელებელ ორგანოს შეუძლია უარი განაცხადოს დოკუმენტაციის მიწოდებაზე, არის მნიშვნელოვანი ეროვნული ინტერესი ან მესამე პირების ძირითადი უფლებების დაცვა. ზემოაღნიშნული გამონაკლისების არარსებობის გამო, რაც გაამართლებდა გადამხდელისათვის დოკუმენტაციის მიწოდებაზე უარის თქმას, სასამართლომ შვეიცარიის სახელმწიფოს მიერ მე-6 მუხლის პირველი პუნქტის დარღვევა დაადგინა.

საქართველოში არსებული პრაქტიკიდან გამომდინარე, იყო შემთხვევა, როდესაც მევახშე პირის მსესხებლების გამოკითხვის ოქმების საფუძველზე განხორციელდა პირისათვის გადასახადი თანხების დარიცხვა<sup>91</sup>. გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურს მოსთხოვა დოკუმენტაციის მიწოდება, თუ რა მონაცემებს დაეყრდნო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი. აღნიშნულ შემთხვევაში ნორმათა კოლიზიასთან გვაქვს საქმე, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურმა გადამხდელს ამცნო, რომ გამოძიების ფარგლებში არ იყო უფლებამოსილი, გადაეცა საქმის მასალები, ხოლო საგამოძიებო ორგანოდან ინფორმაციის გამოთხოვისას, იქიდან გამომდინარე, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-3 მუხლის თანახმად არ სარგებლობდა გადამხდელი საპროცესო მხარის სტატუსით (რევიზიის ეტაპზე არ იყო ცნობილი ბრალდებულად), საგამოძიებო ორგანომ უარი განუცხადა საქმის მასალების გადაცემაზე. ამ შემთხვევაში გამოსავალს წარმოადგენდა ადმინისტრაციული წესით სამართალწარმოებისას სასამართლოსთან

<sup>90</sup> შამბა შვეიცარიის წინააღმდეგ (Chambaz v. Switzerland), 2012 წლის 5 აპრილი.

<https://www.ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf>

<sup>91</sup> შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი საგადასახადო შემოწმების აქტი №2886, წერილი №21-14/10535, 13.12.2018.

ეშუამდგომლა მხარეს საქმის მასალების გამოთხოვის თაობაზე, თუმცა გაურკვეველია ასეთი ბარიერის დაწესება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან, იმისათვის რომ საგადასახადო ორგანომ შეასრულოს კანონითვე გათვალისწინებული ვალდებულება, გააცნოს გადამხდელს დარიცხვის საფუძვლად გამოყენებული დოკუმენტაცია, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის შესახებ, კანონით დადგენილი წესით გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას.

## **V თავი. გადასახადისათვის თავის არიდების აღმკვეთი ორგანოები**

### **5.1. ადმინისტრაციული ორგანოები**

ევროპის ქვეყნები ურჩ გადამხდელებს სხვადასხვა მეთოდებით ებრძვიან, თუმცა მიუხედავად იმისა, რომ ქვეყნებს შორის არსებობს სხვადასხვა მიდგომები გადასახადების თავის არიდების შემთხვევებისას, არსებობს ის ძირეული პრინციპები, რაც ყველა ქვეყანას საერთო აქვს, ამ მხრივ აღსანიშნავია ის მონაწილე სახელმწიფო ორგანოები, რომლებიც ახორციელებენ ურჩი გადამხდელის გამოვლენას, ესენია გადასახადების ადმინისტრირების ორგანო (საქართველოში შემოსავლების სამსახური), საბაჟო ზედამხედველობის ორგანოები, პოლიცია, პროკურატურა და რიგ შემთხვევებში ფინანსური რისკების შეფასების დეპარტამენტი. საგადასახადო დანაშაულების დეტექციისა და გადასახადებისათვის არიდებისას ყველაზე მნიშვნელოვანი როლი გადასახადის ადმინისტრირების ორგანოს აკისრია, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ სწორედ შემოსავლების სამსახურს გააჩნია პირდაპირი და შეუზღუდავი წვდომა გადამხდელის მონაცემებზე, როგორც ფინანსურ აქტივებზე ისე გადამხდელის მიერ წარდგენილ დეკლარაციებზე. აღნიშნული ორგანოა პასუხისმგებელი შეაგროვოს ინფორმაცია და მოიპოვოს მონაცემები იმ პირებზე, რომლებიც ექვემდებარებიან გადასახადის დაბეგვრას. რიგ ქვეყნებში (მაგალითად ნიდერლანდებში), ადმინისტრირების ორგანოს თავადვე ენიჭება უფლებამოსილება გამოიძიოს საგადასახადო დანაშაული პროკურორის ზედამხედველობის ქვეშ, თუმცა გერმანიაში იმდენად გაფართოებულია ადმინისტრირების ორგანოს უფლებამოსილებები, რომ საგადასახადო დანაშაულის შემთხვევაში ენიჭება გამოძიების უფლება ყოველგვარი საპროკურორო ზედამხედველობის გარეშე. ქვეყნებში სადაც (მაგალითად საქართველოში) გამოძიების უფლება გადასახადების ადმინისტრირების ორგანოს არ აქვს, აკისრებს მათ ვალდებულებას დანაშაულის შესახებ ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაში დაუყოვნებლივ აცნობონ საგამოძიებო ორგანოებს.

საბაჟო ადმინისტრაცია უზრუნველყოფს საბაჟო ინფორმაციის შეგროვებასა და მის შეფასებას. ამ მხრივ, სწორედ საბაჟო ორგანოა პასუხისმგებელი ფულადი



სახსრებისა და სხვა აქტივების საზღვრის გადაკვეთის კანონიერების შეფასებაზე და საბაჟო გადასახადებთან დაკავშირებული დანაშაულის გამოვლენა/აღკვეთაზე. ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანოები გაერთიანებულია და მოიცავს, როგორც ერთობლივ საგადასახადო, ასევე საბაჟო ინსტიტუციებს. მაგალითად, გერმანიაში უშუალოდ საბაჟო ორგანო უფლებამოსილია, პროკურორის ზედამხედველობის გარეშე აწარმოოს გამოძიება საგადასახადო დანაშაულებზე. საფრანგეთსა და პორტუგალიაში კი საქმისწარმოება მიმდინარეობს პროკურორის ზედამხედველობით<sup>92</sup>.

საფინანსო სექტორის ფინანსური მდგრადობისა და გამჭვირვალობის ხელშეწყობისათვის, სექტორის მომხმარებელთა და ინვესტორთა უფლებების დაცვის მიზნით საქართველოს ეროვნული ბანკი, ზედამხედველობას უწევს საფინანსო სექტორს, მათ შორის ზედამხედველობას ექვემდებარება ისეთი ფისკალური ინსტიტუციები, როგორცაა კომერციული ბანკები, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები, ვალუტის გადამცვლელი პუნქტები, ლომბარდები და სხვ. ეროვნული ბანკის საზედამხედველო ფუნქციებთან ერთად აქვს მარეგისტრირებელი, ლიცენზიის მიმნიჭებელი და, რიგ შემთხვევებში, სუბიექტების ლიკვიდაციის პროცესის მწარმოებელი ფუნქცია. ურჩი გადამხდელები ხშირად მიმართავენ ორგანიზაციის გაკოტრებულად გამოცხადების, ან და ლიკვიდაციის მეთოდს, რათა არ მოხდეს შემდგომში მათ მიმართ საგადასახადო ვალდებულების დადგენა, ლიკვიდაციის პროცესში ეროვნული ბანკის საზედამხედველო საქმიანობის პროცესში გამოვლენილი დარღვევები, ძირითადად ხდება კომპანიის საქმიანობის საგადასახადო კუთხით შესწავლის საფუძველი, რის შედეგადაც ხშირად სახეზეა ეროვნული ბანკის საზედამხედველო სუბიექტის ქმედებაში საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ნიშნები. ისეთ შემთხვევებში, როცა ეროვნული ბანკის მიერ შემოწმების პროცესში ვლინდება დანაშაულის ნიშნები, ეროვნულ ბანკს ეკისრება ვალდებულება ინფორმაცია და შესაბამისი დოკუმენტაცია მიაწოდოს უფლებამოსილ საგამოძიებო ორგანოებს.

## **5.2. საგამოძიებო და სისხლისსამართლებრივი დევნის განმახორციელებელი ორგანოები**

ბუნებრივია, პოლიცია არის საგადასახადო დანაშაულების აღმოსაფხვრელად პირველი ინსტიტუციური ორგანო. სწორედ პოლიციას ენიჭება უფლებამოსილება აღასრულოს სისხლის სამართლის კანონი და დაიცვას კერძო პირებისა და სახელმწიფოს ქონება. ევროპის ქვეყნების უმრავლესობამ შექმნა სპეციალიზებული პოლიციის დანაყოფები, რომელთა ექვემდებარება შემოიფარგლება ფინანსური დანაშაულებით, რაც დანაშაულთა სპეციფიკურობიდან, გამოძიების ტექნიკისა და დანაშაულის გამოვლენის სირთულიდან გამომდინარე მისასაღმებელია. მაგალითად

<sup>92</sup> OECD, Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, 2<sup>nd</sup> edition, 2013.

იტალიაში ასეთია – ფინანსური გვარდია (Guardia di finanza)<sup>93</sup> ესპანეთში- აქტივების აღდგენის დანაყოფი (Oficina de localización de activos)<sup>94</sup>, საქართველოში – ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური.

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 საგამოძიებო მოქმედებების დაგეგმვაში, მათი შესრულებასა და ზედამხედველობაში. პროკურორი ვალდებულია მთელი რიგი საგამოძიებო მოქმედებები დაგეგმოს და კოორდინაცია გაუწიოს, როგორც საგადასახადო/საბაჟო ორგანოებს, ასევე პოლიციას<sup>95</sup>. სხვა ქვეყნებში მაგალითად როგორცაა დიდი ბრიტანეთი და საქართველო პროკურატურის როლი გამოძიებაში შედარებით ნაკლებია და შემოიფარგლება ისეთი საგამოძიებო მოქმედებებით, რომელშიც კანონის შესაბამისად უშუალოდ პროკურორის მონაწილეობას მოითხოვს. პროკურორი საქმეში ჩართული ძირითადად სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყების შემდგომ ხდება.

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 შემდეგ, 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.<sup>96</sup>

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

<sup>93</sup> <http://www.gdf.gov.it/>

<sup>94</sup> The world bank, STEP-BY-STEP GUIDE FOR ASSET RECOVERY FROM G20 COUNTRIES, Spain, 2013, 2.

<sup>95</sup> OECD, effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, third Edition, 2013.

<sup>96</sup> <http://is.ge/4162>

კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა ფუნქციებს<sup>97</sup>.

საგამოძიებო სამსახურის მთავარ მიზანს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობა, ეკონომიკური და საგადასახადო დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლა, ჯანსაღი ბიზნესგარემოს დაცვა და კეთილსინდისიერი მეწარმეების საქმიანობის ხელშეწყობა წარმოადგენს.

„საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საგამოძიებო სამსახურის ძირითად ამოცანად და უფლებამოსილებად განისაზღვრა: საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილი დანაშაულის თავიდან აცილება, კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, გამოვლენა და აღკვეთა; საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით დადგენილი ქვემდებარეობის შესაბამისად სრული მოცულობით გამოძიების ჩატარება; შესაბამისი ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა დანაშაულის გამოვლენა-აღკვეთის მიზნით; ინფორმაციის მოპოვება და გაანალიზება, მისი შემდგომი გამოყენების მიზნით; საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა; საფინანსო-საბიუჯეტო და ფულად-საკრედიტო ურთიერთობების სფეროში კანონდარღვევათა ხელშემწყობი მიზეზების გამოვლენა, მათი შესწავლა – ანალიზი<sup>98</sup>.

### 5.3. საერთაშორისო ორგანიზაციები

ევროპოლის (Europol) შექმნის მიზანს წარმოადგენდა, ორგანიზაციას შეეგროვებინა ყველა ინტელექტუალურ დანაშაულთან კავშირში მყოფი ინფორმაცია მთელი ევროპის მასშტაბით. შესაბამისად ფინანსური, საგადასახადო მათ შორის დამატებული ღირებულებები გადასახადის სიყალბის შემთხვევების თაობაზე ინფორმაცია, ექცევა ევროპოლის კონტროლის ქვეშ. ევროპოლის ამოცანაა უზრუნველყოს ევროპის ქვეყნებში არსებული ფინანსური დანაშაულების თაობაზე ზუსტი ინფორმაციის მიწოდება იმ პირებისათვის, ვინც დახმარებისათვის მიმართავს აღნიშნულ ორგანიზაციას. შესაბამისად საგამოძიებო ორგანოებს ეძლევათ საშუალება პირის დანაშაულებრივი ქმედების თაობაზე ინფორმაცია მოიძიონ არა მხოლოდ ქვეყნის საზღვრებში, არამედ საერთაშორისო დონეზე<sup>99</sup>.

ევროპის თაღლითობის წინააღმდეგ ბრძოლის ოფისი (ფრ. OLAF)- აღნიშნული ორგანიზაცია ევროპის საზღვრებში თაღლითური დანაშაულების, მათ შორის, ევროპის ქვეყნების ბიუჯეტის წინააღმდეგ მიმართული დანაშაულების წინააღმდეგ

<sup>97</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №790 და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის დებულება პირველი მუხლის პირველი ნაწილი.

<sup>98</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №790 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის დებულების მე-2 მუხლი.

<sup>99</sup> <https://www.europol.europa.eu/>

ახორციელებს ინფორმაციის მობილიზაციას. OLAF-ის ორგანიზაცია უფლებამოსილია დამოუკიდებლად განახორციელოს საგამომიებო მოქმედებები, იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო სიყალბის ხელყოფის ობიექტია ევროკავშირის საბიუჯეტო სისტემა, ორგანიზაცია წარადგენს სარეკომენდაციო ხასიათის მითითებებს საგადასახადო დანაშაულის გამოვლენისა და პრევენციის რეგულირების მიზნით<sup>100</sup>.

Eurofisc – ევროსაბჭოს წევრი ქვეყნების დეცენტრალიზირებული ქსელი, რომელიც მოიცავს წევრი ქვეყნების საგადასახადო და საბაჟო ინფორმაციას. აღნიშნული ქსელის მიზანია, მოაგროვოს და გაცვალოს ინფორმაცია საექვო კომპანიებსა და ტრანზაქციებზე, რაც შეიძლება უკავშირდებოდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის სიყალბეს. აღნიშნული ქსელის ტექნიკურ და ლოგისტიკურ მხარდაჭერას ახორციელებს ევროპის კომისია<sup>101</sup>.

## დასკვნა

სახელმწიფოს მიერ გადასახადებით დაბეგვრის და გადასახადის ცალმხრივად დაწესების შესაძლებლობა წარმოადგენს სახელმწიფოებრივი სუვერენიტეტის მნიშვნელოვან გამოხატულებას. ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ქონა დაკავშირებულია სახელმწიფოს არსებობასა და მისთვის დაკისრებული ფუნქციების განხორციელებასთან.

გადასახადისათვის თავის არიდება მნიშვნელოვან ზიანს აყენებს სახელმწიფო ფინანსურ ინტერესებს. სწორედ ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადების დაბეგვრის მთავარი მექანიზმი გადამხდელის იძულებაა, გადაიხადოს კანონით გათვალისწინებული გადასახადი. იძულების გამოყენების საჭიროება კეთილსინდისიერი გადამხდელების შემთხვევაში არ არსებობს, თუმცა ურჩი გადამხდელების მიმართ გამოიყენება ადმინისტრაციული სანქციები, რიგ შემთხვევაში, დარღვევის სიმძიმიდან და ხასიათიდან გამომდინარე, როდესაც პირის ქმედება შეიცავს დანაშაულის ნიშნებს – სასჯელი. გადასახადების ადმინისტრირებაში მთავარი როლი ეკისრება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, შემდგომ კი საგამომიებო ორგანოებს.

ნაშრომმა დაგვანახა, რომ, ერთი შეხედვით, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის დისპოზიცია გასაგებად მარტივია, თუმცა დანაშაულის ამსრულებლის განსაზღვრის მიმართებით დავა უზენაეს სასამართლომდეც მისულა. არასრულყოფილია გადასახადის ნებაყოფლობით გადახდისათვის განსაზღვრულ 45 სამუშაო დღიან ვადასთან დაკავშირებული საკითხები, ვინაიდან 218-ე მუხლის შენიშვნა არ მოიცავს ყველა იმ გარემოებას, რაც შესაძლოა საგადასახადო

<sup>100</sup> [https://ec.europa.eu/anti-fraud/policy/preventing-fraud\\_en](https://ec.europa.eu/anti-fraud/policy/preventing-fraud_en)

<sup>101</sup> <https://www.eurosai.org/en/databases/audits/Eurofisc/>

კანონმდებლობით იყოს გათვალისწინებული. აგრეთვე პრობლემებს წარმოშობს დიდი ოდენობის ცნების სხვადასხვაგვარი განმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს საფუძველზე. როდესაც საგადასახადო დანაშაულის გამოძიებას ეხება საქმე, რიგ შემთხვევებში, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული უფლებები წინააღმდეგობაში მოდის საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ვალდებულებებთან, ამ მხრივ საგამომიებო და სასამართლო პრაქტიკის სრულყოფის მიზნით, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებები და საქართველოს კანონმდებლობაში შეტანილ იქნას შესაბამისი ცვლილებები. მნიშვნელოვანია, რომ სამართლის შეფარდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა, როგორც ადმინისტრაციული, ასევე სისხლისსამართლებრივი კუთხით სწორად წარიმართოს, მუდმივად იხვეწებოდეს პროცესი, აღმოიფხვრას კოლიზიური და ბუნდოვანი ნორმები, დებულებები მიესადაგოს ადამიანის უფლებათა ევროპულ კონვენციას, რათა სამართალწარმოებისას არ წარმოიქმნას ნაშრომში დასმული პრაქტიკულ-სამართლებრივი პრობლემები. შესაბამისად, შედეგი უნდა იყოს ის, რომ, ერთი მხრივ, მაქსიმალურად იყოს დაცული სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესები, ხოლო, მეორე მხრივ – გადასახადის გადამხდელის უფლებები და კანონიერი ინტერესები.

## ბიბლიოგრაფია

### ➤ წიგნები:

- David F.Burg, A world history of tax rebellions, Inc. New York London, 2004;
- Max Everest-Phillips, Business tax as state-building in developing countries, applying governance principles in private sector development, UK, 2008. [http://www2.ids.ac.uk/gdr/cfs/TaxNews/Philips-IJRG%208\(2\)Dcembr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/gdr/cfs/TaxNews/Philips-IJRG%208(2)Dcembr%202K8.pdf);
- ნ.გვენეტაძე, გ.მამულაშვილი, პასუხისმგებლობა სამეწარმეო და სხვა ეკონომიკური დანაშაულისთვის, თბილისი, 2006;
- Melvin Aron Eisenberg, James Cox, Corporations and Other Business Organizations, Cases and Materials, UK (9th ed. 2005);
- ლ.ნადარაია, ზ.როგავა, კ.რუხაძე, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები (წიგნი I), თბილისი, 2012
- ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი I) მეხუთე გამოცემა, თბილისი, 2014;
- Farny Otto, Franz Michael, Gerhartinger Philipp, Lunzer Gertraud, Neuwirth Martina, Saringer Martin, Tax avoidance, tax evasion and tax havens, Germany, 2015. [https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf);
- მ. ტურავა, სისხლის სამართლის ზოგადი ნაწილის მიმოხილვა, მეცხრე გამოცემა, თბილისი, 2013;
- Georg Kofler, Miguel Poiaras Maduro, Pasquale Pistone, Samantha Besson, Human rights and taxation in Europe and the world, 2011.

### ➤ სტატიები და პუბლიკაციები:

- ევროპული ინიციატივა – ლიბერალური აკადემია, საქართველოს ეკონომიკური ტრანსფორმაცია: დამოუკიდებლობის 20 წელი შუალედური ანგარიში, თბილისი, 2012;
- The world bank IBRD.IDA, Ease of doing business (measuring business regulation), 2019. <https://www.doingbusiness.org/en/rankings> (24.06.2019);
- HMRC Press Office, Measuring tax gaps 2019 edition Tax gap estimates for 2017-18 An Official Statistics release, 2019;
- დ. ჯანგირიანი, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში, თბილისი, 2016;
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, საგადასახადო შემოსავლები, ეკონომიკური ანალიზი, თბილისი, 2019. [https://www.mof.ge/sagadasaxado\\_shemosavlebi](https://www.mof.ge/sagadasaxado_shemosavlebi) (24.06.2019);
- საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია GSMEA, გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012;
- Clemens Fuest and Nadine Riedel, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, UK, 2009. [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670\\_TaxEvasionReport\\_DFIDFINAL1906.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReport_DFIDFINAL1906.pdf);
- 1 Martin Hearson, Review of International Political Economy, London, 2018;
- Benedict Charles Prebble, Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory, University of Otago New Zealand, 2011;
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, სტატისტიკური ანგარიში – 2018 წ.;

- ქ.ბუაძე, დ. ჯაიანი ადამიანის უფლებათა სტანდარტების გავლენა საქართველოს კანონმდებლობასა და პრაქტიკაზე, თბილისი, 2015;
- OECD, Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes, 2nd edition, 2013;
- Benno Torgler, Markus Schaffner, and Alison Macintyre, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality, Australia, 2007.  
[https://www.researchgate.net/publication/46455651\\_Tax\\_Compliance\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Governance\\_Quality](https://www.researchgate.net/publication/46455651_Tax_Compliance_Tax_Morale_and_Governance_Quality);
- Jonathan Fisher Overtaxing Criminal Law, UK, 2017, <http://eprints.lse.ac.uk/85736/1/SSRN-id3063888.pdf>;
- The world bank, STEP-BY-STEP GUIDE FOR ASSET RECOVERY FROM G20 COUNTRIES, Spain, 2013.

➤ **სამართლებრივი აქტები:**

- საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი;
- საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი;
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
- საქართველოს კონსტიტუცია;
- საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი;
- საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი;
- „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი;
- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი;
- „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონი;
- ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენცია;
- „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამომიებო სამსახურის დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 30 ნოემბრის №790 ბრძანება;
- „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრი 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება;
- სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ 2013 წლის 29 ოქტომბრის №0004090286 დადგენილება;
- სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ 2016 წლის 8 აგვისტოს №008530387 დადგენილება;
- სისხლის სამართლის საქმეზე პირის ბრალდების შესახებ 2017 წლის 14 სექტემბრის №0010054085 დადგენილება;
- შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 8 ივლისის №31275 ბრძანება;
- შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 დეკემბრის №2886 საგადასახადო შემოწმების აქტი;
- შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2019 წლის 21 მაისის №1170 საგადასახადო შემოწმების აქტი;
- US Code: Title 26. INTERNAL REVENUE CODE.

➤ **სასამართლო გადაწყვეტილებები:**

- ქ. თბილისის საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა, განჩინება <sup>1</sup> 9-აპ 3 მაისი, 2004;
- საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ერთგვაროვანი პრაქტიკა სისხლის სამართლის საქმეებზე (2014 წლის II ნახევარი – 2016 წელი);
- ქ. თბილისის სამოქალაქო საქმეთა პალატა, საქმე №ას-1158-1104-2014 06 მაისი, 2015 წელი;
- ენჯელი და სხვები ნიდერლანდების წინააღმდეგ (Engel and others v. The Netherlands) 1976 წლის 8 ივნისი, 82-ე პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57479%22%7D>];
- ბენდენაუნი საფრანგეთის წინააღმდეგ (Bendenoun v.France) 1994 წლის 24 თებერვალი, მე-7 პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57863%22%7D>];
- ბენდენაუნი საფრანგეთის წინააღმდეგ (Bendenoun v.France) 1994 წლის 24 თებერვალი, 47-ე პუნქტი. <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57863%22%7D>];
- რუაცალაინენი ფინეთის წინააღმდეგ (Ruotsalainen v. Finland) 2009 წლის 16 სექტემბერი, <http://fcc.law.auth.gr/attachments/article/511/CASE%20OF%20RUOTSALAINEN%20v.%20FINLAND.pdf>;
- ფანკი საფრანგეთის წინააღმდეგ (Funke v. France), 1993 წლის 25 თებერვალი <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22%3A%22001-57809%22%7D>];
- შამბა შვეიცარიის წინააღმდეგ (Chambaz v.Switzerland), 2012 წლის 5 აპრილი. <https://www.ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf>.

➤ **რესურსები ინტერნეტში:**

- საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე – [www.matsne.gov.ge](http://www.matsne.gov.ge);
- საქართველოს პარლამენტი – [www.parliament.ge](http://www.parliament.ge);
- საქართველოს უზენაესი სასამართლო – [www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო – [www.mof.ge](http://www.mof.ge);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური – [www.is.ge](http://www.is.ge);
- შემოსავლების სამსახური – [www.rs.ge](http://www.rs.ge);
- ფინანსურ-ეკონომიკური ჟურნალი “Forbes” – [www.forbes.ge](http://www.forbes.ge);
- საგადასახადო-იურიდიული ოფისი – [www.taxinfo.ge](http://www.taxinfo.ge);
- იტალიის ფინანსური გვარდია – [www.gdf.gov.it](http://www.gdf.gov.it);
- ევროპოლი – [www.europol.europa.eu](http://www.europol.europa.eu);
- ევროკავშირი – [www.europa.eu](http://www.europa.eu);
- ევროფისკი – [www.eurofisc.eu](http://www.eurofisc.eu).