ირაკლი გაბისონია
თამარ ბარამია

საგადასახადო სამართალი
(ზოგადი ნაწილი)

ეძღვნება კარლო (კახა) ლაფერაძის ხსოვნას

გამომცემლობა „მერიდიანი“
თბილისი 2021



სახელმძღვანელო გამოცემულია საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის სამართლისა და საერთაშორისო ურთიერთობების ფაკულტეტის სამეცნიერო კვლევითი პროექტის „საგადასახადო და საბიუჯეტო სამართლის“ ფარგლებში

რედაქტორები:

ემირიტუს-პროფესორი ქეთევან მარშავა
პროფესორი მარიამ ჯიქია
პროფესორი თეიმურაზ დარსანია

რეცენზენტები:
პროფესორი ჯემალ გაბელია
პროფესორი ალექსანდრე ჩხიტაური
პროფესორი ილონა თოდუა
პროფესორი მალხაზ ჩიტაია

© ი.გაბისონია, თ.ბარამია

გამომცემლობა „მერიდიანი“ 2021

ISBN 978-9941-34-054-3

წინათქმა

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

ამიტომაც, დღის წესრიგში დგას არამარტო საგადასახადო სისტემის ნორმალური ფუნქციონირება, არამედ ამ მიმართულებით კანონმდებლობის დახვეწა, მათი ლიბერალიზაცია და მათში პასუხისმგებლობასთან ერთად უმეტესად წამახალისებელი ნორმების გათვალისწინება. ქვეყნის საგადასახადო საქმიანობის პროცესში იმ საზოგადოებრივ ურთიერთობათა დეტალებში გარკვევა, რომელთა რეგულირება საგადასახადო სამართლის სფეროს წარმოადგენს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჭიროდ ჩავთვალეთ საგადასახადო სამართლის ახალი სახელმძღვანელოების შექმნა, რაც დროისა და ხარისხის ახალ მოთხოვნებს უპასუხებდა. ბუნებრივია, ამ ამოცანის ხორცშესხმა საკმაოდ რთული გამოდგა, ვინაიდან საგადასახადო სამართლის ზოგად ნაწილში, როგორც წესი წყდება საგადასახადო სამართლის - როგორც სამართლის ერთ-ერთი ფუნდამენტური დარგის, ყველაზე უფრო რთული და დღემდე საკამათო პრობლემები. ეს გარემოება მეტწაკლებად აისახა წინამდებარე სახელმძღვანელოში. მასში, ნაცვლად ზოგადად დადგენილი საკითხების კომპაქტურად გადმოცემისა, არც თუ იშვიათია საკამათო საკითხების გადმოცემაც. სახელმძღვანელოსათვის ამგვარი კამათი მაინცდამაინც სახარბიელო არ არის, თუმცა არ არის გამორიცხული, რომ სტუდენტებმა ამ კამათში უფრო მეტი შეიძინონ, ვიდრე აზრის მზამზარეულად გადმოცემისას.

მართალია, მეცნიერული კვლევის მაღალი დონის გარეშე ვერანაირი სახელმძღვანელო ვერ შეიქმნება, ამას ეს სახელმძღვანელოც ადასტურებს. მასში გაჟღენთილია არა მარტო ქართული საგადასახადო სამართლის აზრის წარმომადგენელთა წვლილი, არამედ როგორც გერმანული, ისე ანგლო-საქსური მიმართულების მეცნიერთა მოსაზრებანი. სახელმძღვანელოში, შეძლებისდაგვარად, ასახულია საგამოძიებო-სასამართლო პრაქტიკა.

ვფიქრობთ, ხსენებულ სახელმძღვანელოს, რომელშიც გაანალიზებულია საგადასახადო საქმიანობის მრავალმხრივი სფერო, საგადასახადო სა-

მართლის როგორც დარგის მეცნიერებისა და სასწავლო დისციპლინის ზოგადი ინსტიტუტები. განხილულ საკითხთა მრავალფეროვნებით ანალოგი არ გააჩნია, რადგან: მოიცავს გადასახადებთან დაკავშირებით ისტორიულ მემკვიდრეობას და დღეს არსებულ რეალობას, როგორც ქართულ ისე საზღვარგარეთის წამყვან სახელმწიფოებში.

აღნიშნულისა და იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომ შეიცავს საგადასახადო კანონმდებლობის შემდგომი სრულყოფის მიმართებით არაერთ პრაქტიკული ხასიათის რეკომენდაციებს, - ნაშრომი დაეხმარება სტუდენტებს (ბაკალავრებს, მაგისტრანტებს, დოქტორანტებს) გამომძიებლებს, პროკურორებს, ადვოკატებსა და ამ საკითხით დაინტერესებულ პირებს ღრმად ჩაწვდნენ არსებულ პრობლემატიკას, რათა საჭიროების შემთხვევაში არა მარტო გამოიყენონ ნაშრომში არსებული დებულებები, არამედ სხვა ქვეყნებში არსებულთან შედარების გზით ჩამოუყალიბდეთ საკუთარი ობიექტური შეხედულება. საკანონმდებლო, აღმასრულებელი, სასამართლო ხელისუფლების და საზოგადოების წარმომადგენლებს მისცემს შესაძლებლობას იპოვონ ეფექტური გამოსავალი არსებული მდგომარეობიდან.

არ გვინდა დავიზღვიოთ თავი მაღალგემოვნებიანი მკითხველის მხრიდან სამართლიანი კრიტიკისგან, მაგრამ ამგვარი კრიტიკა გამორიცხული არაა. მადლიერებით მივიღებთ გონივრულ შენიშვნას და გავითვალისწინებთ საგადასახადო სამართლის კერძო ნაწილის გამოცემის დროს.

ირაკლი გაბისონია,
სამართლის დოქტორი,
პროფესორი

სარჩევი

I თავი. საგადასახადო სისტემის პოლიტიკური, სამართლებრივი და ეკონომიკური მახასიათებლები 9

1.1. გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა 10

1.2. საგადასახადო კანონმდებლობა 16

1.3. საგადასახადო სისტემა 20

II თავი. საგადასახადო სისტემის წარმოშობა და განვითარების ეტაპები 35

2.1. საგადასახადო სისტემის წარმოშობა და მისი განვითარების ისტორიული ექსკურსი 35

2.2. საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის გადასახადები (1918-1921) 49

2.3. გადასახადები და ბიუჯეტი საქართველოში საბჭოთა რეჟიმის პერიოდში (1921-1990) 57

2.3.1. გადასახადები 61

2.3.2. გადასახადების ამოღების მექანიზმი 74

2.3.3. ბიუჯეტი 77

2.4. დამოუკიდებელი საქართველოს საგადასახადო სისტემა (1990-1991) 83

2.5. 2010 წლის საგადასახადო რეფორმები საქართველოში 92

III თავი. გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის სამართლებრივი გარანტიები 103

3.1. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საკანონმდებლო გარანტიები 103

3.2. საგადასახადო საიდუმლოება 122

3.3. პირადი საგადასახადო მრჩეველი 125

3.4. ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება 130

3.5. საგადასახადო განმარტება 133

3.6. საგადასახადო შეთანხმება 137

3.7. საგადასახადო ამნისტია 139

3.8. ხანდაზმულობა 142
თავი IV. საგადასახადო დავა 160
4.1. საგადასახადო დავის განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში 163
4.2. საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლო სისტემაში 179
4.3. საგადასახადო დავის გამომწვევი ფაქტორები 188
4.3.1. საკანონმდებლო ხარვეზები 188
4.3.2. ადმინისტრირების ხარვეზები 191
4.4. საგადასახადო დავების განხილვა აშშ-სა და გერმანიის სასამართლოებში 192
4.4.1. ამერიკის შეერთებული შტატები 193
4.4.2. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა 197
V თავი. საგადასახადო მედიაციის საკანონმდებლო რეგულირება 201
5.1. მედიაციის არსი და მნიშვნელობა 201
5.2. საზღვარგარეთის ქვეყნებში მედიაციის მოდელები 209
5.2.1. გერმანული მოდელი 210
5.2.2. ავსტრიის მოდელი 212
5.2.3. ამერიკის შეერთებული შტატების მოდელი 214
5.3. მედიაციის დადებითი და უარყოფითი ასპექტები 216
5.4. სასამართლო მედიაციის გამოწვევები საქართველოში 222
VI თავი. ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტი 227
6.1. ომბუდსმენის ინსტიტუტის ჩამოყალიბება და განვითარება 227
6.2. ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები 233
VII თავი. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები 245
7.1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ზოგადი დახასიათება 245
7.2. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა 249
7.3. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა 253

7.4. ქონებაზე ყადაღის დადება 254
7.5. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია 259
7.6. საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენა 261
7.7. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება 262
VIII თავი. საგადასახადო კონტროლი 264
8.1. ზოგადი დახასიათება 264
8.2. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები 276
8.3. საგადასახადო შემოწმება 280
8.4. საზღვარგარეთი ქვეყნების საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკის გათვალისწინება საქართველოს კანონმდებლობაში 282
IX თავი. საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა 294
9.1. საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები 294
9.2. საგადასახადო სანქცია 300
9.3. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება 303
9.4. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა 306
9.5. ადმინისტრაციული კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის 314
9.6. საზღვარგარეთის ქვეყნებში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა 317
X თავი. გადასახადის გადამხდელის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა და პრევენცია 325
10.1. გადასახადის გადამხდელის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის მიხედვით 325
10.2. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით 367

10.3. გადასახადისათვის თავის არიდების საგამოძიებო ტაქტიკური და პროცესუალური თავისებურებები 381
10.4. საგადასახადო სამართალდარღვევის და დანაშაულის კრიმინოლოგიური ასპექტები 396
10.5. იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხის-მგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისას 406
გამოყენებული ლიტერატურა 432

I თავი. საგადასახადო სისტემის პოლიტიკური, სამართლებრივი და ეკონომიკური მახასიათებლები

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება, საზღვარგარეთიდან რაც შეიძლება მეტი ინვესტიციების მოზიდვა, მეწარმეებისათვის ხელსაყრელი და კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნა, რაც ბუნებრივია, პროდუქციის ზრდაზე, ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე სასიკეთოდ აისახება, ამიტომაც, დღის წესრიგში დგას არსებული საგადასახადო სისტემის სრულყოფა. ისიც აღსანიშნავია, რომ საქართველოში ეკონომიკური და პოლიტიკური პროცესების ცვლილებასთან ერთად საგადასახადო სისტემაც ვითარდებოდა. ქართული საგადასახადო სისტემის ნიშნები ჯერ კიდევ ფეოდალურ საქართველოში გაჩნდა, დღეს კი ჩვენ უკვე საკმაოდ დახვეწილ საგადასახადო კანონმდებლობას ვხვდებით, რომელსაც ყველა ის ძირითადი ნიშან-თვისება ახასიათებს, რაც ქვეყნის სასიცოცხლო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისთვისაა აუცილებელი.[1] ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მართებულად მიგვაჩნია ე. სოკოლოვის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ მთავარი ამოცანაა არა მარტო საგადასახადო სისტემის განსაზღვრა, არამედ ის, თუ რა გავლენას ახდენს სახელმწიფოს პოლიტიკაზე, ეკონომიკაზე, სოციალურ მდგომარეობაზე და სხვ.[2]

კონსტიტუციური ნორმები განსაზღვრავენ სახელმწიფოს ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის, მათ შორის, საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების საფუძვლებს. გადასახადები კი სახელმწიფოს მიერ ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის განხორციელების მნიშვნელოვანი საშუალებაა. ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ კონსტიტუციით დადგენილი გადასახადების გადახდის ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფს სახელმწიფოში ყველა დონის ბიუჯეტის ფორმირებას.[3] კანონით დაწესებული გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება, ქვეყნის ეკონომიკის შემდგომი სტაბილური განვითარების აუცილებელი

---

[1] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ.94-95

[2] См. под ред. Соколова Э. Д. к вопросу о пониатии налоговой системы, Финансовое право, 2011, N1, Стр. 28-31

[3] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ.10

წინაპირობაა, ვინაიდან, თვით სახელმწიფოს არსებობა განუყოფლადაა დაკავშირებული გადასახადებთან.

1.1. გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა

გადასახადი ნებისმიერი სახელმწიფოს უცილობელი ატრიბუტია[4], თომა აქვინელის შეხედულებით „გადასახადი-ძარცვის ნებადართული ფორმაა", სახელმწიფო სწორედ ამ გზით ახორციელებს მთელი რიგი სოციალური სისტემების უზრუნველყოფას[5] და იკმაყოფილებს ფინანსურ მოთხოვნილებებს, რომლის მეშვეობითაც ეფექტურად ასრულებს ხალხის მიერ მასზე დაკისრებულ ამოცანებს.[6] გადასახადების მნიშვნელობაზე კარლ მარქსი წერდა რომ „გადასახადი ეს არის მეხუთე ღმერთი კერძო საკუთრებასთან, ოჯახთან, წესრიგთან და რელიგიასთან ერთად".[7]

გადასახადის გადახდა კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ვალდებულებაა. ამასთან, მას პირადი ხასიათი გააჩნია. გადასახადი უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ უნდა იქნეს გადახდილი ან, ყველა შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ფულადი სახსრების ხარჯზე. გადასახადთან მიმართებაში ცესიის (ვალდებულების გადაკისრების) შესაძლებლობა დაუშვებელია. [8]

ს.პეპელიაევის აზრით, „გადასახადი წარმოადგენს ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების კანონით დადგენილი გასხვისების ფორმას, რომელიც ატარებს სავალდებულო, ინდივიდუალურად უსასყიდლო და არაეკვივალენტურ ხასიათს, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულების ღონისძიებებით, არ ატარებს სასჯელის ან კონტრიბუციის ხასიათს და მისი

---

[4] გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია,თბილისი, 2012, გვ. 5

[5] Grundsatze der Steuepolitik https://www.bpd.de/izpb/147061/grundsaetzeder-steuerpolitiki/p=all [25.08.2021]

[6] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2003, გვ.7

[7] ევროპული იდეების ისტორია და ქართული კულტურა, გადასახადის იდეა: სიკვდილი, ეშმაკი, თუ მეხუთე ღმერთი?კონსულტაციისა და ტრენინგის ცენტრი, თბილისი, 2007, გვ. 89

[8] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 13

მიზანია უზრუნველყოს საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობა.[9]

XIX და XX საუკუნეების გასაყარზე მსოფლიოს ერთ-ერთმა უდიდესმა ეკონომისტმა ჯონ მეინარდ კეინზმა წამოაყენა რა „ეფექტური მოთხოვნის" თეორია, დაასაბუთა, რომ გადასახადები ეკონომიკურთან ერთად არის სოციალური ურთიერთობების რეგულირების მძლავრი ინსტრუმენტი და მისი ერთ–ერთი მთავარი ამოცანაა მაკროეკონომიკური წონასწორობის სტაბილიზაციის უზრუნველყოფა. კეინზის ერთ-ერთი მთავარი დამსახურება მდგომარეობს შემდეგი დებულების წამოყენებას და დასაბუთებაში: რაც მაღალია ეროვნული შემოსავლის მოცულობა, მით უფრი მეტი გადასახადი უნდა იქნას აკრეფილი და პირიქით. გარდა ამისა, კეინზმა მის მიერ შემუშავებული ე. წ. „ჩასმული სტაბილიზატორის" თეორიის თანახმად დაასაბუთა, რომ, რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო არასტაბილური და მერყევია საგადასახადო ბაზა. მანვე დაამტკიცა, რომ გადასახადების შემცირება ასტიმულირებს შემოსავლების ზრდას და შესაბამისად მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდება ერთობლივი მოთხოვნა, რაც თავის მხრივ ეკონომიკური ზრდის ფაქტორს წარმოადგენს.[10]

გადასახადის საკანონმდებლო განმარტებას ვხვდებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლში, სადაც პირველ ნაწილში მოცემულია, რომ „გადასახადი არის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე".[11]

როგორც აღვნიშნეთ, არავის შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საქართველოში გადასახადების დაწესება მხოლოდ პარლამენტის პრეროგატივაა. ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი გადასახადია, თუ ეს შენატანი გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით. საგადასახადო კოდექსი გან-

---

[9] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, გვ. 15

[10] ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, დისერტაცია ბათუმი, 2012.
https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf [25.08.2021]

[11] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/10/2010, მუხლი 6 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021]

საზღვრავს გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს. გადასახადი წარმოადგენს ბიუჯეტში სავალდებულო, უპირობო ფულად შენატანს.[12]

საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.[13] გადასახადებს მნიშვნელოვანი როლი უჭირავს ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების კუთხით, რადგანაც ის ბიუჯეტის ფორმირების ერთ-ერთ უმთავრეს წყაროს წარმოადგენს.[14] საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მითითებით, გადასახადების შემოღების და დაწესების ფართო დისკრეცია გააჩნია სწორედ სახელმწიფოს, რომელიც თავად განსაზღვრავს თუ ფისკალური პოლიტიკის რომელი მეთოდი უნდა აირჩიოს მან პოლიტიკური და ეკონომიკური არგუმენტების შეწონვისას.[15] როგორც საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო თავის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში განმარტავს, გადასახადები პირდაპირ კავშირშია საქართველოს კონსტიტუციით დაცული, საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან. საკუთრების უფლებას გააჩნია სოციალური ფუნქცია, კერძოდ მას უჭირავს განსაკუთრებული როლი საჯარო ინტერესთა უზრუნველყოფის პროცესშიც.[16] შესაბამისად, საქართველოში არსებული საკანონმდებლო ბაზა გადასახადების ნაწილში უნდა იყოს განჭვრეტადი, რათა მოხდეს კონსტიტუციით გათვალისწინებული უფლებების დაცვა და ამავდროულად, არ მოხდეს გადასახადების სოციალური და ეკონომიკური ფუნქციის დაკარგვა. კონსტიტუციის ზემოთხსენებული დებულების მიზანია განაპირობოს გადასახადებით დაბეგვრის სტაბილურობა, განამტკიცოს გადასახადის გადამხდელის რწმენა სახელმწიფოში სამართლებრივი და ეკონომიკური მდგრადობის შესახებ[17]. საქართველოს ისტორიის ბოლო ათწლეულის განმავლობაში სახელმწიფოებრიობის აღმშენებლობის გზაზე ქვეყანაში წარმოიშვა მრავალი პო-

---

[12] ავტორთა კოლექტივი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი, 2012, გვ. 39

13 საქართველოს კონსტიტუცია, 24.08.1995

14 როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბონდო მიცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002, გვ. 67

[15] იხილეთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის გადაწყვეტილება, პარაგრაფი 32

[16] იხილეთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 02 ივლისის გადაწყვეტილება, პარაგრაფი 16

[17] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ.12

ლიტიკური, სოციალური, ეკონომიკური და სხვა სახის პრობლემები.[18] 2011 წლის 1 ივლისს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, რომელშიც ხორციელდება ზემოთხსენებული დებულების კონკრეტიზაცია, კერძოდ, ჩამოთვლილია საქართველოში დღეს მოქმედი გადასახადის სახეები და მითითებულია, რომ „საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში ცვლილება.[19]

საქართველოს კონსტიტუციასთან ერთად ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ სრულყოფს ეკონომიკურ უფლებებს და თავისუფლებებს.[20] მასში განისაზღვრა ქვეყნის ფისკალური წესები. ხარჯების წესების გარდა (რომლითაც საბიუჯეტო ხარჯები მშპ-ის 30%- მდე შეიზღუდა), დაინერგა დაბალანსებული საბიუჯეტო წესი (საბიუჯეტო დეფიციტი 3%-მდე შეიზღუდა), ვალის წესი (სახელმწიფო ვალი მშპ-ის 60%-მდე შეიზღუდა) და შემოსავლების წესი და აიკრძალა რეფერენდუმის გარეშე ნებისმიერი გადასახადის განაკვეთის გაზრდა (აქციზის გარდა) და გადასახადების სახეების დამატება.[21] სწორედ რომ ამ კანონით საქართველოს მოქალაქენი ადგენენ დღევანდელი და მომავალი თაობების ეკონომიკური უფლებებისა და თავისუფლებების გარანტიებს.

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო სფეროში გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საშუალებები განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციით, საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს ორგანული კანონით „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“. აღნიშნულ ნორმას ეკონომიკური და პოლიტიკური დატვირთვა გააჩნია, ამასთანავე, იგი განსაზღვრავს საგადასახადო და საბიუჯეტო პოლიტიკის ძირითად პრინციპებს, ანუ სა-

---

[18] იზორია ლ., დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომც. ბონა კაუზა, თბილისი, 2006, გვ. 28

[19] საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, 01/07/2011 https://matsne.gov.ge/document/view/1405264?publication=3 [25.08.2021]

[20] იქვე: პრეამბულა

[21] საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბილისი, 2017, გვ. 44-46

ხელმწიფოს უდგენს გარკვეულ შეზღუდვას, რომლის დაძლევის გარეშე ვერ განახორციელებს ახალი გადასახადის შემოღებას, ან უკვე არსებული გადასახადის განაკვეთის გაზრდას. ამ პროცესის უფრო დეტალური გაწერისთვის შეიქმნა ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ". საქართველოს ეკონომიკურ თავისუფლებას სწორედ რომ ეს კანონი განსაზღვრავს და იგი გულისხმობს საქართველოს კონსტიტუციით განსაზღვრული ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლების დაცვის მიზნით საქართველოს მოქალაქეების ეკონომიკური უფლებების და თავისუფლების გარანტიების დადგენას. ეს საკანონმდებლო ნორმა არის გარანტი, რომ ქვეყანაში მოსახლეობის თანხმობის გარეშე მთავრობა გადასახადებს არ გაზრდის.[22]

გადასახადის ბიუჯეტში გადახდა ხორციელდება მხოლოდ ფულადი ფორმით. მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადის გადახდა საქონლით ან მომსახურებით გათვალისწინებული არ არის. გადასახადები ირიცხება, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტში, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ბიუჯეტებში, საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის შესაბამისად. ამასთან, გადასახადი აბსტრაქტული შენატანია და მას მიზნობრივი დანიშნულება არ გააჩნია. საგადასახადო შენატანები არ არის განკუთვნილი კონკრეტული სახელმწიფო ხარჯების დასაფინანსებლად. გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მესაკუთრე და არა მოქალაქე. გადასახადის გადახდა სოციალური ვალდებულებაა, რაც კერძო საკუთრების უფლებიდან გამომდინარეობს. გადასახადს გააჩნია აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათი. დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და ექვემდებარება ბიუჯეტში აუცილებელ გადახდას. გადასახადი არაეკვივალენტური ხასიათისაა. შესაბამისად, საზოგადოებრივი სიკეთით სარგებლობა ვერ იქნება პირდაპირპროპორციული გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადის ოდენობასთან.გადასახადი არსებით ნიშანს მისი უსასყიდლო ხასიათი წარმოადგენს. გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის ბიუჯეტის განკარგულებაში გადასახადის გადამხდელისათვის შემხვედრი ანაზღაურების ან დაკმაყოფილების მიღების გარეშე. საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელი. სა-

[22] გაბისონია ი., ბარამია თ., საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მიზანშეწონილობის ასპექტები, ჟურნალი „იურისტი" N3, თბილისი, 2017, გვ.14

ხელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. გადასახადების ორი დონე დამახასიათებელია პრაქტიკულად ყველა უნიტარული სახელმწიფოსათვის. საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების ერთობლიობა ქმნის საქართველოს გადასახადების სისტემას.[23]

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-3 ნაწილი გვაძლევს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ცნებას, ხოლო ამავე მუხლის მე-5 ნაწილი მათ ამომწურავ ჩამონათვალს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდა სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ადგილობრივი გადასახადებია საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომელთა გადახდა სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე. ადგილობრივ გადასახადს განეკუთვნება ქონების გადასახადი, რომელიც თავის თავში მოიცავს საწარმოთა ქონების გადასახადს, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადს და მიწის გადასახადს. ამრიგად, ადგილობრივ გადასახადს აწესებს საქართველოს პარლამენტი, ხოლო მისი შემოღება, საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში, შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს პრეროგატივაა. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება არა აქვთ შემოიღონ ისეთი ადგილობრივი გადასახადები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-5 ნაწილით.[24]

---

[23] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/210, მუხლი 6, ნაწილი 2 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021]

[24] იქვე: მუხლი 6, ნაწილი 5

1.2. საგადასახადო კანონმდებლობა

რაც შეეხება საგადასახადო კანონმდებლობას, იგი წარმოადგენს სხვადასხვა დონეზით ნორმატიული აქტების ურთიერთდაკავშირებულ ერთობლიობას, რომლებიც შეიცავენ საგადასახადო ნორმებს. თავის მხრივ, კი საგადასახადო ნორმა წარმოადგენს ფორმალურად დადგენილ ქცევის წესს, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო სფეროში წარმოშობილ ამა თუ იმ ურთიერთობებს.[25] ცხადია, სახელმწიფო მისთვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი ინტერესების უზრუნველსაყოფად ადგენს საკანონმდებლო ჩარჩოებს, რომლის მიხედვითაც ფუნქციონირებს ქვეყნის ეკონომიკური სივრცე.[26]

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო კანონმდებლობის შემადგენლობას. საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა მოიცავს როგორც საკანონმდებლო, ასევე კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემის ოთხ დონეს, რომლებიც არეგულირებენ საქართველოში გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში ძირითად სამართლებრივ ურთიერთობებს:

- საქართველოს კონსტიტუცია;
- საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- საგადასახადო კოდექსი;
- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.[27]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა სხვადასხვა დონის ნორმატიული აქტების ურთიერთდაკავშირებული ერთობლიობაა. საგადასახადო კანონმდებლობის აქტები შეიცავენ საგადასახადო ნორმებს, ანუ ფორმალურად დადგენილ ქცევის წესებს, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო სფეროში წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებს.[28]

საგადასახადო სამართლის ნორმები ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ნორმების ნაირსახეობაა და შესაბამისად, ისინი, უპირველეს ყოვლისა,

---

[25] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, გვ. 60

[26] გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ.7

[27] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/210, მუხლი 2
https://matsne.gov.ge/ document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021]

[28] ავტორთა კოლექტივი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი, 2012, გვ. 19

საჯარო და არა კერძო ინტერესების რეალიზაციის საშუალებაა. საგადასახადო სამართლის ნორმები საზოგადოების, სახელმწიფოს, მუნიციპალური წარმონაქმნების ინტერესების რეალიზაციის საშუალებაა, რაც მათ კერძო სამართლის ნორმერბისაგან (სამოქალაქო, სამეწარმეო და სხვა) განასხვავებს.[29]

საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში პირველი ადგილი საქართველოს კონსტიტუციას უჭირავს. საქართველოს კონსტიტუცია სახელმწიფოს უზენაესი კანონია. მას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა სხვა სამართლებრივი აქტების მიმართ. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებს უკავია. საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო სფეროში საზოგადოებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელ სამართლებრივ ნორმათა სისტემატიზებული ნორმატიული აქტია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით საქართველოს მთავრობას ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს მიიღოს (გამოსცეს) კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსს გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა საქართველოს საგადასახადო კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიმართ.[30]

ვინაიდან, საგადასახადო კანონმდებლობის სტაბილურობა ბიზნეს-გარემოს სტაბილურობის უმთავრესი წინაპირობაა,[31] საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის მიზნით მნიშვნელოვანია საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწა, რომელიც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას, რაც თავის მხრივ, ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის მყარი გარანტი იქნება.

სწორედ ამაზეა საუბარი მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის 2012-2015 წლების ანგარიშში, რომელშიც ბიზნესის წარმოებაში არსებულ ყველაზე პრობლემატურ ფაქტორებს შორის სახელდება საგადასახადო რეგულაციები და შემდეგ მოდის გადასახადის განაკვეთები, თუმცა გადასახადის განაკვეთი იმდენად პრობლემური არ არის, რამდენადაც მათი ადმინისტრირების წესები, სტაბილური მაკროეკო-

---

[29] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 101

[30] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/210, მუხლი 2, ნაწილი 3
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021]

[31] ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, თბილისი, 2012, გვ.16.

ნომიკური პოლიტიკა სწრაფი და ჯანსაღი ეკონომიკური ზრდის აუცილებელი წინაპირობაა. მაკროეკონომიკური პოლიტიკის ჩარჩოს შემუშავებით კი მთავრობა იღებს ვალდებულებას განახორციელოს სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა გარე რისკების დასაძლევად. [32]

უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვის პროცესში საწარმოების მონაწილეობა შეზღუდულია. გადამხდელების უმრავლესობას (95%) ბოლო 2 წლის განმავლობაში მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვაში. თავის მხრივ, ის გადამხდელები, რომლებიც მონაწილეობდნენ მსგავს პროცესში ძირითადად მსხვილი გადახმდელები წარმოადგენენ უმეტესად ვაჭრობის სფეროში. იქმნება შთაბეჭდილება, რომ განხილვაში მონაწილეობაზე სხვა გადამხდელებს ნაკლებად მიუწვდებათ ხელი. თუმცა, აქვე აღსანიშნავია, რომ ეს მდგომარეობა საქართველოსათვის უნიკალურ მოვლენას არ წარმოადგენს. როგორც წესი, მსხვილი ბიზნესი გაცილებით აქტიურადაა ჩართული მსგავს პროცესებში. აღსანიშნავია, რომ ბიზნეს გაერთიანებების წევრობა რაიმე განსაკუთრებულ ეფექტს არ ახდენს კანონმდებლობის განხილვის პროცესში მონაწილეობაზე. კერძოდ, ასოციაციების წევრი 53 კომპანიიდან, მხოლოდ 10-მა განაცხადა, რომ მონაწილეობა მიუღია მსგავს განხილვაში.[33] ასეთ პირობებში, აუცილებელია კანონმდებლის მიერ გათავისებული იქნეს ის გარემოება, რომ რაც, უნდა კარგად იცვლებოდეს საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები და მათი უმეტესობა ბიზნესისთვის სასიკეთო იყოს, ხშირი ცვლილებები მაინც არაჯანსაღი პროცესია. შესაბამისმა სამსახურებმა უნდა გააცნობიერონ, თუ რამდენი დრო და ფული სჭირდება ბიზნესს იმისთვის, რომ გაეცნოს, გააანალიზოს და შემდეგ გამოყენება დაიწყოს თითოეული ცვლილების.[34]

მიუხედავად იმისა, რომ საერთაშორისო დონეზე აღიარებულია საქართველოს ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკა, გადასახადის გადამხდელების დამოკიდებულება საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ უფრო ნეგატიურია, ვიდრე პოზიტიური. აღნიშნულის მიზეზი საგადასახადო კო-

---

[32] საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016, გვ.24

[33] ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი "მმართველობა განვითარებისთვის, თბილისი, 2016, გვ.14

[34] ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია, თბილისი, 2014, გვ.148

დექსის ხშირი ცვლილება და ბუნდოვანი ჩანაწერებია, ასევე გადასახადების რაოდენობა და განაკვეთი.[35]

ხაზგასმით გვინდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო კოდექსის გამარტივება ძირითადად გულისხმობს ისეთ ცვლილებებს, როგორიცაა გარდამავალი დებულებების გაუქმება და ორაზროვანი დებულებების გამარტივება. აღნიშნულზე საუბარია ადრე ჩატარებულ კვლევებშიც, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო კოდექსის თითოეულ ძირითად მუხლს ორი ან სამი განსხვავებული ახსნა მოეძებნება, რაც შეცდომების ალბათობას მნიშვნელოვნად ზრდის.[36] მოცემული კვლევის შედეგები ადასტურებს, რომ აღნიშნული საკითხი კვლავ პრობლემად რჩება საქართველოში.[37]

სამართალშეფარდების პროცესში პრობლემატურია სამართლის ნორმის განმარტების საკითხი. ამასთან დაკავშირებით შესაძლებელია სხვადასხვა მიდგომა, თუმცა, მტკიცება არ სჭირდება იმას, რომ ის სამართლის ნორმის სწორედ გამოყენების ძირითადი პირობაა, რადგან „კანონის ინტერპრეტაცია ნიშნავს კანონის სიტყვათა მნიშვნელობის გაგებას, მაშასადამე, იმ ფაქტობრივი, ღირებულებითი და ჯერარსული წარმოდგენების დადგენას, რასაც კანონის სიტყვები გამოხატავენ"[38] სამართლის მოთხოვნები უნდა იყოს მორალურად გამართული. ანუ სამართალი უნდა იზიარებდეს ამა თუ იმ საზოგადოებაში არსებულ საყოველთაოდ მიღებულ შეხედულებებსა და ღირებულებებს. ასეთი სამართლის არსებობას შეუძლია დაარწმუნოს ადამიანი, რომ მისი მოთხოვნები სწორია და ხალხის ინტერესებში შედის. საგადასახადო კოდექსი კარგი მაგალითია, ვინაიდან, თანასწორობის პრინციპიდან გამომდინარე, სამართლიანია, გადაახდევინო პირს გადასახადი იმ შემთხვევაში, როდესაც მის მდგომარეობაში მყოფი სხვა პირი ამ გადასახადს იხდის. ადამიანების შეთანხმების (გადაიხადონ გადასახადები) მიუხედავად, მხო-

---

[35] ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი "მმართველობა განვითარებისთვის, თბილისი, 2016, გვ.16

[36]დაწვრილებით იხილეთ: საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, 2010

[37] ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი "მმართველობა განვითარებისთვის", თბილისი, 2016, გვ.12

[38] ციპელიუსი რ., იურიდიული მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, გვ.52

ლოდ კანონს შეუძლია დაადგინოს, რა ოდენობის უნდა იყოს იგი. ამ მხრივ კანონი და მორალური მოსაზრებები ერთმანეთს ემთხვევა და ავსებს.[39]

1.3. საგადასახადო სისტემა

რაც შეეხება საგადასახადო სისტემას უნდა აღინიშნოს, რომ „საგადასახადო სისტემა" როგორც ცნება არსებითად განსხვავდება „გადასახადების სისტემისგან", უმთავრეს განმასხვავებელ ნიშანს კი წარმოადგენს ის, რომ საგადასახადო სისტემას გააჩნია გარკვეული სახის ეკონომიკური, სამართლებრივი და პოლიტიკური ასპექტები.

გადასახადების სისტემა არის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და ეკონომიკური ერთიანობის მქონე ცალკეული გადასახადების ერთობლიობა. გადასახადების სისტემის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთიანობა გადასახადის სახეებისა და მათი იურიდიული შემადგენლობის ძირითადი ელემენტების დაწესების ცენტრალიზებული წესია.[40]

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო ურთიერთობებზე მსჯელობისას ძირითადი აქცენტი უნდა გავაკეთოთ საგადასახადო სისტემის მნიშვნელობასა და ელემენტებზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების გადახდევინების პრინციპებს, ფორმებს, მეთოდებს, საგადასახადო ორგანოებს, საგადასახადო კონტროლს და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.[41] საგადასახადო სისტემა განისაზღვრება სახელმწიფო წყობილების მიხედვით და ასევე სახელმწიფოს შემადგენელი ნაწილების უფლებამოსილებით.[42] იგი არის მოცემული ქვეყნის საგადასახადო ორგანოების, გადასახადების სახეებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდების, სახელმწიფოს მიერ ამოსაღები გადასახადების და მეთოდების

---

[39]ონორე ტ., მოკლე შესავალი სამართალმცოდნეობაში, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბილისი, 2018, გვ. 11

[40]როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 36

[41]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/210, მუხლი 2
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021]

[42] Бурова А., Налоговое Право, 2-е издание, под редаксией И.А. Цинделиани; Проспект, Москва, 2017, ст. 45

ერთობლიობა.[43] უფრო მეტიც, სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზე ზემოქმედებს პოლიტიკური, ეკონომიკური, კულტურული და ფსიქოლოგიური ფაქტორებიც კი.[44] აშკარაა, რომ საგადასახადო სისტემის ბუნების განსაზღვრა და მასთან დაკავშირებული საკითხები აქტუალურია გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და სახელმწიფო ინტერესების დაცვისათვის სრულყოფილი სამართლებრივი საფუძვლების შესაქმნელად. საგადასახადო სისტემა შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც ცალკეული ელემენტების ერთობლიობა, მათ შორის გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისტემა, იგი ფორმირდება საუკუნეების მანძილზე და იცვლება ეკონომიკური მდგომარეობის შესაბამისად.[45]

საგადასახადო სისტემა არის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და ეკონომიკური ერთიანობის მქონე ცალკეული გადასახადების ერთობლიობა, ხოლო გადასახადების სისტემის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ერთიანობა გადასახადის სახეებისა და მათი იურიდიული შემადგენლობის ძირითადი ელემენტების დაწესების ცენტრალიზებული წესია.[46]

თავის მხრივ, ძალზედ მნიშვნელოვანია საგადასახადო სისტემის ელემენტები, კერძოდ: გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები, გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი, გადასახადების სისტემა, სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებს შორის საგადასახადო შენატანების განაწილების წესი, საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებები და ვალდებულებები, საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები, საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა პასუხისმგებლობა, გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და ინტერესების დაცვის საშუალებები, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაწყვეტისადმი მიდგომები და სხვა.[47]

უნდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო სისტემის პოლიტიკურ-სამართლებრივ მახასიათებელს წარმოადგენს ხელისუფლების კომპეტენციის ერე-

---

[43] ურიდია გ., საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა „მერიდიანი", თბილისი, 2016, გვ. 310

[44] ყუფარაძე გ., საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია),თბილისი, 2013, გვ.17

[45] См.под ред. соколова Э. Д. к вопросу о пониатии налоговой системы, Финансовое право, 2011, №1, стр. 28-31

[46] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 36

[47] იქვე: გვ. 37

გულირება საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების საქმეში. აღნიშნულთან მიმართებაში მნიშვნელოვანია განვიხილოთ ხელისუფლების წყაროს-ხალხის როლი გადასახადების შემოღებისა და დაწესების საკითხში.

საგადასახადო სისტემის დასახასიათებლად ასევე გამოიყენება პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის თანაფარდობა. მოცემული თანაფარდობა დამოკიდებულია ქვეყნის განვითარების დონეზე. ვინაიდან, არაპირდაპირი გადასახადების აკრეფა არ მოითხოვს საგადასახადო აპარატის განვითარებას და გადასახადების გამოანგარიშების დახვეწილ სისტემას.[48] აქვე განსახილველია საგადასახადო ტვირთი, ანუ ეკონომიკური მაჩვენებელი, რომელიც ეკონომიკის სხვადასხვა დონეზე (მაკრო, მიკრო) გამოხატავს გადასახდელი გადასახადებისა და საგადასახადო ბაზის თანაფარდობის სიმძიმეს. მაკროეკონომიკური ასპექტით საგადასახადო ტვირთი შეიძლება იყოს გადასახადების თანხის შეფარდება მთლიან შიდა პროდუქტთან.[49] თავის მხრივ, საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური სიდიდე-ნებისმიერი სახელმწიფოს პრობლემაა. ზოგჯერ, როგორც სპეციალურ, ასევე პუბლიცისტურ ლიტერატურაში ვხვდებით მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ რაც უფრო დაბალია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო დინამიურად ვითარდება სახელმწიფოს ეკონომიკა, რაც ნაკლებია გადასახადები, მით მაღალია ეკონომიკის ზრდის ტემპი. [50] აღნიშნულს ამყარებს ამერიკელი ეკონომისტის არტურ ლაფერის შეხედულება, „რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთები, მით უფრო ძლიერია ინდივიდების მიერ გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების მოტივაცია. ადამიანები იმის გამო არ მუშაობენ რომ გადასახადები გადაიხადონ". საგადასახადო წნეხის, ტვირთის განხილვისას მხედველობაში მისაღებია ის გარემოება, რომ სუბიექტის სურვილი, თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას, იზრდება იმისდა მიხედვით, თუ როგორია საგადასახადო წნეხი.

მაგალითად, გერმანიაში საგადასახადო სისტემა ეფუძნება შემდეგ მნიშვნელოვან პრინციპებს: გადასახადები უნდა იყოს შესაძლებლობის მიხედვით მინიმალური; დანახარჯები მათ ამოღებაზე უნდა იყოს ასევე მინიმალური; გადასახადებმა არ შეიძლება წინააღმდეგობა გაუწიოს კონკურენ-

---

[48] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, გვ. 81

[49] ურიდია გ., საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა :მერიდიანი", თბილისი, 2016, გვ. 311

[50] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, გვ. 79

ციას; გადასახადები უნდა შეესაბამებოდეს სტრუქტურულ პოლიტიკას; გადასახადები გამიზნულია შემოსავლების სამართლიან განაწილებაზე; საგადასახადო სისტემა უნდა აიგოს ადამიანის პირადი ცხოვრების პატივისცემაზე.[51]

საგადასახადო პოლიტიკა ფისკალური პოლიტიკის შემადგენელი ნაწილია. საგადასახადო პოლიტიკის მთავარი ამოცანებია შემოსავლების ზრდა და ეკონომიკური და სოციალური მიზნების ადვოკატირება. გადასახადები გამოიყენება სასურველ სოციალურ და ეკონომიკურ მიზნებზე ზეგავლენის მოსახდენად. მაგალითად, მექანიზაციის და ავტომატიზაციის სფეროში ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით მთავრობა უფლებას აძლევს, მოახდინოს ძირითადი კაპიტალის სწრაფი ამორტიზაცია. შობადობის წახალისების მიზნით, საგადასახადო შეღავათებს იღებს ის ოჯახი, რომელშიც იბადება პირველი და მეოთხე ბავშვი.[52]

საქართველო განვითარებადი ეკონომიკის მქონე ქვეყანაა. შესაბამისად, კერძო სექტორის განვითარება ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ამოცანას წარმოადგენს[53]. ქვეყანაში ძალიან მცირეა მრეწველობით დაკავებული ბიზნესის წილი. კომპანიების დიდი ნაწილი დაკავებულია ვაჭრობით და სერვისით. მიუხედავად ხელისუფლების გაცხადებული სტრატეგიისა, კვლავაც პრობლემად რჩება მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება. მცირე და საშუალო საწარმოების რაოდენობა, მართალია, იზრდება, თუმცა, მათი წვლილი დასაქმების, მთლიანი შიდა პროდუქტისა და საერთო ბრუნვის მაჩვენებლებში ჯერ კიდევ დაბალია.[54]

ოფიციალური მონაცემებით, საქართველოში საგადასახადო ტვირთი ერთ-ერთი ყველაზე დაბალია. ფორბსის მონაცემებით საქართველო რიგით მეოთხე ადგილზეა გადასახადების სიმცირის მიხედვით. გადასახადებს საქართველოში უფრო მეტად საშუალოდ აღიქვამს 28%, მძიმედ 26% და/ან ძალიან მძიმე ტვირთად 20%-სთვის აღიქმება. მათი ნახევარი ვინც გადასახა-

---

[51] Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System, Sven Jari Stehn and Annalisa Fedelino, IMF Working Paper, 2009

[52] სინგაპური, ესტონეთი, შვეიცარია, სამიზნე მოდელები ქართული ტრანსფორმაციისათვის?, თბილისი, 2012. გვ. 16

[53] ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი "მმართველობა განვითარებისთვის", თბილისი, 2016, გვ.7

[54] საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური http://geostat.ge/?action=page&p_id=211&lang=geo [25.08.2021]

დების ტვირთს მძიმედ აფასებს, ვაჭრობის სფეროშია მოქცეული. უფრო ზუსტად, კომპანიები გადასახადების სიმძიმეზე საუბრობენ შემდეგ სფეროებში: ტრანსპორტი/ლოჯისტიკა, სასტუმრო და რესტორნები და საკვები პროდუქტების წარმოება[55].

აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში მთავრობის საგადასახადო პოლიტიკა[56] თანმიმდევრულად იყო მიმართული კერძო სექტორისა და უცხოური ინვესტიციებისთვის მიმზიდველი და სტაბილური საგადასახადო გარემოს შექმნაზე, ასევე, ბიზნესის წამოწყებასა და გაფართოებაზე. ყოველივე ეს ხორციელდებოდა როგორც საგადასახადო სისტემის სიმარტივის, სიცხადის, უნივერსალურობის, სამართლიანობისა და მთლიანობის უზრუნველსაყოფად, ისე გადასახადის განაკვეთების ოპტიმალური დონის დასაწესებლად. ხსენებული საგადასახადო პოლიტიკის მიზნების შესაბამისად, 2008 წელს ისევ განხორციელდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები საგადასახადო განაკვეთების დახვეწის მიმართულებით.[57] 2005 წლიდან კი საქართველოში ახალი საგადასახადო კოდექსი ამოქმედდა, რომლის გაცხადებული მიზანი ლიბერალური საინვესტიციო გარემოს მხარდაჭერაა. ამ მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უცხოელ და ადგილობრივ ინვესტორებს მნიშვნელოვან შეღავათებს სთავაზობს, პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მიმართ ლიბერალური პოლიტიკის კიდევ ერთი დამატებითი ინსტრუმენტია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“ შეთანხმებები, რომლებიც დადებულია ქვეყნის ძირითად სავაჭრო და ეკონომიკურ პარტნიორ ქვეყნებთან. ქვეყანაში ინვესტირების მოცულობის ზრდა და მის მიმართ არსებული ეკონომიკური პოლიტიკის საკითხები ჩვენი ქვეყნის აქტუალურ საკითხთა რიგს მიეკუთვნება.[58]

უფრო მეტიც, ქვეყნის საგადასახადო კოდექსში ასახული პოლიტიკა ქმნის სტიმულებს დაზოგვისა და ინვესტირებისათვის, ხოლო უცხოელ ინ-

---

[55] ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი "მმართველობა განვითარებისთვის", თბილისი, 2016, გვ.12

[56] სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო ტვირთის განაწილების ღონისძიებათა სისტემა იმ პირების მიმართ, რომლებიც ექვემდებარებიან მოცემული სახელმწიფოს იურისდიქციას. დაწვრილებით იხილეთ: ურიდია გ., საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა "მერიდიანი", თბილისი, 2016, გვ. 307

[57] საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბილისი, 2017, გვ. 44-46

[58] ყუფარაძე გ., საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბილისი, 2013, გვ.10

ვესტორთათვის შექმნილი დამატებითი შეღავათები ამ უკანასკნელის ზრდის ძირითადი ფაქტორია სხვა თანაბარ პირობებში. მართალია, 2005 წლიდან საქართველოში სახეზე გვაქვს ერთის მხრივ საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაცია, საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესება, ხოლო მეორეს მხრივ ამ პერიოდიდან მოყოლებული ფიქსირდება ინვესტიციების მოცულობის ზრდა. ეკონომიკურ კვლევებში არის აზრთა სხვადასხვაობა იმის თაობაზე თუ რამდენად მნიშვნელოვანი და გადამწყვეტი ფაქტორია საგადასახადო საკითხები ამა თუ იმ ქვეყანაში ინვესტირების მოცულობის ზრდისათვის, ეს განსაკუთრებით ეხება პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციებსა და საერთაშორისო კაპიტალის მოზიდვას. აღნიშნულს ქვემოთ ნახსენები ფაქტორთა ნაკრები განაპირობებს.[59]

ჰუმანური განვითარების ინდექსის 75-ე რეიტინგმა დაადასტურა მნიშვნელოვანი პოლიტიკური და ეკონომიკური მოდერნიზაცია 2004-დან 2008 წლამდე პერიოდში, რამაც ხელი შეუწყო მოსახლეობის ცხოვრების დონის მნიშვნელოვან გაუმჯობესებას. ამ პერიოდში ქვეყანამ განიცადა მდგრადი ეკონომიკური ზრდა, რომლის საშუალო წლიურმა მაჩვენებელმა 6.8% შეადგინა.[60]

საერთაშორისო ვაჭრობა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები ჯერ კიდევ წარმოადგენენ ორ ძირითად გზას საერთაშორისო ეკონომიკური ინტეგრაციისათვის[61]. საქართველოში საინვესტიციო გარემოს შეფასებისას მხედველობაში მიიღება გადასახადების გადახდებთან დაკავშირებული პროცედურები. დღემდე გატარებული რეფორმების შედეგად დანერგილი ელექტრონული სერვისები და დაბალი განაკვეთები მნიშვნელოვანია ბიზნესისთვის, თუმცა, კვლავ არსებობს მრავალი საკითხი, რის გამოც ხშირად წარმოიქმნება უთანხმოება კერძო კომპანიებსა და სახელმწიფოს შორის.[62]

უფრო მეტიც, ეკონომიკური ზრდის მიუხედავად, მოსახლეობის მნიშვნელოვანი ნაწილი კვლავაც სიღარიბეში ცხოვრობს.[63] ეკონომიკური კეთილ-

---

[59] იქვე

[60] გასმანი ფ., ბერულავა გ., თოქმაზიშვილი მ., ეკონომიკური და სოციალური მოწყვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბილისი, 2013, გვ. 22

[61] ჩადუნელი ნ., ბიზნესის როლი მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციაში, თბილისი, 2013, გვ.33

[62] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური გზები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ.2

[63] გასმანი ფ., ბერულავა გ., თოქმაზიშვილი მ., ეკონომიკური და სოციალური მოწყვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბილისი, 2013, გვ. 22

დღეობა ქვეყანაში არათანაბრადაა განაწილებული.[64] სიღარიბის დაძლევა კვლავაც რჩება საქართველოს, როგორც სუვერენული სახელმწიფოს, ერთ-ერთ მთავარ გამოწვევად. 2016 წელს, ყოველი მეშვიდე ოჯახი ქვეყანაში საარსებო მინიმუმზე ნაკლებს მოიხმარდა. ამასთან, 2012-2014 წლებში მნიშვნელოვანი კლების შემდეგ, 2015-2016 წლებში სიღარიბის დონე არსებითად არ შეცვლილა, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ აღნიშნული კლება შეიძლება ეპიზოდურ ხასიათს ატარებდეს და სინამდვილეში არსებობს სიღარიბის მასშტაბის ზრდის სერიოზული რისკი. ვითარებას ართულებს ისიც, რომ 2014-2016 წლებში შეჩერდა ყველაზე მდიდარი და ღარიბი შინამეურნეობების შემოსავლების დონეებს შორის განსხვავების შემცირების ტენდენცია, რომელიც წინა წლებში შეინიშნებოდა. ყოველივე ეს სიღარიბის და უთანაბრობის პრობლემების შემდგომი ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევისა და სიღარიბის შემსუბუქების უფრო ქმედითი პოლიტიკის გატარების აუცილებლობაზე მეტყველებს.[65]

გასაკვირი არაა, რომ გადასახადების გამო უკმაყოფილება დღემდე აქტუალურ საკითხად რჩება. ექსპერტთა აზრით, განვითარებად ქვეყნებში საგადასახადო სისტემები „არაეფექტიანი“ და „არასამართლიანია.“

დღეს, საქართველომ, ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმების ფარგლებში, რომელიც 2014 წელს გაფორმდა, რამდენიმე ვალდებულება იკისრა. უპირველეს ყოვლისა, ქვეყნის კანონმდებლობა უნდა დაუახლოვდეს ევროკავშირის დირექტივებსა და საერთაშორისო იურიდიულ ინსტრუმენტებს.[66] დასავლეთის გამოცდილების გათვალისწინებით, ევროკავშირთან შეთანხმების ფარგლებში საჭიროა საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაცია. პირველ რიგში, საგადასახადო კულტურის განვითარებაა საჭირო, რაც საკმაოდ რთული და ხანგრძლივი პროცესია, რადგან ამის ბევრი ხელშემშლელი ფაქტორი არსებობს. მათ შორის პირველი ადგილი უკავია, მოსახლეობის უნდობლობას სახელმწიფო ორგანოებისა და მათი ფუნქციის მატარებელი თანამდებობის პირების მიმართ, რაც გასული საუკუნის 90-იანი წლების ცნობი-

---

[64] დაწვრილებით ეკონომიკური და სოციალური ფაქტორების ანალიზი იხილეთ: ფრანჩესკა გასმანი, გიორგი ბერულავა, მიხეილ თოქმაზიშვილი, ეკონომიკური და სოციალური მოწყვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბილისი, 2013, გვ. 21

[65] კაკულია მ., კაპანაძე ნ., ქურხული ლ., ქრონიკული სიღარიბე და შემოსავლების უთანაბრობა საქართველოში, ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევა, თბილისი, 2017, გვ. 5

[66] საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბილისი, 2017, გვ. 44-46

ლი მოვლენების შემდეგ საქართველოში ხელისუფლების არასტაბილურობით იყო გამოწვეული და დღემდე გრძელდება.[67]

სამწუხაროდ, ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში არსებული საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობები რთული და არაერთგვაროვანია. აღნიშნული, უპირველეს ყოვლისა, განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ გადასახადების დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საერთაშორისო ურთიერთობებში სხვადასხვა სუბიექტები, კერძოდ, სუვერენული სახელმწიფოები, საერთაშორისო ორგანიზაციები, ფიზიკური და იურიდიული პირები, სხვადასხვა სახელმწიფოს კერძო სამართლის სხვა სუბიექტები მონაწილეობენ.[68]

უფრო მეტიც, თანამედროვე ეკონომიკის გლობალიზაცია, საერთაშორისო ეკონომიკური კავშირების გაფართოება, მრავალმხრივ ოპერაციებში სულ უფრო და უფრო მეტი ქვეყნის მონაწილეობა სახელმწიფოთა საგადასახადო სისტემებში მუდმივად ცვლილებების შეტანის აუცილებლობას იწვევს. სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემებში არსებული განსხვავებები ნებისმიერი ქვეყნის, მათ შორის საქართველოს, საგარეო კონკურენტუნარიანობაზე ახდენს ზეგავლენას.[69]

საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური მახასიათებლების შემდგომი სრულყოფის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია განვიხილოთ უცხო ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, რადგან გავერკვეთ საგადასახადო სისტემის განვითარების კანონზომიერებაში.

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ყალიბდებოდნენ სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით. გადასახადების სახეებით, მათი სტრუქტურით, აკრეფის საშუალებებით, განაკვეთებით, ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური უფლებამოსილებით, საგადასახადო ბაზით, გადასახადების მოქმედების სფეროთი, საგადასახადო შეღავათებით საგადასახადო სისტემები არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან.[70]

---

[67] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ. 7-8

[68] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ.467

[69] იქვე

[70] როგავა ზ., მიხეილ სხიერელი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი" თბილისი, 2003, გვ. 7

აუცილებელია აღინიშნოს საგადასახადო რეფორმების თანმიმდევრული და ევოლუციური ხასიათი. არც ერთი მათგანი არ განხორციელებულა ერთდროულად. მაგალითად, აშშ-ში რეფორმა განხორციელდა ორ ეტაპად: 1981 და 1986 წლებში.[71] უნდა აღინიშნოს, რომ ამერიკის საგადასახადო სისტემა მსოფლიოში ცნობილია როგორც ყველაზე რთული საგადასახადო სისტემა. არსებობს გადასახადების სამი დონე: ფედერალური გადასახადები, რომელიც დგინდება ფედერალურ დონეზე. გადასახადი, რომელიც რეგულირდება ცალკეული შტატების მიერ და ქალაქის, ოლქის ან რაიონის ადგილობრივი გადასახადები.[72]

როგორც აღნიშნავს ი.ი.კუჩეროვი, ფედერალური სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემის მოწყობას საფუძვლად უდევს ფედერალური გადასახადები, რომელიც თავიც მხრივ წარმოადგენს სისტემის პრინციპსა და კომპეტენციის დელეგირებას ცენტრალურსა და რეგიონალურ ხელისუფლებას შორის საგადასახადო ურთიერთობების სფეროში.[73] ფედერალური გადასახადები მიიღება ერთნაირად მთელ ქვეყანაში, ხოლო ადგილობრივი და შტატის გადასახადები შედარებით განსხვავდება ერთმანეთისგან და ზოგან არც არსებობენ. ყველა საკითხით, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადების გადახდასთან დაკავებულია Internal Revenue Service (IRS) აშშ-ის საგადასახადო სამსახური.[74]

აღსანიშნავია, რომ ამერიკის უზენაესი სასამართლოს მიერ ფორმულირებულია შტატების უფლებების ზოგიერთი შეზღუდვები გადასახადის დაწესებისას, კერძოდ, შტატს შეუძლია გადასახადები დააწესოს შემდეგი წესების დაცვით: გადასახადი წესდება შტატთან დაკავშირებულ საქმიანობაზე, თანაბრადაა გადანაწილებული, შტატებს შორის არსებული გადასახადები არ ქმნიან დისკრიმინაციულ პირობებს.[75]

გადასახადების მოცულობას განსაზღვრავს არა მარტო განაკვეთის ოდენობა, არამედ გადამხდელთა რეალური შემოსავალი. სხვა მხრივ, ბიზნესის განვითარებისთვის ყველაზე საუკეთესო საგადასახადო კლიმატია ვაიომინგის, სამხრეთ დაკოტას, ალასკის შტატებში, ყველაზე უარესი კი როდ-

---

[71] იქვე: გვ. 8

[72] http://nygeorgians.com/?ts=

[73] Кучеров И. И., налоговое право зарубежны стран М., Юринфор, 2003, стр.113

[74] აშშ-ს საგადასახადო სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი: https://www.irs.gov/individuals/get-transcript [25.08.2021]

[75] Килинкарова Е. В., Налоговое право для зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры М. Юрайт. 2014, стр. 41

აილენდის შტატში. მთლიანობაში, ის შტატები, რომლებიც საკუთარი მაცხოვრებლებისთვის მაღალ გადასახადებს აწესებენ, ბიზნესის განვითარების მხრივ რეიტინგში დაბალ ადგილებს იკავებენ. მაგალითისთვის, კონექტიკუტის შტატმა 50 შტატს შორის 37-ე ადგილი, ნიუ-ჯერსიმ 48-ე, მასაჩუსეტსმა 36-ე ადგილი დაიკავა.[76]

აშშ-ში შტატებს გააჩნიათ ფართო ავტონომია საგადასახადო სისტემის ცვლილების საკითხში, ამასთან ზოგიერთი გადასახადი, როგორიცაა მაგალითად კორპორაციული და ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი პარალელურად განისაზღვრება ფედერაციისა და შტატის დონეზე.[77]

შტატების მიერ დაწესებულ გადასახადებს შორის ამერიკელების 39%-მა "შეიძულა" ქონების გადასახადი, 20%-მა საშემოსავლო გადასახადი , გაყიდვებზე დაწესებული გადასახადი 18%-მა. გარდა ამისა, ამერიკელთა 80% თვლის, რომ საგადასახადო ნორმატივები გართულებულია და რეფორმებს საჭიროებს. მიუხედავად ამისა, მთლიანობაში ამერიკის საგადასახადო სისტემა საკმაოდ წარმატებით მოქმედებს. ამ ქვეყნის ეკონომიკის მოცულობა ამჟამად, 13 ტრილიონ დოლარად შეაფასეს, ხოლო ყველა საგადასახადო სტრუქტურის შენახვა და გადასახადების ამოღების პროცესის დაფინანსება წელიწადში საშუალოდ 10 მილიარდი დოლარი ჯდება.[78]

ამერიკელების საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრობლემას რთული საგადასახადო კანონმდებლობა წარმოადგენს. მიჩიგანის უნივერსიტეტთან არსებული საგადასახადო პოლიტიკის კვლევითი სამმართველო იუწყება: „ყოველ წელს აშშ-ში გადამხდელებს სამ მილიარდზე მეტი საათი ეხარჯებათ თავიანთი საშემოსავლო დეკლარაციების შევსებაზე . . . დრო და ფული, რომელიც აშშ-ში საშემოსავლო გადასახადების გადამხდელებს (დეკლარაციების შევსებაზე) მისდით, ყოველწლიურად 100 მილიარდ დოლარს შეადგენს, რაც ამოღებული გადასახადების თითქმის 10 პროცენტის ტოლია. ის, რომ საგადასახადო კანონების დაცვის გამო უზარმაზარი თანხა იკარგება, საშემოსავლო გადასახადთან დაკავშირებული უსაშველოდ რთუ-

---

[76]სამსონიძე ვ., ამერიკული გადასახადები, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, №7(91), 2007 http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr= 10&mas=968 [25.08.2021]

[77] См.под ред. Соколова Э.Д. к вопросу о пониатии налоговой системы, Финансовое право, 2011.№1. Стр. 28-31

[78] იქვე

ლი კანონმდებლობის შედეგია".[79] Urban Institute-ს გამოკვლევის შედეგად დადგინდა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის ზედმეტად გართულების გამო გადამხდელებისთვის გადასახადის მოცულობა (ღირებულება) იზრდება. ისინი იძულებულნი არიან სპეციალისტებს დამატებითი თანხები გადაუხადონ. ამ დროს მცირდება საგადასახადო სისტემისადმი ნდობის ხარისხი. ამერიკელ მოქალაქეებს ეჭვი შეაქვთ ამ სისტემის სამართლიანობასა და გამჭირვალობაში. საბოლოო ჯამში, ამგვარი სიტუაცია სახელმწიფო სტრუქტურების მუშაობას ძალზე ართულებს.[80]

აშშ-ის საგადასახადო სისტემაც პროგრესიულია, დაუბეგრავი მინიმუმისა და გამოქვითვების ჩათვლით. ამასთან, გადახდა ხდება, როგორც ინდივიდის შემოსავლების მიხედვით, ასევე სურვილის შესაბამისად ოჯახის შემოსავლების მიხედვით. ფიზიკური პირის ან ოჯახის ერთობლივ შემოსავალს აკლდება მის მისაღებად გაწეული ხარჯები და სხვადასხვა გამოქვითვები. კერძოდ, ერთობლივ შემოსავალში შედის ხელფასი, პენსია, დახმარება, ფასიანი ქაღალდებიდან შემოსავალი, ქონების რეალიზაციიდან შემოსავალი. გამოქვითვას ექვემდებარება: დაუბეგრავი მინიმუმი, შენატანები საქველმოქმედო ფონდებში, სამედიცინო ხარჯები და სხვა.[81]

წიგნის "დიქტატურისა და დემოკრატიის ეკონომიკური ფესვები" ავტორები დერონ აჩემოღლუ და ჯეიმს მორისონი მიიჩნევენ, რომ სახელმწიფოები, რომელთა მაცხოვრებლები მაღალ გადასახადებს იხდიან, გამოირჩევიან დემოკრატიული და პოლიტიკური თავისუფლების მაღალი დონით. ნაწილობრივ, ეს იმით აიხსნება, რომ თუკი ადამიანი თვლის, რომ საკუთარი საგადასახადო შენატანები მაღალ დონეს აღწევს, ის უფროა დაინტერესებული, შეამოწმოს როგორ ხარჯავს სახელმწიფო ამ ფულს. სხვა მხრივ, დიქტატურის მქონე სახელმწიფოები დრაკონულ გადასახადებს იყენებენ. განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ დემოკრატიის პირობებში ძირითადი საგადასახადო ტვირთი მოდის მრავალრიცხოვან, ძლიერ საშუალო კლასზე, ხოლო

---

[79] გადასახადები „ცივილიზებული საზოგადოების" საფასური? https://wol.jw.org/ka/wol/d/r20/lp-ge/102003882 [25.08.2021]

[80] Urban Institute, Tax Policy and Chrities https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/tax-policy-and-charities [25.08.2021]

[81] ურიდია გ., საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, №10(154), 2012 http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501 [25.08.2021]

დიქტატურის დროს ამ ტვირთს ზიდავს ყველაზე ღარიბი, ან ყველაზე მდიდარი მოქალაქეები.[82]

რაც შეეხება ჩინეთს, იგი უნიტარული სახელმწიფოა და ამიტომაც მას გააჩნია ორ დონიანი გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისტემა. სახელმწიფო და ადგილობრივი. ჩინეთის განსაკუთრებულობა მდგომარეობს სწორედ ამ სისტემაში პრინციპით „ერთი სახელმწიფო ორი სისტემა".[83]

ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკაში საგადასახადო სისტემას არეგულირებს 1500-მდე ნორმატიული აქტი, რომელიც მიღებულია ფინანსთა სამინისტროსა და სახელმწიფოს ცენტრალური საგადასახადო სამმართველოს მიერ[84]. ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის ერთ-ერთ ძირითად გადასახადს საწარმოთა და ორგანიზაციათა მოგების გადასახადი წარმოადგენს. იგი შედგება ორი დამოუკიდებელი ნაწილისაგან. საერთო-სახელმწიფოებრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი 30%-ს, ხოლო ადგილობრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი- 3%-ს შეადგენს. სპეციალურ ეკონომიკურ ზონებში გამოიყენება 15%-იანი განაკვეთი.[85]

მისასალმებელია ის ფაქტი, რომ ჩინეთში დღგ-ს დაბრუნების სისტემა გამოიყენება საგადასახადო პოლიტიკის ინსტრუმენტად, მთავრობა ახდენს ექსპორტიორებისას დღგ-ს მთლიანადაც დაბრუნების შესაძლებლობას იმ საქმიანობაზე, რომლებზეც განზრახული აქვს გაუწიოს სტიმულირება და არ უბრუნებს იმათ საქმიანობის სფეროებს, რომელიც არ შედის მის ინტერესებში.[86]

რაც შეეხება იაპონიის საგადასახადო სისტემას, იგი მიმართულია დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის სოციალური დაცვის კუთხით. პროგრესიული გადასახადის განაკვეთები არის 10-დან 50 პროცენტამდე, ხოლო დაბეგვრის სუბიექტს 4 ტიპის ოჯახი წარმოადგენს. ესენია: უცოლოები, უშვილო მეუღლეები, ოჯახი ერთი შვილით და ოჯახი ორი და მეტი შვილით. დაუბეგრავი მინიმუმი ბავშვიან ოჯახებზე შეადგენს 15400 აშშ დოლარს, ხოლო

---

[82] სამსონაძე ვ., ამერიკული გადასახადები, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, N7 (91), 2007 http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968 [25.08.2021]

[83] Шепенко Р.А., Налоговое право китая Источники и суббекты: М. Статут, 2004, стр. 20-21

[84] Баженова Е., ведение бизнеса в китае правовые аспекти, Вып. 1, обзор прововой среды для бизнеса, 2015

[85] როგავა ზ., სხიერელი მ., საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი" თბილისი, 2003, გვ.174

[86] Brys B., Tax policy and tax reform in the people's republic of chaina, OECD taxation working papers, no. 18, OECD publishing, 2013 Http://dx.doi.org/10.1787/5k3014dlmnzwen [25.08.2021]

უცოლოებსა და უშვილოებზე - 7700 აშშ დოლარს. სხვა საგადასახადო შეღავათებთან ერთად საშემოსავლო გადასახადის ეს სისტემა ქმნის საშუალოდ 5,8%-იან საშემოსავლო გადასახადის სისტემას, რომლის საფუძველზეც ამ გადასახადისაგან საერთოდ თავისუფლდება შვიდი დასაქმებული იაპონელიდან - ერთი.[87]

საინტერესოა შვედეთის საშემოსავლო გადასახადის სისტემაც. შვედეთში დაბალშემოსავლიანები იხდიან ნაკლებს, ბიუჯეტიდან ღებულობენ მეტს, ხოლო მაღალშემოსავლიანებს ბიუჯეტში შეაქვთ მნიშვნელოვანი თანხები. აქაც მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული სისტემა დაუბეგრავი მინიმუმისა და გამოქვითვების სქემით. ამასთან, რაც ყველაზე საინტერესოა ჩვენი დაბეგვრის სისტემასთან შედარებით შვედეთში ყველა მოქალაქეს აქვს საკუთარი ანგარიშსწორების ანგარიში (პირადი ბარათივით), რომელზეც აღირიცხება მოქალაქის მიერ გადახდილი გადასახადები და ბიუჯეტიდან მიღებული (დაბრუნებული) თანხები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს ხელი მიუწვდება პირის ყველა შემოსავლის წყაროსთან და შესაბამისად, საგადასახადო დეკლარაციის შევსებას და გადასახადების გამოანგარიშებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო. გადასახადის გადამხდელი მხოლოდ ხელმოწერით ამოწმებს მას.[88]

უნდა აღინიშნოს, რომ ევროპის თითქმის ყველა სახელმწიფოში მოქმედებს დაბეგვრის პროგრესული მრავალსაფეხურიანი სისტემა, რომელიც ჰარმონიზებულია დაუბეგრავი მინიმუმისა და სოციალური ხარჯების გამოქვითვების სისტემასთან. ამასთან, პროგრესული გადასახადის შემოღების დროს მნიშვნელოვანია გადასახადების ფისკალური და სოციალური სამართლიანობის ფუნქციების შეთანასწორება (მაღალშემოსავლიანი პირები იხდიან მეტს აბსოლუტური ოდენობის თვალსაზრისით). ამ შემთხვევაში, დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის დაუბეგრაობა ხელს უწყობს გადახდისუნარიანი მოთხოვნის ზრდას და შესაბამისად, ეკონომიკის ზრდას. ვინაიდან ასეთი თანხები პირდაპირ ფულის მიმოქცევის არხებში გადადის.[89]

პროგრესული საგადასახადო სისტემები მოქმედებს სკანდინავიაში, საფრანგეთში, ჩინეთში და კიდევ ბევრ ქვეყანაში. მაგალითად, გერმანიაში

---

[87] ურიდია გ., საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის №10(154), 2012 http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501 [25.08.2021]

[88] ურიდია გ., საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, №10(154), 2012, http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501 [25.08.2021]

[89] იქვე

ყველა ის პირი, ვისი წლიური შემოსავალიც წელიწადში 8130 ევროზე ნაკლებია, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება. ბევრ ქვეყანაში პროგრესული გადასახადით იბეგრება მოგება, უძრავი ქონება, ფუფუნების ძვირადღირებული ნივთები და ა.შ.[90]

მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა განვითარების ნებისმიერ საფეხურზე მყოფი სახელმწიფოს უმთავრესი ამოცანაა. დღესდღეობით არ არსებობს მსოფლიოში სახელმწიფო, სადაც მუდმივად არ დაობდნენ საგადასახადო პოლიტიკის თაობაზე. აღნიშნული განპირობებულია იმით, რომ საგადასახადო სისტემა უნდა ესადაგებოდეს ქვეყნის რეალურ ეკონომიკურ მდგომარეობას და ადეკვატურად უნდა შეესაბამებოდეს მიმდინარე ეკონომიკურ პროცესებს. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო კანონმდებლობა მუდმივ ცვალებადობასა და სრულყოფას უნდა განიცდიდეს.[91]

არსებული სტატისტიკის თანახმად, საქართველოში სოციალური უთანასწორობა თითქმის ყოველწლიურად იზრდება. საქსტატის მონაცემებით, 2016 წელს „ჯინის" კოეფიციენტმა 40 ნიშნულს მიაღწია. ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებიდან საქართველოზე უარესი მაჩვენებელი მხოლოდ რუსეთს აქვს. იმავე 2016 წლის მონაცემებით, საქართველოს მოსახლეობის 21% სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ ცხოვრობს.[92]

მიგვაჩნია, რომ საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული სისტემის შემოღება გამოიწვევს შესაბამის მასტიმულირებელ მაკროეკონომიკურ შედეგებს. კერძოდ, დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობის მაღალი გადასახადებით არ დაბეგვრა ხელს შეუწყობს გადახდისუნარიანი მოთხოვნის ზრდას, სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა სწრაფი და ჯანსაღი ეკონომიკური ზრდის აუცილებელი წინაპირობაა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ანალიზმა გვიჩვენა რომ საქართველოსთვის, რომელიც ფაქტობრივად წარმოადგენს განვითარებად ქვეყანას სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ მყოფი მოსახლეობის დიდი ხვედრითი წონით, მიზანშეწონილია პროგრესული ხასიათის გადასახადების ფართოდ გამოყენება და ამ სფეროში მა-

---

[90] მედია ბიზნესისთვის https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi [25.08.2021]

[91] გაბისონია ი., გაბელია ჯ., საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი „იურისტი"№1, 2016, გვ. 59

[92] მედია ბიზნესისთვის https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi [25.08.2021]

ღალგანვითარებული, ცივილიზებული სახელმწიფოების მდიდარი გამოცდილების გათვალისწინება.

საქართველოს საგადასახადო გარემო კომპლექსურია და სწრაფად ცვალებადი, რაც უარყოფით გავლენას ახდენს ქვეყნის განვითარებასა და სტაბილურობაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე მოქნილი, სამართლიანი და სრულყოფილი საგადასახადო სისტემის შესაქმნელად აუცილებელია დაბეგვრის პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეთანაწყობა, რაც პროგრესული საგადასახადო დაბეგვრის შკალის შემოღებით მიიღწევა. როდესაც საუბარია სოციალური მხარდაჭერის რეალიზებაზე უპირველეს ყოვლისა საჭიროა სახელმწიფომ გაითავისოს იმ ქვეყნების საგადასახადო სისტემა, რომელშიც ძირითადი აქცენტი გაკეთებულია დიფერენცირებული დაბეგვრის გზით, საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთის დაწესებაზე, სხვადასხვა სოციალური ჯგუფების შემოსავლების გამოთანაბრებაზე, აღნიშული კი თავის მხრივ ხელს შეუწყობს საგადასახადო სფეროში თანასწორობისა და სამართლიანობის პრინციპის დაცვას.

II თავი. საგადასახადო სისტემის წარმოშობა და განვითარების ეტაპები

2.1. საგადასახადო სისტემის წარმოშობა და მისი განვითარების ისტორიული ექსკურსი

სახელმწიფოს ჩამოყალიბებისა და მისი არსებობის ერთ-ერთი არსებითი ნიშანია საგადასახადო სისტემა. ქართული სახელმწიფოებრიობის წარმოშობა შორეულ ათასწლეულებში იღებს სათავეს. ძველი ქართული ტომებისა და ტომთა კავშირების შესახებ უცხოელი ავტორები გვაწვდიან ცნობებს. ასევე, მათი მატიანეები გვაუწყებენ რა სახის გადასახადებს აკისრებდნენ ჩვენს წინაპრებს დამპყრობლები. აქედან ვიგებთ, როგორი დიდი გადასახადები დაუწესეს ასურეთმა და ურარტუმ დიაოხსა და კოლხას.

ირანის ბრწყინვალების ხანაში, აქამენიანთა ბატონობის პერიოდში, ჩვენს წელთაღრიცხვამდე VI-IV საუკუნეებში ირანმა დაიმორჩილა სომეხი ტომები და ზოგიერთი სამხრეთით მცხოვრები, ქართველი ტომი. კოლხთა სამხრეთი მეზობელი ტომები (ბექირები და ბიძერები) კოლხებთან უნდა შეკავშირებული იყვნენ სწორედ დარიოსის მიერ იმპერიის სატრაპიებად დაყოფის წინ (ძვ.წ. VI საუკუნის 20-იან წ-მდე), იმ მიზნით, რომ თავი დაეღწიათ სპარსეთის აგრესიისაგან და არ მოხვედრილიყვნენ მის უშუალო შემადგენლობაში (ე.ი. არ გადაქცეულიყვნენ იმპერიის ფისკალურ-ადმინისტრაციულ ერთეულად, მის შემადგენელ ნაწილად).[93]

ჰეროდოტეს მონაცემებით, აქამენიანთა იმპერია 26 პროვინციად ანუ სატრაპიად იყო დაყოფილი. აქამენიანთა მონარქი დარიოსი კი თავის ცნობილ ნაყში როსთემის კლდის წარწერაში იმპერიაში შემავალ 30 პროვინციას ასახელებს. თითოეული პროვინციის მმართველად მონარქი ნიშნავდა მოხელეს, რომელსაც ბერძნები სატრაპს, ხოლო ირანელები ხუთშარბაზს უწოდებდნენ.[94]

კიროსისა და კამბიზის დროს ჯერ კიდევ არ იყო გადასახადის მტკიცედ დარეგულირებული სისტემა, რაც დაფუძნებული იქნებოდა აქამენიანთა იმპერიაში შემავალი ქვეყნების ეკონომიკურ შესაძლებლობებზე. დაქვემდებარებული ხალხები მეფეს უგზავნიდნენ საჩუქრებს, უკიდურეს შემ-

---

[93] ინაძე მ., ძველი კოლხეთის საზოგადოება, თბილისი, 1994, გვ. 48

[94] ჯიჯაშვილი გ., ირანის სახელმწიფო წყობილება, თბილისი, 1990, გვ. 6

თხვევაში, ნატურით იხდიდნენ. დაახლოებით 518 წელს ჩვენს წელთაღრიცხვამდე, დარიოს პირველმა დაადგინა სახელმწიფო გადასახადის ახალი სისტემა. ყველა სატრაპია ვალდებული გახდა გადაეხადა მკაცრად ფიქსირებული ფულადი გამოსაღები დასამუშავებული მიწისა და ნაყოფიერების დონის გათვალისწინებით. [95]

მე-18 სატრაპიაში შედიოდნენ მატიენები, სასპერები და ალაროდიელები, რომელთაც შეწერილი ჰქონდათ 200 ტალანტი. მე-19 სატრაპია 300 ტალანტს იხდიდა. ჰეროდოტე აქ შემდეგ ქართულ ტომებს ჩამოთვლის: მესხები, ტიბარენები, მაკრონები, მოსინიკები და მარები.[96] იგივე ავტორის ცნობების თანახმად, აქამენიდების იმპერიის ადმინისტრაციული დაყოფა, საგადასახადო ვალდებულებებთან ერთად, სამხედრო ბეგარასაც ითვალისწინებდა. ხარკის გარდა, დამორჩილებულ ხალხებს, საჭიროების შემთხვევაში, განსაზღვრული რაოდენობის მეომრებიც უნდა გამოეყვანათ[97].

კოლხების შესახებ ფრაგმენტული, მაგრამ საყურადღებო ცნობები აქვს დაცული ჰეროდოტეს. უნდა აღინიშნოს, რომ „ისტორიის მამის" ინფორმაცია შეზღუდულია მისი ნაშრომის მთავარ მიზანთან კოლხეთის სუსტი კავშირის გამო. ჰეროდოტეს მიხედვით, აქემენიდების იმპერია კავკასიონის ქედამდე ვრცელდებოდა. ამიერკავკასიის მხოლოდ სამხრეთი ნაწილი შევიდა მე-18 და მე-19 სატრაპიის შემადგენლობაში. როგორც ზევით ავღნიშნეთ, თითოეულ სატრაპიას დაკისრებული ჰქონდა განსაზღვრული რაოდენობის გადასახადი. კოლხეთს დარიოს პირველის ადმინისტრაციული რეფორმა არ შეხებია. იგი სატრაპიად არ ჩამოყალიბდა, მაგრამ გარეგნულ შეღავათს არ გაუთავისუფლებია მძიმე ვალდებულებისაგან. ჰეროდოტე წერს: „კოლხებმაც და მათმა მეზობლებმაც კავკასიის მთებამდე დაიწერეს გადასახადი ნებაყოფლობითი საჩუქრების სახით. ეს ხალხი ჩვენს დრომდე ყოველ ხუთ წელიწადში მიართმევენ ას ჭაბუკსა და ას ქალწულს".[98]

ჰეროდოტე გვაუწყებს, რომ დაპყრობილ ქვეყნებში გადასახადის რაოდენობას სპარსელები განსაზღვრავდნენ. გადასახადის ძირითადი სახე იყო

---

[95] История Ирана. М., 1977, 57

[96] ჰეროდოტე. ისტორია, ტ. 1, ბერძნულიდან თარგმნა, წინასიტყვაობა და საძიებელი დაურთო თ. ყაუხჩიშვილმა, თბილისი, 1975, გვ. 226

[97] ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, I ნაწილი, ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, თბილისი, 1998, გვ. 17

[98] ჰეროდოტე. ისტორია, ტ. 1, ბერძნულიდან თარგმნა, წინასიტყვაობა და საძიებელი დაურთო თ. ყაუხჩიშვილმა, თბილისი, 1975, გვ. 227

ოქრო და ვერცხლი. კოლხები კი დამპყრობლებთან ურთიერთობას ახალგაზრდების გაცემით არეგულირებდნენ.

ჰეროდოტეს გადმოცემა ეჭვის ქვეშ აყენებს ანტიკურ მწერლობაში არსებულ ტრადიციას კოლხეთის სიმდიდრის შესახებ. მითოლოგიიდან მოყოლებული კოლხეთი მიჩნეული იყო ოქროთი მდიდარ ქვეყნად. როგორ მოხდა რომ ოქროს მფლობელი ქვეყანა ამჯობინებს ორასი ახალგაზრდის მსხვერპლად შეწირვას? როგორი დიპლომატიაა ეს და ვინ შეიძლება იყოს მისი ავტორი? [99]

კოლხების ქმედება ძნელი ასახსნელია. მდგომარეობას ართულებს მსგავსი გადასახადის იშვიათობა სხვა ხალხებშიც. ერთადერთ ახსნად შეიძლება იმის დაშვება, რომ ,,საჩუქრად" გამზადებულ ახალგაზრდებს კოლხები ტყვეებისაგან აგროვებდნენ.

კოლხების მიერ ძღვენის გაგზავნა სპარსეთში უნდა ითქვას, რომ ფისკალური ატავიზმია-ასეთი პრიმიტიული საგადასახადო სისტემა მხოლოდ კიროს დიდის (ძვ.წ. 558-529 წწ.) დროს არსებობდა. ე.ი. კოლხთა მიერ აქემენიანთა ჰეგემონიის აღიარებას ადგილი ჰქონია ამ მონარქის ზეობაში.[100]

ელინისტურ ხანაში ძირითადი გადამხდელი ფენა იყო სტრაბონისეული მეოთხე გვარი ,,ლაოი" - ნახევრად თავისუფალი მეთემეები. ისინი არ შეიძლება მონებად მივიჩნიოთ ან კიდევ ყმებად. ,,ლაოი" კოლონებსაც არ წარმოადგენდნენ, არამედ ეკუთვნოდნენ პირადად თავისუფალ მიწათმოქმედებს, რომელნიც მიმაგრებული იყვნენ თემზე და ამუშავებდნენ მეფის, დიდებულების, ტაძრებისა და სამხედრო მოახალშენეთა მიწებს, იხდიდნენ ფულად ან ნატურალურ გადასახადებს და ასრულებდნენ ბევრ სხვა ვალდებულებას.[101]

შეიძლება ითქვას, რომ ძველ ქართლში მიწათმოქმედნი, უშუალო მწარმოებელნი იმ საგადასახადო სისტემის მიხედვით, რომელიც ჰქონდათ დაკისრებული სახელმწიფოს მიმართ, ორ ძირითად ჯგუფად იყოფოდნენ: 1. ,,ლაოი, რომელნიც იხდიდნენ ნატურალურ გადასახადებს და ა.შ. და 2. თა-

---

[99] ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, I ნაწილი, ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, თბილისი, 1998, გვ.16

[100] დუნდუა თ., კოლხეთი, იბერია და გარე სამყარო (VI-IV სს.), ,,ქართული დიპლომატია", ტ. 4, თბილისი, 1997, გვ. 269

[101] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. I, თბილისი, 1970 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, გვ. 489

ვისუფალი მიწათმოქმედნი, რომლებიც ასრულებდნენ სამხედრო სამსახურს.[102]

სამეფო ხელისუფლება სამეფო მიწებზე მსხდომი მიწათმოქმედი მოსახლეობის ექსპლოატაციის გარდა სახელმწიფო გადასახადების აკრეფის გზით ექსპლოატაციას უწევდა მოსახლეობის სხვადასხვა ფენებს (თავისუფალ მეთემე მიწისმოქმედთ, ხელოსნებს და სხვ.). გადასახადებს ახდევინებდნენ ვაჭრებსაც. თემი (სასოფლო ან სამოქალაქო, რელიგიურ-ეთნიკური) წარმოადგენდა ასევე ფისკალურ ერთეულს, კოლექტიურად პასუხისმგებელი იყო სახელმწიფოსთვის გადასახადების გადახდისა და სხვა სახელწმიფოებრივ ვალდებულებათა შესრულებაში[103]. ადრეფეოდალურ ხანაში საგლეხო გადასახადები შედარებით მსუბუქი იყო, რადგან საბატონო მამულში მუშაობის დროს გლეხებს მოსავლის მართალია მცირედი (მეათედი), მაგრამ რაღაც ნაწილი მაინც ეძლეოდათ. თუმცა ბუნებრივია, რომ საგლეხო ვალდებულება -გადასახადები თანდათან მძიმდებოდა და ფეოდალურ ურთიერთობათა შემდგომი განვითარება საგლეხო გადასახადების გართულება-დამძიმების ხაზით მიმდინარეობდა.

ახლა განვიხილით ზოგიერთი ტერმინი, რომელთა გარკვევა ხელს შეგვიწყობს ნათლად წარმოვიდგინოთ ძირითად გადამხდელთა სტატუსი. მაგალითად, რას ნიშნავს ბეგარა? „მებეგრე“ ისაა, ვინც გარკვეულ ვალდებულებას - „ბეგარას“ ასრულებს. „ბეგარ“ ირანული წარმოშობის ტერმინია და მომდინარეობს სპარსული გამოთქმიდან ბეკარ („კარ“ - ძირიდან - „მუშაობა“) და „სამუშაოზე წასვლა (გასვლა)“ ნიშნავს. „ბეგარა“, როგორც ქართველებში, ისე სომხებთან[104] იხმარებოდა შრომითი ვალდებულების აღსანიშნავად. მაგრამ ქართულ ძეგლებში, რომლებიც დროის მიხედვით ახლო დგანან „ქართლის ცხოვრების“ ჩვენამდე მოღწეული რედაქციის შედგენის დროსთან, „ბეგარა“ უფრო ზოგადი მნიშვნელობით იხმარება. ასე მაგალითად, XI საუკუნის ნიკორწმინდის ცნობილ სიგელში იხსენიება ნასყიდ მიწაზე („აგარაზე“) „გლეხის“ დასახლება და აღნიშნულია, რომ იგი („გლეხი“) გადაიხდის „ბეგარას“;[105] მეორე ადგილას ნათქვამია, რომ მიწის ნაკვეთი მიეცა, „გლეხს“ „საბეგაროდ“.[106] ამგვარად, „ბეგარა“ გულისხმობს სხვისი მიწით სარგებლობას

---

[102] იქვე: გვ. 490

[103] იქვე: გვ. 653

[104] Агонц Н., Армения в эпоху Юстиниана, спб., 1908, стр. 484

[105] ჟორდანია თ., ქრონიკები, II, თბილისი, 1897, გვ. 46

[106] იქვე: გვ. 48

გარკვეული ვალდებულების (გადასახადის გადახდა და სხვა რამ) შესრულების პირობით.

ტერმინი ჰარკ (ქართ. „ხარკი"), ასევე ირანული წარმოშობისაა. „ხარკი", როგორც ჩანს, ძველისძველი ირანული ტერმინია, რომელიც ირანიდან უკვე აქემენიდურ ხანაში შეუთვისებია არაბულ ენას. ფალაურში იგი მიწაზე გაწერილ გადასახადს აღნიშნავს.

სომხურში, ქართულის მსგავსად, ეს ტერმინი ზოგჯერ უფრო ფართო მნიშვნელობით, არა მარტო გადასახადის, არამედ შრომით ვალდებულების აღსანიშნავადაც იხმარებოდა. ჰარკ ან მარდაჰარკ ძველ სომხურში იხმარება შრომითი ვალდებულების აღსანიშნავად, თუმცა ჰარკ იმავე დროს აღნიშნავდა მიწაზე გაწერილ გადასახადსაც. „ხარკის" ხმარება შრომითი გადასახადის აღსანიშნავად უცხო არ იყო ძველი ქართული ლიტარატურისათვისაც. ბიბლიის ქართულ ტექსტში, „მეფეთა III წიგნში", რომელშიც უხვადაა წარმოდგენილი სამეფო სამუშაოებთან დაკავშირებული ტერმინოლოგია, ტერმინი „ხარკი" ნახმარია შრომითი ვალდებულების შესასრულებლად გამოყვანილი მუშაკების აღსანიშნავად. [107]

ადრეფეოდალურ ხანაში „კომლი" და „ფუმე" გარკვეულ დროს ერთმანეთს, რომ ემთხვევა ამის მოწმობაა არაბთა მიერ აღმოსავლეთ საქართველოში მოსახლეობაზე გაწერილი „ჯიზია", რაც კომლობრივ იყო გადაკვეთილი. „დაცვის სიგელით" გაფორმებული არაბ-ქართველთა ხელშეკრულება კრძალავდა კომლების შეერთებას ან დაყოფას გადასახადის ოდენობის შეცვლის მიზნით, ე.ი. საგადასახადო ერთეულად ამ დროს მიჩნეულია კომლი, მაგრამ კომლი იმდენადაა საგადასახადო ერთეული, რამდენადაც ის სამეურნეო ერთეულია, ე.ი. ფუმეა. [108]

„ჯიზია" ძველთაძველი საგადასახადო ინსტიტუტია და სხვადასხვა დროს სხვადასხვა მნიშვნელობით იხმარებოდა. სასანურ ირანში (226-642 წწ.) ის წარმოადგენდა ისეთ გადასახადს, რომლითაც იბეგრებოდა პიროვნებაც და ყოველგვარი უძრავ-მოძრავი ქონებაც, ე.ი. ერთდროულად ჯიზიაც იყო და ხარაჯაც. ასეთი ჯიზიით იბეგრებოდა მოსახლეობის გარკვეული ნაწილი, ძირითადად ებრაელები, ქრისტიანები, ზოროასტრები (ზოროასტრული რელიგიის მიმდევარნი) და ინდუსები. გადასახადი იყო ყოველწლიური და აიღებოდა წელიწადში ერთხელ ფულით, ნატურით ან ფულითაც და ნატური-

---

[107] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. I, თბილისი, 1970 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, გვ. 599

[108] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. II, თბილისი, 1973, გვ. 338

თაც. მისი ოდენობა განისაზღვრებოდა იმის მიხედვით, თუ ვინ რა შეძლების იყო. ასე რომ, სასანურ ირანში ჯიზია ერთგვარ კომბინირებულ, ანუ შერეულ გამოსაღებს წარმოადგენდა.[109]

ზოგადად, „ჯიზია“ სულადი გადასახდი იყო, რომლითაც ყურანის IX სურის 29-ე ლექსის ანუ აიათის თანახმად მუსლიმები ბეგრავდნენ ყველა სხვა სარწმუნოების დაპყრობილ ხალხებს მათი მორჩილება-დამცრობისა და საკუთარი სუვერენულობის ჩვენების მიზნით. ჯიზიას გადახდით დაპყრობილ-დამცრობილი თავის რელიგიურ მრწამსს ინარჩუნებდა. მაშასადამე, ის იყო არა მარტო „დამცირების“ სიმბოლო, არამედ „გამოსასყიდი“ გადასახადიც. [110]

არაბები გარდა იმისა, რომ საქართველოში უცვლელად ტოვებდნენ პოლიტიკურ - ეკონომიკურ სისტემასა და რელიგიას, მოსახლეობას ბეგრავდნენ მხოლოდ ერთი ან ორი სახის გადასახადით: ჯიზიით, ანუ სულადი გადასახადით და ხარაჯით, ე.ი. მიწაზე შეწერილი გადასახადით.[111]

ამავე დროს არაბი სარდლის ჯარაჰის განკარგულებით თბილისის ახლოს არსებული ვენახები და წისქვილები იბეგრებოდნენ ერთდროული გადასახადით წელიწადში 100 დირჰემის ოდენობით. გარე კახეთს არაბებისათვის უნდა ეხადა ნატურალური გადასახადი სოფლის მეურნეობის პროდუქტების სახით.[112]

„შედარებით მეტი ინფორმაციაა შემონახული შუა საუკუნეების ფეოდალური და შემდგომი პერიოდის საქართველოში გადასახადების შესახებ. ფეოდალური ხანის საქართველოში ჩამოყალიბებული სახით არის წარმოდგენილი საგადასახადო სისტემა, რომლითაც სახელმწიფო ხელისუფლება და ფეოდალები გადასახადების მეშვეობით აკუმლირებას უკეთებდნენ ფინანსურ რესურსებს, რათა დაეფინანსებინათ აუცილებელი ღონისძიებები, ურომლისოდაც ფეოდალურ სამთავროებს არსებობა არ შეეძლო“.[113]

საერთოდ, ფეოდალიზმის ეპოქაში ფეოდალური რენტის სამი ფორმა არსებობდა: შრომითი, ნატურალური და ფულადი. შრომითი გადასახადი დამახასიათებელია ადრეფეოდალური ხანისათვის, ნატურალური- განვითა-

---

[109] სილაგაძე ბ., არაბთა ბატონობა საქართველოში, თბილისი, 1991, გვ. 77

[110] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. III, თბილისი, 1979 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, გვ. 13

[111] სილაგაძე ბ., არაბთა ბატონობა საქართველოში, თბილისი, 1991, გვ. 63

[112] იქვე: გვ. 77

[113] მესხია ი., ბასილია რ., საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები, თბილისი, 2001, გვ. 71

რებული ფეოდალიზმის ხანისათვის, ხოლო ფულადი - ფეოდალურ ურთიერთობათა რღვევის პერიოდისათვის. მაგრამ, როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაშია აღნიშნული, წმინდა ფორმით გადასახადის ეს სამი სახე მხოლოდ ეკონომიკურ თეორიაში არსებობს. სინამდვილეში კი გადასახადის ეს სახეები მეტნაკლებად წარმოდგენილია ყველა ეპოქაში, ოღონდ იმ განსხვავებით, რომ დომინირებული მდგომარეობა უკავია ერთ-ერთს. ადრეფეოდალურ ხანაში, როგორც წესი, გაბატონებულია შრომითი რენტა, ნატურალური რენტის გაძლიერება ფეოდალური ურთიერთობის განვითარებულ სტადიაში შესვლას ნიშნავს, ხოლო ფულადი რენტა ფეოდალიზმის რღვევის პერიოდში ძლიერდება. მაგრამ თანაარსებობაც არ არის გამორიცხული.

პირველი სამართლებლივი დოკუმენტი, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხები, არის მანდატურთ-უხუცესი ბექასა და მისი შვილიშვილის აღაბუღა ათაბაგ ამირსპასალარის „სამეფოის წიგნი“. ამ საკანონმდებლო აქტში ხაზგასმულია, რომ ქვეყნის ეკონომიკის წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების, თავადების (ბატონების) ინტერესთა დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია, ხოლო ის ფიზიკური პირები, რომელთა მიზანია მიწის დამუშავება, მებატონეს უხდიან მიწის რენტას.[114]

ფეოდალურ საქართველოში გამოიყენებოდა ისეთი ტერმინები, როგორიცაა ხარკი, ზუერი, ბაჟი, ქირა, ტვირთის ხარკი. ზუერი პირველად მოხსენიებულია სახარების ქართულ თარგმანში, საგულისხმოა, რომ მებაჟე ნახსენებია ბიბლიაშიც. გადასახადების აკრეფას განაგებდა საგანგებო მოხელე - ბურტა, ხოლო შემდეგ მეჭურჭლეთუხუცესი. ქართულ წყაროში გამოთქმა „ბაჟი“ პირველად მე-11 საუკუნეში გვხვდება. ესაა გიორგი მეორის სიგელი შიო მღვიმის მონასტრისადმი (1072-1089). გადასახადს აწესებდა ბატონი და ძირითადი გადამხდელები ყმები იყვნენ. ქართული სამართლის ძეგლის, ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნის 258-ე მუხლის მიხედვით „ყმის ყველაფერი ბატონის არის“. გადასახადები დაწესებული იყო, აგრეთვე საქონლის შემოტანაზე, რომელიც შემოსავლის მნიშნელოვან წყაროს წარმოადგანდა.[115]

IX-X საუკუნეების საქართველოში სავარაუდებელია აგრეთვე ფულადი გადასახადის არსებობაც, თუმცა ამ დროს წყაროებში პირდაპირი მითითება ფულად რენტაზე არ მოიპოვება. ამ ვარაუდის უფლებას იძლევა ადრეფეო-

---

[114] გახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე, თბილისი, 2007. გვ. 49

[115] ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, დისერტაცია, ბათუმი, 2012, გვ. 20

დალური ხანის და, განსაკუთრებით, IX-Xსს. საქართველოში ფულის შედარებით ფართოდ გავრცელება და აგრეთვე VII-VIII საუკუნეებში ფულადი გადასახადის არსებობა.

თუ ფეოდალურ საქართველოში ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე გაბატონებული იყო რენტის პირველი ორი სახე, გვიანდელ საქართველოში სასაქონლო ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე ბატონყმური მეურნეობა გლეხისაგან ითხოვდა ფულად რენტას, ფულად გადასახადს.[116]

როგორც ზევით ავღნიშნეთ, VIII საუკუნის 50-იანი წლებიდან არაბებმა ქართლის მოსახლეობას ფულადი გადასახადი დააკისრეს (თითო დინარი კომლის თავზე). ეს გარემოება უფლებას იძლევა ვივარაუდოთ ამ დროს ჩვენში ფულადი გადასახადის არსებობა. წინააღმდეგ შემთხვევაში არაბებს გაუძნელდებოდათ მოსახლეობაზე ერთბაშად ფულადი გადასახადის გაწერა. როგორც ცნობილია, ქართველები ირანალებსაც ხარკს ფულით უხდიდნენ. ფულის ფართო მიმოქცევაზე მიუთითებს VIII-X საუკუნეების საქართველოში არაბების მიერ ადგილობრივი ფულის მოჭრა, ხოლო ფულადი მეურნეობის ზრდაზე - X საუკუნეში საკუთრივ ქართული ფულის მოჭრა ჯერ ტაოს მეფე დავით კურაპალატის, ხოლო შემდეგ გაერთიანებული საქართველოს პირველი მეფის, ბაგრატ III-ის მიერ. [117]

ფეოდალური საქართველოს პოლიტიკური გაერთიანების შემდეგ საყოველთაო მოვლენად იქცა წისქვილის გადასახადი. წისქვილით სარგებლობისას გლეხი ვალდებული იყო საფქვავის გარკვეული ნაწილი დაეტოვებინა მეწისქვილისათვის, რომელიც მის განსაზღვრულ ოდენობას წისქვილის მეპატრონე ფეოდალს უხდიდა. წისქვილიდან შემოსულ გადასახადებს ფეოდალისათვის საგრძნობი შემოსავალი მოჰქონდა.[118]

XI-XII საუკუნეებში გვხვდება ფაქტები, როდესაც მონასტერი მეწისქვილეს ათავისუფლებს გადასახადისაგან. ასეთ შემთხვევაში მეწისქვილე მონასტრის წინამძღვარს, როგორც საკუთარ პატრონს, წელიწადში ერთხელ ძღვენს მიართმევდა - სამ სქელ პურს და ერთ კორჩხალა ღვინოს. ამით ამოიწურებოდა მეწისქვილის ვალდებულება ფეოდალის წინაშე.

---

[116] მესხია ი., გოცირიძე მ., ლელაძე რ., საგადასახადო ქრესტომათია, დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო მოხელეთა ატესტაციისათვის, თბილისი, გვ. 73

[117] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ნარკვევები, ტ. II, თბილისი, 1973, გვ. 363

[118] ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. II, თბილისი, 1965, გვ. 45

საერთო საქმედ ითვლებოდა „წყლის კაზმვა“. გლეხი, რომელიც „წყლის კაზმვით“, ე.ი. წყლის არხისა და რუს მოვლა-პატრონობით იყო დაკავებული, თავისუფლდებოდა სხვა ყოველგვარი სახელმწიფო და საფეოდალო გადასახადებისაგან.[119]

სოფლის მოსახლეობის საგადასახადო ჩამონათვალში შედიოდა აგრეთვე მეფის რომელიმე მოხელის გამასპინძლება-რჩენა დროის გარკვეულ მონაკვეთში. მაგალითად, სოფელი აგარა (შიდა ქართლში) მოვალე იყო ერთი დღე-ღამე შეენახა მეფის ბაზიერები.

სოფელში ჩამდგარ ბაზიერთა გამასპინძლებაში აგარელებს ეხმარებოდნენ მეზობლად მდებარე სოფლების - სხალტბისა და წყალშატროანის მცხოვრებნი. ზოგიერთი სოფლის გადასახადს მონადირეთა შენახვა შეადგენდა. ასეთ სოფელს „მონადირეთა სადგომი“ ერქვა. ერთ-ერთი ასეთი იყო სოფელი ქანდა (შიომღვიმის სიახლოვეს).

სამეფო მოხელის, საეკლესიო პირის თუ სოფლის მფლობელი ფეოდალის მიღება-გამასპინძლება გლეხის გადასახდის ერთ-ერთი სახეობა იყო და მას შედგომა ეწოდებოდა. სამონასტრო სოფელს გადასახადად ეკისრებოდა მონასტრის სტუმრების-მეფისა და მისი მხლებლების გამასპინძლება, პურისა და ღვინის სათანადო ოდენობით გამოღება . საკომლო ყოველ გლეხს პატრონისაგან ჰქონდა მიჩენილი. საკომლო ამავე დროს საგადასახადო ერთეულიც იყო.

ზოგ სოფელში ცხოვრობდა სოფლის მესაკუთრე ფეოდალიც. მის საცხოვრებელს „საჯდომი სახლი“ ერქვა და საცხოვრებელ და სამეურნეო ნაგებობათა მთელ კომპლექსს წარმოადგენდა.

აზნაური თავის სასახლიდან განაგებდა სოფელს. ამ საქმეში მას მოხელეთა მთელი შტატი ეხმარებოდა. ძირითადი მოხელე მამასახლისი იყო. მამასახლისი აწესრიგებდა სოფელზე გადასახადების შეწერა-აკრეფის საქმეს.[120]

ფეოდალური ქალაქის აპარატის შენახვა ქალაქის ქვედა ფენებს აწვა ზურგზე. მოურავის (ქალაქის ამირას) სასარგებლოდ მშრომელი მოსახლეობისაგან იკრიფებოდა გადასახადი-სამოურავო. ციხისთვის სასარგებლოდ დაწესებულ გადასახადს საციხისთავო ეწოდებოდა. გარდა ამისა, ცალკე იკრიფებოდა გადასახადი საციხო, რომელიც ციხესიმაგრის მოვლა-შეკეთებისათვის იყო გამიზნული. მსგავსი გადასახადები იყო დაწესებული ქალაქის

---

[119] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. III, თბილისი, 1979, გვ. 45

[120] ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. II, თბილისი, 1965, გვ. 37

სხვა მოხელეებისთვისაც. ქალაქის ვაჭრულ-ხელოსნური მოსახლეობა, ცხადია, სხვა გადასახადებსაც იხდიდა, რომლებიც ქალაქისა და მეფის საჭიროებისათვის იხარჯებოდა.

ვაჭრებისა და ხელოსნების აღნიშნული გადასახადებისაგან განთავისუფლება შესაძლებელი იყო მხოლოდ მეფის ბრძანებით. მეფეზე იყო დამოკიდებული აგრეთვე ქალაქში შემოტანილი საქონლის ბაჟისაგან განთავისუფლებაც.[121]

ფისკალურ მოხელეთა ზოგადი სახელები იყო „მაწყინარი", „მესახმარი" და „მენუკვარი". სამივე ეს ტერმინი მომდინარეობს თვით გადასახადის ზოგადი სახელისაგან. მაწყინარი-წყენისაგან (წყაროები გლეხზე გადასახადის დადებას „წყენას" უწოდებდნენ. მესახმარე მომდინარეობს სიტყვა „სახმარისაგან", რაც ნიშნავს ზოგად სახელს სოფლის მეურნეობის სხვადასხვა პროდუქტზე დადებული გადასახადისას, რისი მოხმარებაც შეიძლება, ხოლო ტერმინი „მენუკვარი"- „ნუკვასაგან", რაც თხოვას ნიშნავს. გლეხის გადასახადიც თხოვას გულისხმობს[122] .

XII-XIII საუკუნეებში ძირითადი სახელმწიფო გადასახადი ხარაჯა ჩანს. ამ გადასახადის ამკრებს კი მოხარაჯე ეწოდება. გარდა მიწაზე დადებული გადასახადისა, არსებობდა აგრეთვე საქმიანობაზე დადებული გადასახადიც. ვგულისხმობთ ქალაქის მოსახლეობაზე დადებულ გადასახადს. ქალაქის მოსახლეობა - ვაჭარ-ხელოსნები - სახელმწიფოს ყმებად ითვლებოდნენ და მოვალენი იყვნენ თავიანთი შრომის შედეგის ნაწილი სახელმწიფოსთვის ეხადათ. ამიტომაც ქალაქებიდან სახელმწიფოს დიდძალი შემოსავალი შემოსდიოდა. აქვე აღვნიშნავთ, რომ გადასახადებით შეგროვილი შემოსავალი არ იყო ყოველთვის ერთნაირი. სამეფო ხელისუფლება ზოგ სამონასტრო მამულს თუ ცალკეულ ფეოდალს შეუვალობას ანიჭებდა; ამით სახელმწიფო ხაზინაში გადასახადებით შექმნილი შემოსავალი მცირდებოდა.[123]

შეუვალობა (იმუნიტეტი) იმას გულისხმობდა, რომ ამ ფეოდალის ყმა-მამულში, ანდა საგამგეოდ ბოძებულ ტერიტორიაზე, სახელწმიფო გადასახადების აკრეფის უფლება ან შეძლება, სასამართლოს ზოგიერთი საქმის წარმოების უფლებაც, მხოლოდ მას ჰქონდა მინიჭებული, იქ მეფის მოხელეები ვერ შევიდოდნენ. გადასახადებისაგან ხშირად ასეთი პიროვნება განთავი-

---

121 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. III, თბილისი, 1979, გვ. 123

122გერძნიშვილი მ., გლეხთა გამოსაღებები XI-XIII სს. საქართველოში, ივ.ჯავახიშვილის სახ. ისტორიის ინსტიტუტი, ტ. VII, თბილისი, 1963, გვ. 131

123 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. III, თბილისი, 1979, გვ. 368

სუფლებული იყო. ორივე შემთხვევაში თვით ეს ფეოდალი იყო სახელმწიფოს წარმომადგენელი თავის მიწა-წყალზე. ამრიგად, ცენტრი უნაწილებდა რა საჯარო უფლებებს ამით ფეოდალის მამული იქცეოდა პოლიტიკურ უჯრედად, სადაც კერძო და საჯარო უფლებრივობა ერწყმოდა ერთმანეთს. რა საკვირველია, შეუვალობა გარკვეულად ხელს უწყობდა მამულის დამოუკიდებელ ინიციატივას.[124]

მონღოლთა ბატონობის დროს ახალი საგადასახადო ვალდებულებები დაემატა ქართულ მოსახლეობას. კერძოდ, მალი ეწოდებოდა სოფლის მეურნეობაზე დადებულ გადასახადს. იგი იკრიფებოდა, როგორც ნატურით, ისე ფულით. ყაფჩერი ქართულად „საბალახე" - იკრიფებოდა პირუტყვიდან - ყოველ ას სულზე ერთი სული. ულუფას ქართველები „ძღვენსაც" უწოდებდნენ. ის განკუთვნილი იყო მონღოლი მოხელეების სასარგებლოდ. ტამღა (დამღა) იყო სავაჭრო გადასახადი 3 პროცენტის რაოდენობით. საიამე ითვალისწინებდა როგორც შრომით, ისე ნატურით ვალდებულებას.

ნემარი წარმოადგენდა არარეგულარულ გადასახადს, რომელსაც სახელმწიფო კრებდა მაშინ, როცა მას დამატებითი ხარჯი მოსდიოდა ან ფული ესაჭირეობოდა. ასევე იყო გადასახადები თარხნი, თერნაგირი, საელჩო, ბაჟი და ა.შ.

საქართველოს სამეფო-სამთავროებად დაშლის პერიოდში მფლობელი წოდება შეეცადა „ცბიერი და ოსტატური ხერხით" დანაკლისის შევსებას; ბეგარა-გადასახადები ყმა გლეხთა საბეგრო გარიგების საბუთებში ისევ ისე უცვლელი რჩებოდა, მაგრამ საგადასახადო საწყაო-საზომების ტევადობის გადიდებით ფეოდალები აღწევდნენ შემოსავლის გაზრდას .

XV საუკუნის შუა წლებიდან მოყოლებული უკვე საბუთებში ლაპარაკია ერთი და იგივე საწყაოების ძველსა და ახალ ზომებზე. მაგალითად, ღვინის საწყაოთა შორის დასახელებულია „ცოტა კოკა", ანუ „პირველი საწყაო", რომელიც ძველად იხმარებოდა, ხოლო ამათ გვერდით იხსენიება „დიდი კოკა", გადიდებული ლიტრა, რომელიც ახლად შემოუღიათ. ზედმეტის გამოძალვას ფეოდალები ზოგჯერ დიდი მოსავლიანობის ან გაჭირვების მომიზეზებით ახდენდნენ. გლეხობას ისღა დარჩენოდა, რომ მებატონეებისათვის პირობა დაედებინებინა საზომების გამოუცვლელობისა და გაუდიდებლობის შესახებ.

---

[124] იქვე: გვ. 786

გლეხთა საგადასახადო ტვირთის დამძიმება XV საუკუნეში იმ მხრივაც მომხდარა, რომ შემოიღეს ახალ-ახალი სახის გადასახადები. უკვე ძველ გადასახადს ახლისაგან განასხვავებლად მთავარს, ანუ „თავბეგარას“ უწოდებდნენ. ახალი სახის სახელმწიფო გადასახადები უმთავრესად მონღოლურ სახელებს ატარებდა. მაგალითად, „ულუფა“, „ულაყი“, „მალი“. კარგად ჩანს, რომ მონღოლების ბატონობის გადავარდნის შემდეგ ზოგი გადასახადი ქართულ გადასახადად იქცა.[125]

ეკონომიკური დაქვეითებისა და ხშირი ომიანობის პირობებში XVI-XVII საუკუნეების საქართველოში, როცა ბატონყმურმა ურთიერთობამ განსაკუთრებით მწვავე ხასიათი მიიღო, გლეხის მეურნეობა ვერ იძლეოდა გაფართოებული კვლავწარმოების საფუძველს. საგლეხო მამულის ეკონომიკური შესაძლებლობა უაღრესად შეზღუდული იყო. ხშირი იყო მოუსავლიანობა და შიმშილობა. მრავალგვარი გადიდებული საბატონო და სახელმწიფო ბეგარა-გადასახადები გლეხის შემოსავლის უდიდეს ნაწილს ითქვიდა. სამეგრელოს სამთავროში დაბალ სოციალურ ფენას წლიური სარჩო არ ყოფნიდა და როგორც კი პირველი ხილი შემოვიდოდა, „აღარავინ თავის ოჯახში არას ხარშავდა და ყველას თავი უნდა ერჩინა იმ ხილით, რომელსაც იშოვიდა მინდვრად ან ბაღებში“ - აღნიშნავდა არქანჯელო ლამბერტი.[126]

როგორც დავინახეთ გადამხდელთა ძირითად ფენას გლეხობა წარმოადგენდა, რომელიც თავის მხრივ სხვადასხვა ჯგუფად იყოფოდა: მსახური, მებეგრე-მოყალნე, დაბალი სამღვდელოება, ხელოსნები და წვრილი ვაჭრები. გლეხს ამ დროისათვის დიდი ხანია დაკარგული აქვს ეკონომიკური და პირადი დამოუკიდებლობა, სამუდამოდ მიმაგრებულია მებატონის მიწაზე, საიდანაც ბატონის ნებართვის გარეშე წასვლა არ შეუძლია. გლეხები განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან იმით, თუ ვის ეკუთვნის, რა უფლებრივ დამოკიდებულებაში არიან ბატონთან და, რა თქმა უნდა რა ქონების მფლობელნი არიან.

მცირემიწიანი და უმიწო გლეხების წარმოშობამ გამოიწვია მიწების საღალოდ გაცემა.

მცირემიწიანი გლეხები საღალოდ ამუშავებენ მეორე ბატონის მიწას. იყო ფაქტები, როცა ერთი გლეხი ორ ბატონს ემსახურებოდა; ერთს პირადი დამოკიდებულებიდან გამომდინარე, მეორეს კი მიწის ჭერასთან დაკავშირე-

---

[125] იქვე: გვ. 745

[126] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. IV, თბილისი, 1973, გვ.169

ბით გადასახადებს უხდიდა. ბატონის ნებართვით გლეხი ხშირად ყიდდა მიწას, რომელსაც თან მიჰყვებოდა გადასახადი და, ამდენად მიწის პატრონი - ფეოდალი არაფერს კარგავდა.[127]

XVIII საუკუნის მეორე ნახევარში მებატონეებმა დაიწყეს გლეხთა საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა, შემოიღეს დავთრები, ადგენდნენ ყმათა სიებს და სხვ[128]. უშუალო მწარმოებლებიდან მსახურები გარკვეულ პრივილეგიურ ფენას წარმოადგენდნენ. ბატონის მიმართ მათი მთავარი გადასახადი „საპატიო სამსახური", ლაშქრობა - მხლებლობა და მასპინძლობა იყო. ერთ-ერთ მთავარ გადასახადს ,,სამასპინძლო" წარმოადგენდა, რომელსაც ზოგან ძღვენი ან ხადილი, ან კიდევ პურის ჭამა თუ საპურობო ერქვა. წინა პერიოდში ეს გადასახადი ბატონის სტუმრობასა და გამასპინძლებას გულისხმობდა, შემდეგ კი თანდათან ნატურალურ გადასახადად გადაიქცა, თუმცა ეს გადასახადი ძველი მნიშვნელობითაც გვხვდება XVII საუკუნეში.

XVI საუკუნეში სამეგრელოს სამთავროს სოფ. ნაჟანეულის ნუსხის მიხედვით მსახურის გადასახადს შეადგენდა „ლაშქრობა და სამსახური და კარგი პურის ჭმევნა. კარგის საკლავებითა...[129] საყაფლანიშვილოს XVII საუკუნის ბოლოსა და XVIIIს-ის დავთარში ვკითხულობთ ,,თარხანს (= მსახურს - ი.გ) კაის კვამლზე სამასპინძლო - ცხვარი ორი, პური კოდი სამი, ქერი კოდი სამი, ქათამი ორი, ერბო სტილი ათი, მარილი ლიტრა ერთი". ეს გადასახადი დაკისრებული ჰქონდა ,,მთელ საკომლოს", ნახევარ საკომლოს კი - ამის ნახევარი. გვხვდება შემთხვევები, როცა მსახურს ზემოდასახელებული გადასახადების გარდა - ე.ი. ლაშქრობა-სამსახურისა და სამასპინძლოს გარდა - აკისრია სხვა გადასახადიც, რომელიც მოყალნე-მოინალისათვის არის დამახასიათებელი. ასეთ მსახურებს სამეცნიერო ლიტერატურაში დაბეგრილ მსახურებს უწოდებდნენ.

დაბეგრილი მსახურები XVI საუკუნეში გვხვდებიან. მაგალითად, დასავლეთ საქართველოში ძირითად გადასახადზე დამატებულია საკლავი, რომელიც მოინალეს გადასახადად ითვლებოდა. მაგრამ ასეთი მსახურები XVI საუკუნეში ცოტაა, XVII საუკუნეში კი გაცილებით მეტია, თანაც გადასახადი დამძიმებულია - საკლავს დაემატა აგრეთვე „ყანის შველა" და „ყურ-

---

[127] იქვე: გვ. 189

[128] იქვე: გვ. 539

[129] მუსხელიშვილი ლ., დასავლეთ საქართველოს გლეხობის სოციალურ-ეკონომიკური კატეგორიები XVI-XVII საუკუნეებში, ენიმკის მოამბე, V-VI, თბილისი, 1940, გვ. 312

ძნის კრეფა."[130] ქართლის 1689 წლის სათარხნოს წიგნით მსახურის გადასახადს ბარვა და მკა წარმოადგენდა. ეს მსახური იმთავითვე საინტერესოა, რომ ის თავისი მამულითა და თავისივე ნებით მისულა ბატონთან, რომელსაც იგი მსახურად გაუთარხნებია და თან „ზვრის ბარვა და ხოდაბუნის მკა" დაუკისრებია.

მაგრამ სამაგიეროდ სამასპინძლო გადასახადისაგან გაუთავისუფლებია. დაბეგრილი მსახურები ქართლში უფრო მცირე რაოდენობით გვხვდებიან, ვიდრე დასავლეთ საქართველოში. თანაც, დაბეგრილი მსახურები იქ, უფრო გვიან, დაახლოებით XVII საუკუნის II ნახევრიდან უნდა ჩნდებოდნენ. ანალოგიური მდგომარეობა ჩანს კახეთშიც. მსახურებს სახელმწიფო გადასახადი ჰქონდათ დაკისრებული ლაშქრობისა და სურსათის სახით. მაგრამ არსებობდნენ ისეთი მსახურებიც, რომლებიც განთავისუფლებულნი იყვნენ ან ერთი, ან მეორე გადასახადისაგან, ზოგიერთ შემთხვევაში კი ორივესაგან ერთად და მხოლოდ თავისი ბატონის „სამსახური" ადევთ.[131]

მსახურის მდგომარეობა XVI-XVII საუკუნეებში წინა საუკუნეებთან შედარებით დამძიმებულია. ამ ვითარებამ გამოხატულება პოვა მსახურის სისხლის ფასის შემცირებაშიც. ბექა-აღბუღას სამართლის მიხედვით მსახურის სისხლი 1000 თეთრია, გლეხის კი 400[132] ე.ი. მსახურის სისხლი გლეხის სისხლზე ორნახევარჯერ მეტია. ვახტანგის სამართალში კი მსახურის სისხლი 24 თუმანია, გლეხისა - 12[133] , ე.ი. ორჯერ მეტია.

მეფეს და ფეოდალებს დიდი ზვრები ჰქონდათ. შულავერსა და თეთრ წყაროში მეფის ზვარში რთველის დროს დღეში იხარჯებოდა 100 ჰური, 12 ჩაფი ღვინო, 2 კოდი ქერი და სხვა[134]. ამ ცნობის მიხედვით ივ. ჯავახიშვილმა დაადგინა, რომ მეფის აღნიშნულ ზვრებში რთველის დროს ყოველდღიურად 50-100 მუშახელი ყოფილა დასაქმებული. დიდი ზვრები ჰქონდათ ცალკეულ თავადებსაც. ქვემო ქართლში ყაფლანიშვილთა სათავადოს 10 სოფლის ზვრებიდან 1690 წელს მიუღია 616 საპალნე ტკბილი, ხოლო 1691 წელს - 808 საპალნე.[135] იმავე ყაფლანიშვილის მეურნეობის მაგალითზე შეიძლება წარმოდგენა ვიქონიოთ თავადისა და მისი ყმა გლეხების მეურნეობათა თანაფარდობის შესახებ. ზემოთ მოყვანილი ცნობით, აღნიშნული სათავადოს

---

[130] იქვე: გვ. 284

[131] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. IV, თბილისი, 1973, 193

[132] ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. I, თბილისი, 1963, გვ. 428

[133] იქვე: 489

[134] ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. II, თბილისი, 1965, გვ. 257

[135] ჟორდანია თ., ქრონიკები, II, თბილისი, 1897, გვ. 443

ღვინის შემოსავალში 7 სოფლის გლეხებისაგან კულუხის სახით მიღებული ტკბილი შეადგენდა: 1690 წელს - 117 საპალნეს, ხოლო 1691 წელს დაახლოებით 119 საპალნეს. თუ დავუშვებთ, რომ კულუხი შეადგენდა მოსავლის 1/6 ნაწილს, გამოდის, რომ სათავადოს საბატონო ზვრებისა და ყმა გლეხთა ვენახების შემოსავალი და მაშასადამე, მოცულობაც დაახლოებით თანასწორი ყოფილა.[136]

XIX საუკუნის დასაწყისში რუსეთის ვერაგული პოლიტიკის შედეგად ჯერ ქართლ - კახეთის და შემდეგ იმერეთის სამეფო იმპერიის შემადგენლობაში შევიდა. გაუქმდა ასწლოვანი ქართული სახელმწიფოებრიობა და ქართველი მოსახლეობა ახალ საგადასახადო სისტემაში აღმოჩნდა.

2.2. საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის გადასახადები (1918-1921)

1918 წლის 26 მაისს ასრულდა ქართველი ხალხის დიდი ხნის ოცნება - საქართველოს ეროვნულმა საბჭომ საქართველო დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ გამოაცხადა. იმ იდეალმა, რომლისათვისაც დიდი ხნის განმავლობაში იბრძოდა ეროვნულ-განმათავისუფლებელი მოძრაობა ხორცი შეისხა. საქართველო როგორც დამოუკიდებელი რესპუბლიკა აღსდგა თავის უფლებებში.

საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის ხელისუფლება დამოუკიდებელი სახელმწიფოს მშენებლობის პროცესში სერიოზულ პრობლემებს წააწყდა. პირველ რიგში ეს იყო: მოშლილი მრეწველობა, გაჩანაგებული სოფლის მეურნეობა, დაქვეითებული საშინაო და საგარეო ვაჭრობა, გარესამყაროსაგან იზოლაცია, ენერგეტიკული კრიზისი, უმუშევრობა, ინფლაცია, შიმშილი, რუსეთის მიერ დამკვიდრებული ეკონომიკის მართვის სისტემისა და ჩამორჩენილი ეკონომიკური აზროვნების გადმონაშთები, ბოლშევიკების ანტიეროვნული და ანტისახელმწიფოებრივი საქმიანობა და ყოველივე ამის შედეგი დაცარიელებული ხაზინა.

საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის მმართველ ძალის - ქართული სოციალ - დემოკრატიის მენშევიკური ფრთის სურვილი იყო ქვეყანას გაევლო განვითარების კაპიტალისტური გზა, რომელიც საფუძველს მოამზადებდა მომავალი სოციალიზმისათვის. ფაქტობრივად ეს იყო დემოკრატიული სოციალიზმის ევროპული მოდელი, რომელიც ძირითადად ეფუძნებოდა

[136] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. IV, თბილისი, 1973, გვ. 174

და ეფუძნება სამ მთავარი ფუნქციას - სახელმწიფოს, დიდი ბიზნესისა და პროფკავშირების ჰარმონიულად თანამშრომლობის პრინციპებს [137] ხელისუფლების მიერ აღებული ეს კურსი აბსოლუტურად ჯდებოდა ქვეყნის სამომავლო განვითარების პერსპექტივაში და საქართველოს დემოკრატიულ სახელმწიფოს დიდ მომავალს უქადდა, ვინაიდან ამ პრინციპის რეალიზაციამ დიდი ეკონომიკური აღმავლობისა და სულიერი დონის ამაღლების ამოუწურავი შესაძლებლობა მისცა ისეთ ქვეყნებს, როგორიცაა: ავსტრია, გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა, დანია, ნორვეგია, ფინეთი, შვედეთი, ჰოლანდია და სხვა.[138]

თავისი ეკონომიური და სოციალური პროგრამის ცხოვრებაში გატარებისათვის სოციალ-დემოკრატიული პარტიის ყრილობამ საჭიროდ მიიჩნია რესპუბლიკის ცენტრალური ეკონომიური საბჭოს დაარსება. მას ხელმძღვანელობა უნდა გაეწია სახელმწიფო და საზოგადოებრივი სექტორის სავაჭრო-სამრეწველო დაწესებულებათა საქმიანობისათვის.

დამფუძნებელი კრების სოციალ-დემოკრატიულმა ფრაქციამ, რა თქმა უნდა, ანგარიში გაუწია მეორე ყრილობის რეზოლუციებს, დაამუშავა სათანადო დეკრეტის პროექტი, რომელიც დაამტკიცა დამფუძნებელმა კრებამ. ამ დეკრეტის საფუძველზე შეიქმნა საქართველოს რესპუბლიკის უმაღლესი ეკონომიკური საბჭო.

დებულების მიხედვით, უმაღლესი ეკონომიკური საბჭოს მოვალეობად ცხადდებოდა: 1) საქართველოს სახალხო მეურნეობის არსებული სტრუქტურის შესწავლა; 2) თანამედროვე ცხოვრების მოთხოვნილებათა შესაბამისი მეურნეობის ახალი ფორმების შექმნა და მათი განვითარების საშუალებათა გამონახვა; 3) სახელმწიფო, საზოგადოებრივი და კერძო საწარმოთა საქმიანობის კოორდინაცია; 4) რესპუბლიკის ეკონომიკური განვითარების ერთიანი გეგმის შემუშავება; 5) სახელმწიფო ფინანსების მოწესრიგება, ბიუჯეტის შედგენის ხელმძღვანელობა.

საქართველოს რესპუბლიკის უმაღლესი ეკონომიკური საბჭო შედგებოდა სამი განყოფილებისაგან (წარმოების, ვაჭრობისა და ფინანსების). ამათგან ფინანსური განყოფილების დანიშნულება იყო სახელმწიფო ბიუჯეტის წონასწორობაში მოყვანა, საგადასახადო სისტემის მოწესრიგება; სახელმწიფო

---

[137] ტერაშვილი ნ. სოციალიზმის შვედური მოდელი, გაზ. „თბილისი", 23/12/1989

[138] იქვე

მმართველობის ცენტრალურ და ადგილობრივ ორგანოთა ბიუჯეტების გამიჯვნა.[139]

ახლად დამოუკიდებლობა გამოცხადებული ქვეყნის სუვერენიტეტის განმტკიცების ერთ-ერთი უმთავრესი პირობა გადასახადების მოწესრიგება და შესაბამისად ბიუჯეტის შექმნა უნდა ყოფილიყო. დამფუძნებელი კრების წევრთა უმრავლესობას, მთავრობის წევრებს კარგად ესმოდათ, რომ ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის სარკე სახელმწიფო ბიუჯეტი, მისი შემოსავალ-გასავალი იყო. თუმცა არსებული რეალობიდან გამომდინარე, როგორც მაშინდელი ფინანსთა მინისტრი კ. კანდელაკი აღნიშნავს: „საქართველოს დემოკრატიულ რესპუბლიკას პირველ წელიწადს წინასწარ შედგენილი წლიური ხარჯთაღრიცხვა არ ჰქონდა და კანონპროექტები ხარჯის თუ შემოსავლის წყაროების ნაწილ-ნაწილ ტარდებოდა საკანონმდებლო დაწესებულებაში".[140]

1919 წლის 31 იანვარს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა კანონი, რომლის თანახმადაც საბიუჯეტო წელიწადად დაწესდა ვადა 1 ივნისიდან - 1 ივნისამდე და დაევალა სამინისტროებს საბიუჯეტო 1919-1920 წლის აღრიცხვის პროექტების წარმოდგენა. ეს კანონი ავალდებულებდა აგრეთვე ფინანსთა მინისტრს პირველი აპრილისათვის საკანონმდებლო ორგანოსათვის წარედგინა 1919-1920 წლის ბიუჯეტის პროექტი.[141]

ფინანსთა მინისტრის მიერ წარმოდგენილი 1919-1920 წლის ბიუჯეტი ასეთი სახის იყო: პოზიცია 7 და 14 გაუგებარია იყო: ეს ზევით უნდა ავიდეს

სახელმწიფო შემოსავალი	მანეთი	პროცენტი
1. სახელმწიფო ქონება და თანხები	574,208,420	72,0
2. არაპირდაპირი გადასახადი	64,747,000	8.1
3. პირდაპირი	55,275,300	7.0
4. ბაჟი	43,486,400	5.4
5. მთავრობის რეგალიები	7,948,392	1.0
6. სხვადასხვა შემოსავალი	3,311,959	0.4
7. დაბრუნება სესხის და სხვა ხარჯების	923,716	0.1
8. საკრედიტო ოპერაციებიდან	47,500,000	6.0
სულ:	797401186	100.00

[139] ბენდიანიშვილი ა., საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკა (1918-1921), თბილისი, 2001

[140] კანდელაკი კ., ეროვნული მეურნეობა. წიგნი II, პარიზი, 1960, გვ.62

[141] იქვე: გვ. 61

სახელმწიფოს გასავალი	მანეთი	პროცენტი
1. დაუფარავალი კრება	3.365.600	0.42
2. მთავრობის საქმეთა მმართველობა	312,100	0,03
3. შინაგან საქმეთა სამინისტრო	64.076,487	8.03
4. განათლების სამინისტრო	37,527,447	4,70
5. სამხედრო სამინისტრო	251.246,399	31,50
6. საგარეო საქმეთა სამინისტრო	3,137.600	0,40
7. დაბრუნება სესიის და სხვა ხარჯების	23,111,970	3,00
8. ფინანსთა და ვაჭრობა-მრეწველობის სამინისტრო	22,020.321	2,76
9. ზარალ-მიყენების სამინისტრო	62,942.140	7,89
10. გზათა სამინისტრო	261,491.067	32,79
11. შრომის სამინისტრო	398,500	0,06
12. სახელმწიფო კონტროლი	2,303,100	0,28
13. წ[illegible]ლი 1918 1919 წ. ხარჯები	10,468.456	1,26
14. ფამოსყიდვა 5 პროც. ვალდებულებათა	50.000.000	6,26
სულ:	797.401,187	100.00

ამ პროექტს თან ერთვოდა თავად ამ სამინისტროს ხელმძღვანელის განმარტებითი ბარათი, რომელშიც ვკითხულობთ: „ერთი წელიწადი დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ არსებობისა ჩვენ უბიუჯეტოდ გავატარეთ. შინაური და საერთაშორისო პოლიტიკური მდგომარეობა გასული წლის განმავლობაში საშუალებას აძლევდა მთავრობას თუნდაც დაახლოებული წინასწარი მოსაზრებანი შეემუშავებინა სახელმწიფოს შემოსავალსა და გასავალზე, რადგან ეს პოლიტიკური ვითარება მეტად ცვალებადი იყო და ყოველსავე წინასწარ მოსაზრებას და ანგარიშს ნიადაგს უკარგავდა... ჩვენ არა გვაქვს წარსულის მაგალითი, რომელზედაც უნდა ემყარებოდეს მომავალი სამეურნეო მოქმედების გეგმა და კერძოდ, საბიუჯეტო მოსაზრებანი. გასული წლის დამლევს ჩვენ მხოლოდ იმას მივაღწიეთ, რომ ყველა უწყებამ შვიდი თვის მოქმედების მიხედვით შეიმუშავა პროექტი ყოველთვიური ხარჯის და ასეთი ანგარიში, პარლამენტის დადგენილების თანახმად, ამა წლის იანვრიდან საფუძვლად დაედო სახელმწიფო ხარჯებს; მაგრამ არც ამ ანგარიშზე შეიძლებოდა დაყრდნობა. იგი ძლიერ პრობლემატური იყო და რაც უფრო საგულისხმოა, ჩვენ არა გვაქვს წარსული წლის სახელმწიფო ხარჯის სისწორის მაჩვენებელი და ამ ხარჯების გამამართლებელი, კონტროლის მიერ შემოწმებული ანგარიშები. ამგვარად, 1919-1920 წლის შემოსავლისა და გასავლის აღრიცხვის პროექტი განსაკუთრებულ პირობებში დგება: ა) იგი არ ეყრდნობოდა წარსულის ცნობებს, წარსულის გამოცდილებას, რამდენადაც ამას გულისხმობს საბიუჯეტო წესი და ბ) იგი პრობლემატურია, რამდენადაც არსებულ მეტად ცვალებად პირობებში შეუძლებელია სწორი პერსპექტივების შექმნა".[142]

[142] იქვე: გვ. 171

არსებული მძიმე მდგომარეობიდან გამომდინარე დამფუძნებელმა კრებამ 1919 წლის 27 მაისს მიიღო კანონი: „ხაზინის შემოსავლების გასაძლიერებლად ზოგიერთი ღონისძიებების მიღებისა“, [143] რომლის მიხედვითაც ერთდროული გადასახადები გაეწერა ყველა მიწას, რომელზედაც კანონით დადებული იყო მიწის სახელმწიფო და საბეგრო გადასახადი.

გამონაკლისს წარმოადგენდნენ საძოვრები და ტყეები. ერთდროული გადასახადები უნდა გაენაწილებინა სოფლის საზოგადოების ან წვრილი ერობის ხმოსანთა ყრილობას ამ სოფლის მიწის მფლობელთა შორის იმის მიხედვით თუ ვინ რამდენ მიწას ფლობდა. ერთდროული გადასახადი ხაზინაში შეტანილი უნდა ყოფილიყო ორჯერადად პირველი ნახევარი არა უგვიანეს 1919 წლის 1 სექტემბრისა, ხოლო მეორე ნახევარი 31 დეკემბრისთვის. ამავე კანონით სახელმწიფო გადასახადი დაეკისრა: ა) მადნეულის წყაროების წარმოებას; ბ) ავტომობილებით გადასაყვან-გადასაზიდ ქირით წარმოებას; გ) მუშა ხელის კვალობაზედ ყველისა და ერბოს ქარხნებს, ხელობის წარმოებას, შინამრეწველებს. დ) რკინიგზის შუამავლებს.

კანონი გადასახადისაგან ათავისუფლებდა: ა) ქონებას რომლის ღირებულება არ აღემატებოდა ათას მანეთს; ბ) ქონებას, რომელიც ხაზინის, საქველმოქმედო, სამეცნიერო, სამოსწავლო და აღმზრდელ-გამასწორებელ საზოგადოებათა და დაწესებულებათა ხელში გადადიოდა; გ) საოჯახო მოძრავ ქონებას, რომელსაც შემოსავალი არ ჰქონდა, ქონების გადაცემისათვის სავაჭრო ან სარეწავ საგანს შეადგენდა და ამ ქონების ღირებულება არ აღემატებოდა ათი ათას მანეთს.

ბიუჯეტმა საკანონმდებლო ორგანოში დიდი კამათი გამოიწვია, რაც თავის მხრივ ასახულია დამფუძნებელი კრების სტენოგრაფიულ ჩანაწერებში[144]. მთავრობას სურდა მოკლე დროში მოეგვარებინა ახლადშექმნილი სახელმწიფოს წინაშე მდგარი პრობლემები. ეს ეხებოდა თავდაცვას, განათლებას, სოფლის მეურნეობას, სარკინიგზო და საზღვაო ტრანსპორტს, ფაქტობრივად ეკონომიკის ყველა სფეროს, თვითმმართველობას და ა.შ.

გაწეული იყო უზარმაზარი ხარჯები, შემოსავლის წყაროს მოძებნის საკითხი კი - ჯერკიდევ მოუწესრიგებელი იყო.[145] ამიტომ ფინანსთა მინისტრი კ. კანდელაკი დიდი ეჭვით უყურებდა ბიუჯეტის პროექტში მოყვანილ შემო-

---

[143] კანონთა და მთავრობის განკარგულებათა კრებული. № 9, 1919, 137

[144] საქართველოს დამფუძნებელი კრება. სტენოგრაფიული ანგარიში. 20/07/1920

[145] ანჩაბაძე ჯ., საქართველოს დემოკრატიული მთავრობის ეკონომიკური პოლიტიკის ისტორიიდან, თბილისი, 2009, გვ. 83

სავლის ზოგიერთ წყაროებს და პარლამენტისაგან ითხოვდა ზოგიერთი ხარჯის გადავადებას იმ დროისათვის, როცა შემოსავლის წყაროები უფრო ჩამოყალიბებული იქნებოდა. როგორც ქვეყნის იმდროინდელი პირველი ფინანსისტი აღნიშნავს - ზოგიერთი ხარჯები აუცილებლად საჭიროებდა შემოკლებას და ზოგიერთი მოთხოვნილი ხარჯის იმ მომავალ დროისთვის გადადებას, როცა სახელმწიფო შემოსავალი მრავალი ობიექტიური პირობების მიხედვით აუცილებლად მოიმატებდა და შემოსავლის წყაროები უფრო ჩამოყალიბდებოდა.[146] მიუხედავად ამისა არამც თუ ამ წინადადების განხორციელება შეიქმნა შეუძლებელი, არამედ ხარჯები, როგორც თვითონ მთავრობის ისე პარლამენტის, და შემდეგ დამფუძნებელი კრების ინიციატივითაც დიდი სისწრაფით მატულობდა. ამას ვერ სწვდებოდა შემოსავლის წყაროები. საბოლოოდ კი ყველაფერი ძალიან მძიმედ წარიმართა და ბიუჯეტმა ასეთი სახე მიიღო: შემოსავალი-1,163,564 ათასი მან. ხოლო გასავალი 1,940,490 ათასი მანეთი.

საბოლოოდ საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის პირველი ორი წლის შემოსავალი და გასავალი შემდეგი სახის იყო:

საბიუჯეტო წლები	შემოსავალი (მანეთი)	გასავალი (მანეთი)
1918-1919	174,254,048	663,507,169
1919-1920	771,059,121	3,252,813,000

ამრიგად, შემოსავლით დაფარული იყო ხარჯის 26,2 პროც. - პირველ წელიწადს და 23,6 პროც. - მეორე წელიწადს. [147]

ხელისუფლებამ დაგეგმილი შემოსავალი ვერ მიიღო მიწის ფონდის კერძო საკუთრებით გადაცემით ნავარაუდევი შემოსავლიდან. 252 მილიონ მანეთის ნაცვლად, ბიუჯეტში შევიდა მხოლოდ 2,455 ათასი მანეთი, ანუ დაგეგმილზე 1 პროცენტზე ნაკლები.

„სახაზინო ქონებიდან“ ნავარაუდევმა შემოსავალმა ვერ გაამართლა იმედი, „სახაზინო ქონებას და თანხებს“ უნდა მოეცა ვარაუდით: ძირითადი პროექტის მიხედვით - 574,208 ათასი მან., ხოლო საბიუჯეტო-საფინანსო კო-

[146] კანდელაკი კ., ეროვნული მეურნეობ, წიგნი II, პარიზი, 1960, გვ. 172
[147] კანონთა და მთავრობის განკარგულებათა კრებული. №18, 1919, გვ. 78

მისიის პროექტით კიდევ მეტი, სახელდობრ -747,369 ათასი მან., ფაქტიურად კი შემოსავლის ამ წყაროს არ მოუცია 442,424 ათას. მან. მეტი.[148]

საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის მთავრობას დიდი იმედი ჰქონდა რკინიგზის, ვინაიდან რუსეთის იმპერიის ამიერკავკასიის ხაზები დიდად მომგებიანად ითვლებოდა, მათში კი დიდი წილი ეჭირა საქართველოს. არსებული რეალობის გამო რკინის გზები მოიშალა და მის შეკეთებას დიდი დრო და სახსრები სჭირდებოდა, რომელიც იმდროინდელ საქართველოს არ გააჩნდა. ვარაუდს გადააჭარბა ძირითად პროექტთან შედარებით შემოსავალმა სახელმწიფო გადასახადებისაგან. სახელდობრ: ა) ნავარაუდევი იყო ძირითად ხარჯთაღრიცხვით პირდაპირი გადასახადი 55,275 ათასი მან. შემოვიდა ფაქტიურად- 69,977 ათასი მან.; ბ) ნავარაუდევი იყო არაპირდაპირი გადასახადი 89,247 ათასი მან., შემოვიდა - 160,218 ათასი მან.; გ) ნავარაუდევი იყო მთავრობის რეგალიებიდან 7,948 ათასი მან., შემოვიდა- 33,946 ათასი მან.[149]

არსებული მდგომარეობა უნდა აიხსნას იმით, რომ ქვეყანაში: ა) საგადასახადო ადმინისტრირება ვერ ხერხდებოდა, ვინაიდან საგადასახადო ადმინისტრაცია გამართულად ვერ მუშაობდა. ბ) გადასახადების ამკრეფი სახელმწიფო აპარატი სავსებით მოუწყობლად გამოიყურებოდა; თვით გადასახადების გაწერის ობიექტებიც არ იყო დიდი. სოფლის მეურნეობა ჯერ ომის და შემდეგ აგრარული რეფორმის გამო ძალიან შეირყა (ნათესები 1913 წ. შედარებით 1919 წ. მხოლოდ 74,6%. შეადგენდა). გ) მრეწველობა და ვაჭრობა იმავე ომისა და რევოლუციის გამო ამოვარდნილი იყო ნორმალური კალაპოტიდან; იმავდროულად გადასახადების განაკვეთი ყველა დარგში გადიდებული იყო.

ხელისუფლებამ დროის სიმცირის გამო ვერ მოახერხა დამოუკიდებელი საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბება. კ. კანდელაკის თქმით: „გადასახადების ნორმა ყველა დარგებში გადიდებული იყო, ასე, სოფლის მოსახლეობაზე, 1919 წლის 25 იანვრის კანონით, დიდი არაჩვეულებრივი ერთდროული გადასახადი იყო გაწერილი, გარდა იმისა, რომ გადიდებული იყო არსებული ჩვეულებრივი გადასახადის ნორმებიც; გადიდებული იყო საზოგადოდ გადასახადი შემოსავლის კვალობაზე და დატოვებული იყო ძალაში, ომის დროს დროებით შემოღებული გადასახადი „ზედმეტ შემოსავალ-

[148] კანდელაკი კ. ეროვნული მეურნეობა, წიგნი II, პარიზი, 1960, გვ. 174
[149] იქვე: გვ. 175

ზე"; მომატებული იყო ეგრეთ წოდებული სარეწავი გადასახადი (200-500%.) და სხვა სახის (მაგ. საპატენტო) გადასახადები ვაჭრობა-მრეწველობაზე; გადიდებული იყო ბაჟები და არაპირდაპირი გადასახადის ნორმები (ზოგი პროპორციული გადასახადის სახით)".[150]

მიუხედავად ამისა, ალბათ მართალი იყო ვაჭრობა-მრეწველობის მინისტრის მოადგილე ავალიანი, როდესაც ბიუჯეტის კანონპროექტის წინასიტყვაობაში წერდა: „გასულ საბიუჯეტო წელს საქართველოში ძალიან ცუდი მოსავალი იყო. ხორბლეულობის დეფიციტის დაფარვა, რაციონის მინიმუმის დაწესება და შესრულება სამძიმო საქმე შეიქმნა და ამ მიმართულებით მუშაობამ დაამძიმა მთელი ბიუჯეტი და მისი წონასწორობა დაარღვია. გორის მიწისძვრამ, მოულოდნელმა ეროვნულმა უბედურებამ, ზიანი მიაყენა სახელმწიფოს მეურნეობას და თვალსაჩინო გავლენა იქონია ბიუჯეტზე. საომარი წესების მდგომარეობამ, დაბოლოებულმა საბჭოთა აზერბაიჯანთან ომით, შიმშილობამ, მიწისძვრამ შეარყია ბიუჯეტის სიმტკიცე. გაადიდა ხარჯები და შეამცირა შემოსავალი, დაარღვია ნავარაუდევ ბიუჯეტის ანგარიშები, გამოიწვია ხარჯების ზრდა. აუცილებელ ხარჯებს, გამოწვეულს აღმშენებლობითი მუშაობით, დაერთო მოულოდნელი ხარჯები...".

ხელისუფლებამ 1919 წლის 21 ნოემბერს მიიღო დეკრეტი „შემოსავლის გადასახადის საცხოვრებელი მინიმუმის და გადასახადის ოდენობის შეცვლისა",[151] რომლის მიხედვითაც გადასახადი უნდა გადაეხადა იმათ, ვისაც 12000 ათას მანეთზე მეტი ჰქონდა შემოსავალი.

1920-1921 წლების ბიუჯეტის პროექტი საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის ხელისუფლებას შედგენილი ჰქონდა და იგი ასე გამოიყურებოდა. [152]

შემოსავალი	მანეთი	პროცენტი
1. პირდაპირი გადასახადი	200,811.0	2,3
2. არაპირდაპირი გადასახადი	1,459,120,0	17.6
3. ბაჟი	94,079,7	1,2
4. მთავრობის რეგალიები	42,190,0	0,5
5. სახაზინო ქონება და თანხები	4,054,330,3	47.1
6. დაბრუნება ხესხისა, ვალისა, სხვა ხარჯისა	2,686,945,7	31,1
7. სხვადასხვა შემთხვევითი შემოსავალი	14,938,0	0,2
სულ:	8,552,414.7	100.00

[150] იქვე: გვ. 176

[151] კანონთა და მთავრობის განკარგულებათა კრებული. №18, 1919, გვ. 348

[152] იქვე: გვ. 177

ცნობილი მიზეზების გამო საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის საკანონმდებლო და აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ მისი ვერც განხილვა და ვერც ცხოვრებაში გატარება ვერ შეძლეს.

2.3. გადასახადები და ბიუჯეტი საქართველოში საბჭოთა რეჟიმის პერიოდში (1921-1990)

1921 წლის 25 თებერვალს მე-11 წითელი არმიის ნაწილები თბილისში შემოვიდნენ. მათ თან ჩამოჰყვა ახლად ჩამოყალიბებული რევკომი. საქართველო საბჭოთა სოციალისტურ რესპუბლიკად გამოცხადდა.

საქართველოს რევკომი უმალვე შეუდგა პირველი დეკრეტების მიღებას, სახელმწიფო ორგანოების შესახებ. საბჭოური რეჟიმის პირველი თვეების ყველაზე მნიშვნელოვანი აქტი იყო საქართველოს რევკომის 1921 წლის 21 აპრილის დეკრეტი ხელისუფლების ორგანოების შესახებ. რევკომის სისტემა, რომელიც საქართველოში წარმოადგენდა სახელმწიფოებრივი პოლიტიკური მმართველობის გარდამავალ ფორმას, ძალისმიერი ფორმები და მეთოდები ატარებდა ბრძანების ხასიათს, რომელთა შესრულება სავალდებულო იყო როგორც სამხედრო, ისე სამოქალაქო ორგანიზაციებისათვის. ანტისაბჭოთა პარტიებმა რევკომის ხელისუფლება საოკუპაციო რეჟიმად გამოაცხადეს.

საბჭოთა რეჟიმის დამყარების პერიოდში საქართველოს მრეწველობა ძირითადად წვრილი საწარმოებით იყო წარმოდგენილი. შედარებით განვითარებული სამთო-მოპოვებითი მრეწველობა მტაცებლური ექსპლოატაციისაგან გაპარტახდა. ნედლეულის უქონლობისა და მექანიკური ძრავების სიძველისა და გაცვეთის გამო 392 საწარმოდან მუშაობდა 234, სანახევროდ მუშაობდა 102, გაჩერებული იყო 56 საწარმო, დეგრადაციას განიცდიდა სოფლის მეურნეობა, მოშლილი იყო ტრანსპორტის მუშაობა, ფინანსები და ა.შ.

ეკონომიკის გარდაქმნის ღონისძიებათა სისტემაში უმნიშვნელოვანესი ადგილი დაიკავა მრეწველობის ნაციონალიზაციამ, რომელიც ცალკე დარგების მიხედვით 1921 წლის მანძილზე სხვადასხვა დროს განხორციელდა. 13 ივნისს გამოქვეყნდა რევკომის დეკრეტი მოპოვებითი დამუშავებული მრეწველობის ყველა საწარმოს ნაციონალიზაციის შესახებ, ნაციონალურ-უკლონისტური შემადგენლობის ინიციატივით ნაციონალიზაცია არ შეხებია ჭიათურის მანგანუმის მრეწველობას. ნაციონალიზებული იქნა საქართველოს

ტერიტორიაზე არსებული ელექტროსადგურები და გატარდა წყალსაცავი რეზერვუარების ნაციონალიზაცია. სამრეწველო საწარმოთა ნაციონალიზაციის პროცესში დაშვებულ იქნა წვრილ და არარენტაბელურ საწარმოთა, კერძო პირებისა და კოოპერატივებისათვის იჯარით გადაცემის პრაქტიკა. 1921 წლის ივნისიდან ერთი წლის განმავლობაში იჯარით იქნა გაცემული 26 საწარმო.

ბოლშევიკური რუსეთის მიერ საქართველოს დაპყრობა დაემთხვა საბჭოთა რუსეთის გადასვლას ახალ ეკონომიკურ პოლიტიკაზე (ნეპი). ამიტომაც ერთგვარი დათმობა კერძო კაპიტალის ფუნქციონირებისადმი გამომდინარეობდა ახალი ეკონომიკური პოლიტიკიდან, რომელიც რკპ (ბ) X ყრილობამ 1921 წლის მარტში.[153]

ვიდრე საბჭოთა მთავრობა ჭიათურის ამერიკული კონცესიას გაუქმებდა, 1928 წლამდე ჭიათურის მაღაროებში ქართველები მუშაობდნენ, საწარმოს ხელმძღვანელებიც ქართველები იყვნენ, მაგრამ ჭიათურის მარგანეცის ექსპორტი, მისგან მიღებული შემოსავალი საკავშირო ხაზინაში შედიოდა და საკავშირო ხაზინა განკარგავდა. რა თქმა უნდა, შემოსავლის გარკვეული ნაწილი საქართველოს უბრუნდებოდა საკავშირო მთავრობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტის საფუძველზე.[154]

მიუხედავად რეპრესიებისა, დრაკონული საგადასახადო კანონებისა და უამრავი შეზღუდვებისა, კერძო კაპიტალი 20-იანი წლების შუა ხანებში მნიშვნელოვან და ანგარიშგასაწევ ძალას წარმოადგენდა ეკონომიკაში, განსაკუთრებით სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში. [155]

ბიუჯეტის ფორმირების ძირითად საფუძველს ნებისმიერ ქვეყანაში გადასახადები წარმოადგენს. მათი მეშვეობით ხდება სახელმწიფოსა და საზოგადოების წინაშე მდგარი კონკრეტული ამოცანების გადაწყვეტა ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური საქმიანობის ყველა სფეროში. გადასახადები სახელმწიფოს ეკონომიკურად გამოსახული არსებობის საფუძველია.

გადასახადის საკანონმდებლო განსაზღვრა უმეტესად ორიენტირებულია მის პრაქტიკაში დანერგვასა და გამოყენების ეფექტურობაზე. დოქტრინალური განმარტება კი უფრო მეტად ისტორიული განვითარების ჭრილში

---

[153] საქართველოს ისტორია ოთხ ტომად, ტ. IV, თბილისი, 2012, გვ. 275

[154] გენდიანიშვილი ა., სამსონაძე მ., ქოქრაშვილი ხ., ჯანელიძე ო., რუსული კოლონიალიზმი საქართველოში, თბილისი, 2004, გვ. 275

[155] იქვე: გვ. 427

წარმოადგენს გადასახადის ძირითად თავისებურებებს. ასეთი განმარტება პირველადი ხასიათისაა და მან ბევრად განაპირობა გადასახადის საკანონმდებლო ცნება.

ყველაზე უფრო გავრცელებულია განმარტება, რომლის მიხედვითაც „გადასახადი არის სახელმწიფოს სასარგებლოდ ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ თავიანთი საკუთრების ნაწილის გადაცემის იურიდიული ფორმა“. ასეთ განმარტებაში ყურადღება მახვილდება გადასახადის შემდეგ ძირითად თავისებურებებზე:

- გადასახადის გადახდა ხდება იძულების წესით. იგი სახელმწიფოს სასარგებლოდ გადამხდელისათვის შეწერილი ბეგარაა.
- შემხვედრი დაკმაყოფილების გამორიცხვა. გადამხდელი სანაცვლოდ არაფერს ღებულობს.
- გადასახადის შემოღება და გაუქმება ხდება კანონის საფუძველზე. სამართლებრივი ნორმებით დეტალურად განისაზღვრება გადასახადის სახეები და საგადასახადო ურთიერთობათა სუბიექტების უფლებამოვალეობები.[156]

გადასახადი სახელმწიფოს მიერ დადგენილი და არაფრით განპირობებული, ფულადი სახსრების გადახდის გარდაუვალ ვალდებულებას წარმოადგენს.

გადასახადის ცნების მიმართ მომეტებული ყურადღება მეცნიერებასა და კანონმდებლობაშიც განპირობებულია მისი დიდი მნიშვნელობით. გადასახადები ედება საფუძვლად იმ ამოცანების საბოლოო გადაწყვეტას, რომლებიც ნებისმიერი ქვეყნის ნორმალურ ფუნქციონირებასთან არის დაკავშირებული. [157]

საერთოდ, საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზე აქტიურ ზეგავლენას ახდენდა ადგილობრივი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პირობები და გარემო. ამიტომ საგადასახადო სისტემები ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან როგორც გადასახადის სახეებით, ისე მათი სტრუქტურით, დაბეგვრის მეთოდებით, აკრეფის წესითა და სხვადასხვა შეღავათებით. მიუხედავად ამისა, მათ საერთო დანიშნულება აქვთ, რაც უპირველეს ყოვლისა, გამოიხატება ქვეყნისა და საზოგადოების ფუნქციაში, ეკონომიკური და სო-

---

156 შენგელია რ., საფინანსო სამართალი, თბილისი, 2004, გვ. 327

157 იქვე: გვ. 328

ციალური განვითარებისა და საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობების მარეგულირებელი როლის განხორციელებაში. [158]

მეურნეობის ნატურალური ფორმის დროს სახელმწიფო მოთხოვნილებები ძირითადად ნატურალური შემოსავლებით კმაყოფილდება. მათ სახელმწიფო გადასახადების სახით კრეფდა მოსახლეობისაგან. სავაჭრო ურთიერთობათა განვითარებამ და პროდუქციის გადაქცევამ საქონლად საყოველთაო საქონლის- ფულის გაჩენა გამოიწვია. სახელმწიფო უკვე იწყებდა ფულადი გადასახადებისა და ბაჟების შემოღებას, აგრეთვე ფულადი ნიშნების გამოშვებაზე თავისი განსაკუთრებული უფლების აღიარებას. [159]

სახელმწიფოს უპირველესი ამოცანაა ეკონომიკის სტაბილიზაცია, რაც ძირითადად ფისკალური, ე.ი. საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკით ხორციელდება. სწორედ ფისკალური პოლიტიკის განხორციელების, გადასახადებისა და ხარჯების მანიპულირებით ხდება კონტროლი ინფლაციაზე, ეროვნული წარმოების რეალური მოცულობის ზრდა, დასაქმების რეგულირება და ეკონომიკური ზრდის დაჩქარება. [160]

საქართველოს ეკონომიკის განვითარების მოდელი და სტრუქტურა, საგადასახადო პოლიტიკა და ბიუჯეტი საბჭოთა რეჟიმის პერიოდში მთლიანად დაქვემდებარებული იყო რუსეთის ეკონომიკურ და პოლიტიკურ ინტერესებზე. მრეწველობაში მთავარ მიზანს წარმოადგენდა, შესაძლებლობის ფარგლებში, ძირითადი ნედლეულის სიმძლავრის ამოქმედება და ისეთი დარგების განვითარებისათვის თავის არიდება, რომლებიც დამოუკიდებელნი იქნებოდნენ წარმოების ფაქტორების მარაგის მხოლოდ შიდა წყაროებზე ტრანსფორმაციის სხვადასხვა დონით.

მიუხედევად ამისა, მდიდარი ბუნებრივი რესურსების წყალობით, საქართველო საბჭოთა კავშირში ერთ-ერთ ყველაზე განვითარებულ რესპუბლიკად ითვლებოდა. მოსახლეობის ცხოვრების დონე ბევრად აღემატებოდა საერთო-საკავშირო დონეს. ამასთან, იგი მაინც მნიშვნელოვნად ჩამორჩებოდა არა მარტო ევროპის განვითარებული ქვეყნების საშუალო დონეს, არამედ თვით საქართველოს რეალურ შესაძლებლობებს. ეს შესაძლებლობები მაქსიმალურად თითქმის არასდროს ყოფილა გამოყენებული. [161]

---

[158] იქვე: გვ. 296

[159] იქვე: გვ. 329

[160] ეკონომიკური თეორია, გ. ადეიშვილისა და რ. ასათიანის რედაქციით, თბილისი, 1998, 403

[161] შენგელია რ., საფინანსო სამართალი, თბილისი, 2004, გვ. 20

2.3.1. გადასახადები

საბჭოთა რუსეთში სამოქალაქო ომის დროს შემოღებული „სამხედრო კომუნიზმის" რეჟიმი, რომელიც ითვალისწინებდა „სასურსათო გაწერას", ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის დროს შეიცვალა „სასურსათო გადასახადით". აღნიშნული ავტომატურად გაავრცელეს „გასაბჭოებულ" საქართველოზე, რამაც უარყოფითი შედეგები გამოიღო, რადგან საქართველოს არ ჰქონდა გავლილი სამხედრო კომუნიზმის პერიოდი.

საქართველოს კომუნისტური პარტიის III ყრილობის მიერ „სოფლად მუშაობის შესახებ" მიღებულ რეზოლუციაში ამ თავისებურების შესახებ ნათქვამია: „პირველ ყოვლისა მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ ქართულმა სოფელმა საბჭოთა ხელისუფლების არსებობის ხანაში, რუსული სოფლისაგან განსხვავებით, არ განიცადა სამხედრო კომუნიზმისა და სამოქალაქო ომის ზეგავლენა (სასურსათო გაწერა, ღარიბთა კომიტეტები და სხვა, რომელთაც საგრძნობად შეარყიეს რუსეთში სოფლის ბურჟუაზიის ძალა და სიმძლავრე), გასაბჭოებული ქართული სოფელი ერთბაშად მოექცა ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის პირობებში, მაგრამ აქ მხედველობაში მიღებულ უნდა იქნეს შემდეგი: ქართულ სოფელში, კახეთის (თელავისა და სიღნაღის მაზრები) და ნაწილობრივ ბორჩალოს მაზრის (გერმანული ახალშენები და მოლოკნები) გამოკლებით, სოფლის ბურჟუაზია წინათაც საერთოდ სუსტად იყო განვითარებული. სოფლის მოსახლეობის დიდი უმრავლესობა წვრილი და უწვრილესი გლეხური მეურნეობისაგან შედგებოდა". სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის გაწერისას, დასაბეგრი ობიექტების არაზუსტი აღრიცხვის გამო, დაშვებული იყო შეცდომები, რაც გლეხობის სამართლიან უკმაყოფილებას იწვევდა. გარდა ერთიანი სასოფლო-სამეურნეო გადასახადისა, ადგილობრივი ხელისუფლება მიმართავდა „ნებაყოფლობითი თვითდაბეგვრის" სისტემას. სინამდვილეში იგი წარმოადგენდა გლეხობისათვის თავზე მოხვეულ, იძულებით გადასახადს, რაც მძიმე ტვირთად აწვებოდა უშუალო მწარმოებელს. გარდა ამისა, არსებობდა მთელი რიგი ერთდროული გადასახადები. მაგალითად, კურორტებზე, რასაც გლეხები დაცინვით „ჰაერის გადასახადს" უწოდებდნენ.[162]

---

[162] კახიანი მ., მენშევიკური გამოსვლების შედეგები და გაკვეთილები, თბილისი, 1924, გვ. 24

ახალი საგადასახადო სისტემა, ითვალისწინებდა სოფლის კლასობრივ დიფერენციაციას, აწესებდა შეღავათებს ღარიბი და უღარიბესი გლეხობისათვის, ზღუდავდა სოფლის შეძლებული გლეხობის უფლებებს და ხელს უწყობდა შიდა დაპირისპირებას, რაც პარტიის გეგმით იყო გათვალისწინებული.

საბჭოთა რუსეთში სასურსათო გაწერის მძიმე ტვირთის ნაცვლად შეღავათიანი სასურსათო გადასახადის დაწესებას გლეხები კმაყოფილებით შეხვდნენ. საქართველოში კი სურსათზე დადებულმა ნატურალურმა გადასახადმა ზოგიერთ მაზრაში გლეხობის უკმაყოფილება გამოიწვია. როგორც ცნობილია, საქართველოს გლეხობა სურსათის მწვავე დეფიციტს განიცდიდა. რუსეთის გლეხობა კი სულ სხვა მდგომარეობაში იყო. სასურსათო ნატურალური გადასახადის შემოღების დროს რუსეთის გლეხობას საკუთარი მოთხოვნილების დაკმაყოფილებისა და სასურსათო გადასახადის შემოტანის შემდეგ გასაყიდად შეეძლო გაეტანა 350 მილიონი ფუთი პური. სულ სხვა სურათი იყო 1921 წელს საქართველოში. მოსალოდნელ მოსავალს უნდა მოეცა 29,5 მილიონი ფუთი პური, ე.ი. სოფლის მოსახლეობას მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად აკლდებოდა 3 მილიონი ფუთი პური. საქართველოს გლეხობას არა თუ გადასახადისა და გაყიდვისათვის არ ჰქონდა პური, არ ჰქონდა საკუთარი ოჯახების გამოსაკვებადაც.[163]

ამიტომ სურსათზე დადებული გადასახადის ნატურით გადახდაზე უარს აცხადებდნენ სენაკის, ოზურგეთის, შორაპანის, ქუთაისის, გორის, რაჭისა და სხვა მაზრების გლეხები. ამის მიზეზი იყო შემდეგი:

- საქართველოში სასურსათო გადასახადის დაწესების დროს არ მომხდარა დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვა. სასურსათო გადასახადი, გარდა მარცვლეულისა, დაწესებული იყო აგრეთვე ხორცზე, ღვინოზე, კარაქზე, ყველზე, მატყლზე და სხვა. სულ 11 სახის პროდუქტზე.
- სასურსათო გადასახადის შესახებ კანონი საქართველოში მიღებულ იქნა მაშინ, როდესაც სოფლის მეურნეობაში მინდვრის საგაზაფხულო სამუშაოები ძირითადად უკვე დამთავრებული იყო-1921 წლის ივლისში[164] სასურველი იქნებოდა გაეთვალისწინებინათ ბოლშევიკების X ყრილობის რეზოლუცია „გაწერის შეცვლის შესახებ ნატურალური გადასახადით“, სადაც ნათქვამი იყო, რომ „კანონი გადასახადის შესა-

---

163 საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს არქივი, ფ.14, საქ.7

164 საქართველოს უახლოესი ისტორიის ცენტრალური სახელმწიფო არქივი, ფ.281, ნაწ.1, საქ.223

ხებ იმგვარად უნდა შედგეს და ისეთ დროს უნდა გამოქვეყნდეს, რომ მიწათმოქმედებმა ჯერ კიდევ საგაზაფხულო მინდვრის სამუშაოთა დაწყებამდე მიიღონ რაც შეიძლება უფრო ზუსტი ცნობები იმ ვალდებულებათა ოდენობაზე, რომლებიც მათ წილად ერგოთ. [165] დადგენილების ამ მუხლის დაცვა ბუნებრივია, უფრო ეფექტიანი იქნებოდა იქ, სადაც საქმე გვქონდა სასურსათო გაწერასთან. თუმცა, იმ ეტაპზე მისი გათვალისწინება არც საქართველოსთვის იქნებოდა მნიშვნელობას მოკლებული.

- სასურსათო გადახდის არაპოპულარობას ხელი შეუწყო იმანაც, რომ საქართველოს გლეხები ფსიქოლოგიურად არ იყვნენ მომზადებული სასურსათო, ნატურალური გადასახადისათვის.
- საქართველოში საბჭოთა რეჟიმის დამყარება დაემთხვა მინდვრის საგაზაფხულო სამუშაოთა პერიოდს. ამ გარემოებამ შეაფერხა ხვნა-თესვის კამპანიის ღონისძიებები. მას ხელი შეუშალა აგრეთვე სოფლად უკვე აპრობირებული და განმტკიცების სტადიაში მყოფი აგრარულ ურთიერთობათა მსხვრევისა და ახლის ჩამოყალიბების გახანგრძლივებულმა პროცესმა. ყოველივე ამან გამოიწვია მიუსავლიანობა 1921 წელს საქართველოს მთელ რიგ მაზრებში, რის გამოც ამავე წელს ხორბალზე დადებული სასურსათო გადასახადის მხოლოდ 8% იქნა აკრეფილი.
- სასურსათო კომიტეტში მოხვდნენ ისეთი პირები, რომლებიც ცდილობდნენ ზომაზე მეტად დაებეგრათ საშუალო გლეხი და გამოეწვიათ დაპირისპირება ხელისუფლებასთან.

ასეთ ვითარებაში სასურსათო გადასახადის ნატურალური ფორმით გადახდევინება ვერ ამართლებდა თავის ძირითად დანიშნულებას საქართველოში. სასურსათო-ნატურალურმა გადასახადმა საქონელგაცვლა ქალაქსა და სოფელს შორის ვერ დააჩქარა, პირიქით, შეაფერხა. სასურსათო გადასახადის ნატურით გადახდამ გლეხი კიდევ უფრო მეტად მოწყვიტა ბაზარს, ხელი შეუწყო გლეხის გამოთიშვას სასაქონლო-ფულადი მეურნეობიდან, ფულის ბრუნვის შენელებას, ფულის კურსის კატასტროფულად დაცემას. ამავე მიმართულებით მოქმედებდა მუშა-მოსამსახურეთა ხელფასის ნატურალიზაცია და სხვა.

---

[165] სკკპ ყრილობების, კონფერენციებისა და ცენტრალური კომიტეტის პლენუმის რეზოლუციებსა და გადაწყვეტილებებში, ნაწ.1, თბილისი, 1954, გვ. 725

ამრიგად, ქალაქისა და სოფლის, მუშისა და გლეხის კავშირის განმტკიცებას საქართველოში სასურსათო-ნატურალურმა გადასახადმა ვერ შეუწყო ხელი. საბჭოთა რუსეთში კი სასურსათო გაწერიდან სასურსათო გადასახადზე გადასვლამ განამტკიცა აღნიშნული კავშირი. [166]

სურსათზე დადებული გადასახადის ნატურით გადახდევინების სირთულემ და სახელმწიფოსათვის გადასახადის ნაკლებეფექტიანობამ სერიოზულად ჩააფიქრა იარაღის ძალით მოსული ხელისუფლება. სასურსათო გადასახადის ნატურით გადახდევინების მიზანშეწონილობის საკითხი სპეციალურად იქნა განხილული 1922 წლის 19 აპრილს. სასურსათო საქმეთა სახალხო კომისარიატის წარმომადგენელი მიზანშეწონილად მიჩნევდა სასურსათო გადასახადის უცვლელი სახით დატოვებას 1922 წელს. მოწინააღმდეგენი შემდეგ მოსაზრებას აყენებდნენ: 1) სასურსათო გადასახადის ნატურით ამოღება სახელმწიფოს მხრიდან დიდი ენერგიის დახარჯვას მოითხოვდა. პარტიული და საბჭოთა აპარატი მთლიანად გადასახადის ამოღებაზე იყო გადართული. იყო მომენტები, როცა მობილიზაციის გამო ნაწილობრივ იკეტებოდა საბჭოთა დაწესებულებები და სკოლები. პარტიულ ორგანიზაციებს დრო აღარ რჩებოდათ სოფლად პარტიულ-პოლიტიკური მუშაობისათვის; 2) სასურსათო გადასახადის კომისარიატისა და მისი ადგილობრივი ორგანოების შენახვა, აგრეთვე პროდუქტებისათვის ჭურჭლის დამზადება დიდ ხარჯებს ითხოვდა; 3) სასურსათო გადასახადის ნატურით ამოღება მცირე ეფექტს იძლეოდა. მაგალითად, 1921 წელს სასურსათო გადასახადმა სახელმწიფოს მისცა 80 000 ფუთი ხორბალი, ე.ი. 10 პროცენტზე უფრო ნაკლები, ვიდრე მოსალოდნელი იყო; 4) გადასახადის სახით აკრეფილი პროდუქტები მეტისმეტად ცუდი ხარისხით ხასიათდებოდა; 5) მოსახლეობისაგან ამოღებული პროდუქტები ძალიან ჩქარა ფუჭდებოდა შენახვის საქმის მუგვარებლობისა და ტრანსპორტის მოშლის გამო; 6) სასურსათო გადასახადის პროდუქტებით აკრეფა ხალხში ძალიან არაპოპულარული იყო. საერთოდ, ყველა გადასახადის აკრეფა მაშინ ხდება კარგად, როდესაც ის რამდენადმე პოპულარულია, როდესაც საზოგადოებამ იცის რომ ყველა შესაკრებელი ქვეყნის ინტერესების საჭიროებისათვის არის განსაზღვრული; 7) სასურსათო გადასახადი იწვევდა გლეხური მეურნეობის დაქვეითებას; 8) დაბლა წევდა ფულის კურსს.

---

[166] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. VII, თბილისი, 1976, გვ. 115

ქუთაისის სამაზრო კომიტეტის 1921 წლის 9 სექტემბრის პლენუმის დადგენილებაში ვკითხულობთ: „პარტიული კომიტეტი ყოველგვარ ზომებს ღებულობს სასურსათო გადასახადის შესახებ დეკრეტის ცხოვრებაში გასატარებლად, მაგრამ ითვალისწინებს რა წინასწარ იმ პოლიტიკურ-ეკონომიკურ მდგომარეობას, რომელშიც იმყოფება ქუთაისის მაზრა, ვარაუდობს, რომ ინსტრუქციაში ჩამოთვლილი სოფლის მეურნეობის პროდუქტები შეუძლებელია მთლიანად შეგროვდეს და, რომ მოსახლეობის ის ნაწილი, რომელიც ჩვენ თანაგვიგრძნობს, კონტრრევოლუციის ბანაკში შეიძლება აღმოჩნდეს.[167]

პირველი რესპუბლიკის საგადასახადო პოლიტიკიდან გამომდინარე საქართველოში ფულით გადასახადის მექანიზმი უფრო მოწყობილი იყო, ვიდრე სასურსათო გადასახადის ნატურით ამოღების მექანიზმი. მიუხედავად იმისა, რომ ნაკლებად გამოითქვა ზოგიერთი სამართლიანი მოსაზრება, თათბირმა ხმის დიდი უმრავლესობით საჭიროდ ცნო სასურსათო გადასახადის უცვლელი სახით დატოვება.

თბილისის პარტიულმა ორგანიზაციამ 1922 წლის 26 ივნისს განიხილა სასურსათო გადასახადის ნატურით გადახდევინების საკითხი და მიიღო შემდეგი დადგენილება: „სურსათზე დადებულ ნატურ გადასახადის არსებობის საჭიროება წარმოადგენს ემისიის რაც შეიძლება მეტი შემცირების მიზნით გამოწვეულ ლოგიკურ აუცილებლობას. საბჭოთა მოსამსახურეებს შრომის ქირის დიდი ნაწილი რომ ნატურით არ მიეცეს არ იკმარებდა ფულის ნიშნები ამ მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად.

ამას გარდა, სასურსათო გადასახადს ეძლევა მეტად დიდი მნიშვნელობა პურის ბაზრის მოწესრიგებაში. ამავე დროს ის ხელს უწყობს გაიზარდოს სახელმწიფოს გავლენა პურის ბრუნვის სფეროში, რაც საზღვარს უდებს პურით სპეკულაციას.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ სასურსათო გადასახადის ნატურით გადახდევინების მომხრეები გვერდს უვლიდნენ იმ ძირითად მოტივებს, რომლებმაც განაპირობეს სასურსათო გადასახადის შემოღება ბოლშევიკურ რუსეთში და ყურადღებას ამახვილებდნენ ნაკლებად მნიშვნელოვან ფაქტებზე, როგორიცაა, ემისიის შეზღუდვა, პურის ბაზრის მოწესრიგება, ბაზარზე სახელმწიფო კონტროლის გაძლიერება და სხვა. სასურსათო გადასახადის ნატურით ამოღებას, რასაკვირველია შეეძლო ემისიის ერთგვარი შეზღუდვა,

[167] იქვე: გვ. 118

მაგრამ მას მეორე მხრივ უფრო ღრმა და მავნე ეკონომიკური შედეგები მოსდევდა, როგორიცაა უკვე გამოშვებული ფულის ნიშნების გაუფასურება, საშინაო ბაზრის დეზორგანიზაცია-თავისუფალი ვაჭრობის შეზღუდვა, სოფელსა და ქალაქს შორის ეკონომიკური კავშირის კიდევ უფრო დასუსტება.

სასურსათო გადასახადის ნატურით ამოღება ერთგვარად ზღუდავდა პურით სპეკულაციას და აძლიერებდა სახელმწიფოს მომწესრიგებელ როლს ბაზარზე, მაგრამ ყოველივე ეს მაშინ იქნებოდა ეფექტური, როდესაც სასურსათო გადასახადით მიღებული პროდუქტებით შესაძლებელი გახდებოდა მათზე არსებული მთელი მოთხოვნილების ძირითადად მაინც დაკმაყოფილება. საქართველოს პურის ბალანსი, როგორც ცნობილია, მუდმივი დეფიციტით ხასიათდება [168] 1921 წელს საქართველოს სოფლის მოსახლეობის მოთხოვნილება პურზე, ნაანგარიშები იყო 32,5 მილიონ ფუთამდე, ხოლო მოსალოდნელი მოსავალი 29,5 მილიონ ფუთს ძლივს შეადგენდა. ამიტომ პური ჩვენში შემოჰქონდათ სასურსათო გადასახადის სახით ერთი მილიონი ფუთი პურის ამოღება მოსახლეობიდან.

სასურსათო გადასახადის ნატურით გადახდევინებას უფრო მეტი მომხრეები ჰყავდა სასურსათო საქმეთა სახალხო კომისარიატსა და პარტიულ ხელმძღვანელ ორგანოებში, მაგრამ 1922 წლის საგადასახადო კანონის შემუშავების დროს მაინც მოხდა ერთგვარი დათმობა, რაც გამოწვეული იყო 1921 წლის სასურსათო-ნატურალური გადასახადის ნაკლებეფექტიანობით. მთავარი დათმობა ის იყო, გლეხს ნება დაერთო ნატურალური გადასახადი ფულად ეკვივალენტზე გადაყვანით გადაეხადა. ამ დათმობას სასურსათო სახალხო კომისარიატი ხსნიდა საქართველოში შეცვლილი ფინანსურ-ეკონომიკური კონიუნქტურით. „ეს სიახლე - ვკითხულობთ აღნიშნული კომისარიატის ბეჭდვით ორგანოში - ამჟღავნებს ცხოვრების არსებით მოთხოვნილებებს, აგრეთვე სოფლისა და ქალაქის ეკონომიკური ურთიერთობის გამოცოცხლებას. [169]

1922 წლის მაისში, მიწის ექსპლუატაციის შესახებ არსებული კანონის თანახმად, მნიშვნელოვნად შემცირდა გადასახადები, გლეხებს უფლება მიეცათ, წარმოების ორგანიზებისა და მარკეტინგის მოდელი თავად აერჩიათ. „ახალმა ეკონომიკურმა პოლიტიკამ“ უკვე არსებული შავი ბაზრის ლეგალიზება მოახდინა და ერთ დროს აყვავებული პრიმიტიული ბარტერული სის-

---

[168] გუგუშვილი პ., მარცვლეულის მეურნეობა საქართველოში, თბილისი, 1954, გვ. 162

[169] სახალხო სასურსათო კომისარიატის ბიულეტენი, 1922, გვ. 16

ტემა შეზღუდა. თანდათანობით აღდგა ფულადი ანაზღაურების ფორმა. 1922 წლის დეკემბერში პირველი შემნახველი სალაროები გაიხსნა და სახელმწიფო ლატარიის სისტემაც შემოიღეს. თუმცა ასეთმა ვითარებამ მემარცხენე ოპოზიცია წარმოშვა ტროცკის მეთაურობით, რომელიც „სახელმწიფო კაპიტალიზმის" გაბატონებას ეწინააღმდეგებოდა. 1922 წლის დეკემბერში მსოფლიო ახალი საბჭოთა სახელმწიფოს დაარსების მოწმეც გახდა. „რუსეთის საბჭოთა ფედერაციული სოციალისტური რესპუბლიკა" (რსფსრ) თანდათან ქრებოდა და საბჭოთა სოციალისტური რესპუბლიკა" (სსრკ) იქმნებოდა[170] ამ ღონისძიებამ შედარებით გააუმჯობესა გლეხობის მდგომარეობა და კიდევ უფრო დააკავშირა ბაზართან. ასეთი ღონისძიების გატარება საქართველოში, არამცთუ სასურველი, არამედ გადაუდებელიც კი იყო, სოფელსა და ქალაქს შორის, მუშებსა და გლეხებს შორის ურთიერთობის გასაუმჯობესებლად.[171]

ფაქტია, რომ ნატურალური დაბეგვრის ნაწილის ფულადი დაბეგვრით შეცვლა ამსუბუქებდა გლეხობის მდგომარეობას და ხელსაყრელი იყო არა მარტო საგადასახადო ხარჯთა შემცირებით, არამედ იმითაც, რომ გლეხს მისცემოდა შესაძლებლობა, სარეწაო საქმიანობა წარემართა უფრო ხელსაყრელი კულტურების მიმართულებით. ამასთან ერთად, ეს ზომა აუმჯობესებდა ქვეყნის საერთო სამეურნეო მდგომარეობას, უზრუნველყოფდა ფულის მიმოქცევის სიმყარეს..., რაც თავის მხრივ ეხმარებოდა გლეხობას თავი დაეღწია ნგრევისა და სიღატაკისაგან, განეახლებია ინვენტარი და აემაღლებინა თავისი მეურნეობის ტექნიკური დონე.

ნატურალური დაბეგვრიდან ფულად დაბეგვრაზე გადასვლის გარდა საჭირო იყო ხელისუფლებას გაეერთიანებინა გლეხობის ყველა სახელმწიფოებრივი პირდაპირი გადასახადი (სასურსათო, კომლობრივ-ფულადი და შრომა-ჭაპანზიდვის) აგრეთვე, ყველა ადგილობრივი პირდაპირი გადასახადი ერთიან პირდაპირ სასოფლო-სამეურნეო გადასახადად. ასეთი გადასახადი ბოლოს მოუღებდა დაბეგვრის სიმრავლეს, რომელიც გლეხობის სამართლიან ჩივილს იწვევდა და ხელს უშლიდა მას მტკიცედ გამოეანგარიშებინა თავისი ხარჯები და შემოსავალი და ამის შესაბამისად გაძღოლოდა თავის მეურნეობას. მართლაც, 11 სახის პროდუქტებზე დადებული გადასახადის

---

[170] სკკპ ყრილობების, კონფერენციებისა და ცენტრალური კომიტეტის პლენუმის რეზოლუციებსა და გადაწყვეტილებებში, ნაწ.1, თბილისი, 1954, გვ. 910

[171] კაჭარავა ი., საბჭთა საქართველო სახალხო მეურნეობის აღდგენით პერიოდში (1921-1925წ), თბილისი,1958, გვ.148

ნაცვლად დადგენილ იქნა ერთიანი სასურსათო გადასახადი რომელიც ნაწილობრივ შემცირდა. [172]

ამავე პერიოდში დაშვებულ იქნა მიწის იჯარით გაცემა, გლეხურ მეურნეობაში კერძო მესაკუთრეთა მიერ დაქირავებული მუშახელის გამოყენება და სხვ. თუმცა ეს მხოლოდ ნეპის დამთავრებამდე არსებობდა.

ამრიგად, 1923 წელს შემოღებულმა ერთიანმა სასოფლო-სამეურნეო გადასახადმა ხელი შეუწყო გლეხური მეურნეობის გამოცოცხლებას. ამავე დროს საკავშირო კომისართა საბჭომ 1923 წლის სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის აკრეფის საფუძველზე, მიიღო დადგენილება 1924 წლის 01 იანვრიდან სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის ნატურით აკრეფის შეწყვეტაზე და ფულად ფორმაზე გადავიდა.

სოფლად არსებული გადასახადის უნიფიკაცია, გლეხობის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება და ნატურით გადახდევინების ნაცვლად ფულად ფორმაზე გადასვლა გარკვეულწილად ხელს უწყობდა გლეხურ მეურნეობათა აღმავლობას, მისი საქონლიანობის ზრდას, სოფლისა და ქალაქის ეკონომიკური კავშირის გაუმჯობესებას.

აღნიშნული გადასახადის პროგრესული ხასიათი უღარიბეს გლეხობას ათავისუფლებდა, ხოლო საშუალო გლეხობას უმსუბუქებდა საგადასახადო ტვირთს და მისი მთელი სიმძიმე ე.წ. კულაკურ მეურნეობას აწვებოდა, ზღუდავდა მათი ეკონომიკური ძლიერების შემდგომ ზრდას...

რუსეთში იმის შემდეგ, რაც ოქროს ათმანეთიანის კურსმა დაიწყო ზრდა, იგი ამოიღეს მიმოქცევიდან, როგორც გადახდის საშუალება. ასევე მოხდა ამიერკავკასიაშიც. 1923 წლის 22 მაისიდან შემოიღეს ჩერვონეცი, როგორც ანგარიშსწორების საშუალება. ამავე წლის მეორე ნახევრიდან დაცემას იწყებს ამიერკავკასიის ფულის კურსი. 1924 წლის დასაწყისში იგი კატასტროფულ ხასიათს იღებს. ასე მაგალითად, თბილისის ოფიციალურ ბირჟაზე 1 ჩერვონეცი ღირდა 465 მილიონი მანეთი, ხოლო იმავე წლის 14 აპრილს ჩერვონეცის ფასი გაიზრდა 125 მილიარდ მანეთამდე ამიერკავკასიის ფულის ნიშნებით.

1924 წლის 4 აპრილს დეკრეტით ამიერკავკასიის მთავრობამ საკავშირო მთავრობის დავალებით დაიწყო ფულის რეფორმა. 14 აპრილიდან შეწყდა ამიერკავკასიის ფულის ნიშნების ბეჭდვა, გამოშვება კი 15 აპრილიდან. ამავე

---

[172] ნათმელაძე მ., დაუშვილი ა., საქართველოს უახლესი ისტორია, თბილისი, 2004, გვ. 29

დროს დაიწყო ამიერკავკასიის ფულის ნიშნების გადაცვლა ჩერვონეცზე. ჩერვონეცის ერთ მანეთზე იცვლებოდა ამიერკავკასიაში ადგილობრივი ფულის ნიშნის „12,5 მილიონი მანეთი[173] ბოლშევიკების საგადასახადო პოლიტიკა მარქსისტული თეორიიდან გამომდინარე მიზნად ისახავდა კლასობრივი დაპირისპირების გაღვივებას. შეძლებული გლეხებისა და ბურჟუაზიული ელემენტების გამიჯვნას ღარიბი მოსახლეობისაგან. ბოლშევიკები ასეთი ტაქტიკით ადვილად ახერხებდნენ „კლასობრივი მტრის" განიარაღებას და ქონების ჩამორთმევას.

1926 წლის სასოფლო-სამეურნეო გადასახადი ყოველ მხრივ ზღუდავდა და მძიმე ეკონომიკურ პირობებში აყენებდა სოფლისა და ქალაქის ბურჟუაზიას. ამ წელს სასოფლო-სამეურნეო გადასახადისაგან განთავისუფლდა უღარიბესი გლეხობა, აგრეთვე ღარიბი და საშუალო გლეხობის საგრძნობი ნაწილი. ფაქტიურად, წინა წელთან შედარებით ორჯერ მეტად შემცირდა გადასახადების ოდენობა. ამ ნაბიჯმა ბუნებრივია ხელი შეუწყო ღარიბი გლეხობის მატერიალური მდგომარეობის გაუმჯობესებას. [174]

სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის ახალი კანონი ითვალისწინებდა მსუბუქი და კვების მრეწველობისათვის სანედლეულო ბაზის შექმნას. ამ მიზნით ტექნიკური კულტურებისა და მეცხოველეობის განვითარებას, ხოლო როგორც წამახალისებელ ზომას, დაბეგვრის ნორმების მნიშვნელოვან შემცირებას ტექნიკური კულტურებისა და მეცხოველეობის რაიონებში.

ცოტა ხანში ხელისუფლება იძულებული გახდა რამდენადმე გაედიდებინა გლეხთა საგადასახადო დაბეგვრა, მაგრამ ასეთ პირობებშიც დაბეგვრა შეეხო გლეხობის საერთო შემოსავლის მხოლოდ ნაწილს და ისიც საგადასახადო თანხა არ აღემატებოდა საერთო შემოსავლის 4, 62 პროცენტს. სამაგიეროდ, დაბეგვრის სიმძიმე გადატანილ იქნა კულაკობისა და შეძლებულთა ფენებზე. ე.წ. კულაკობა დაიბეგრა 5-6 ჯერ მეტად საშუალო ფენასთან შედარებით, ხოლო ღარიბი გლეხობა უფრო მეტად განთავისუფლდა გადასახადისაგან.[175]

1927 წლის მიწურულს, „ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის წყალობით" სოფლის მეურნეობასა და მრეწველობას შორის ურთიერთობა გარკვეულწილად დარეგულირდა. თუმცა, წარმოების ზოგიერთ სფეროში სახელმწიფო სუბსიდირება მაინც აუცილებელი იყო, რისი რესურსებიც ქვეყანას არ გააჩ-

---

[173] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. VII, თბილისი, 1976, გვ. 170
[174] იქვე: გვ. 40
[175] იქვე: გვ. 402

ნდა. ყოველივე ამან კიდევ ერთხელ შეუწყო ხელი შავი ბაზრის გაჩენას და ქალაქის მოსახლეობა აიძულა, პროდუქტები მოემარაგებინა. [176]

სწრაფი ტემპით მიმდინარე ინდუსტრიალიზაციამ გარკვეული სირთულეები წარმოშვა. საბჭოთა კავშირის მასშტაბით 1926-1934 წლებში მრეწველობის სფეროში დასაქმებული 14 მილიონი ადამიანიდან ნახევარს გლეხობა შეადგენდა. ახალგამომცხვარ მუშებს 1917 წელს მოსკოვისა და პეტროგრადის საბჭოებში შემავალი პროლეტარების მსგავსი პოლიტიკური ცნობიერება და განათლება არ ჰქონდათ. ქალაქში ჩამოსვლა გაადვილდა, რამაც დიდი სოციალური მიგრაცია განაპირობა, ამან კი მასების პოლიტიკური პროცესებისადმი სრულიად გულგრილი ადამიანები მხოლოდ დღიური საარსებო საშუალებების მოძიებას ლამობდნენ.[177]

ამასობაში, ეკონომიკური სიტუაცია კიდევ უფრო გაუარესდა. მართალია, 1928 წლის მოსავალმა სიუხვით წინა წლისას გადააჭარბა, მაგრამ სამრეწველო ცენტრების მიერ სავაჭრო ობიექტების პროდუქტებით მომარაგება მაინც ფერხდებოდა. 1928 წელსვე ამოქმედდა ეკონომიკის უმაღლესი საბჭოს ორგანიზებით შემუშავებული და პარტიის XVI ყრილობაზე დამტკიცებული პირველი ხუთწლიანი გეგმა, რომლის მიხედვითაც, აქცენტი ქვეყნის სწრაფ ინდუსტრიალიზაციაზე კეთდებოდა. რაც შეეხება სოფლის მეურნეობას, სტალინისტური გეგმის მიხედვით, უნდა მომხდარიყო საყოველთაო კოლექტივიზაცია. გლეხებმა კოლმეურნეობის დაფუძნებაში საფრთხე დაინახეს, რადგან მათ მიერ მოწეული პროდუქციის პირდაპირი გაყიდვა შეიზღუდებოდა. გარდა ამისა, 1917 წლის რევოლუციის შედეგად მოპოვებული მიწების დაკარგვის საშიშროების წინაშეც აღმოჩნდნენ და პირველ ხუთწლიან გეგმას საბოტაჟი გამოუცხადეს. [178]

საკავშირო მასშტაბით სოფლის მეურნეობის კოლექტივიზაციის ჩატარება 1929 წელს დაიწყეს. მომდევნო ოთხი საშინელი წლის განმავლობაში ყველა კერძო მეურნეობა სახელწმიფო საკუთრებაში გადავიდა. ყოფილი მესაკუთრეები და მეურნეობის მუშაკები ახალი გიგანტური კოლექტიური მეურნეობის მუშებად იქცნენ და მრეწველობაში დასაქმებული მუშებივით იღებდნენ ანაზღაურებას, მაშინ როდესაც ბედი გაუღიმებდათ.

---

[176] რუსეთის რევოლუცია და სსრკ, ინგლისურიდან თარგმნა ნინო მესტვირიშვილმა, თბილისი, 2014, გვ. 60

[177] იქვე: გვ. 64

[178] იქვე: გვ. 63

რეჟიმი სამ მიზანს ისახავდა. პირველი და უმთავრესი მომდინარეობდა ხელისუფლების შეგნებიდან, რომ საბჭოთა კავშირის ინდუსტრიალიზაციას ესაჭიროებოდა კაპიტალი, რომელსაც უცხოეთიდან ვერ მოიზიდავდნენ. საშუალო კლასი ამ დროისათვის უკვე განადგურებული იყო, ხოლო ახლის აღმოცენება მოითხოვდა დროს, რომელიც მას არ ჰქონდა, ამიტომ ერთადერთ ალტერნატივად სოფლიდან გლეხების გაყრა და ფაბრიკა-ქარხნებში მათი დასაქმება იგეგმებოდა. პირველთან ერთად, ეს ხელს შეუწყობდა მეორე მიზნის მიღწევას-გლეხების, განსაკუთრებით მდიდარი გლეხების ე.წ. „კულაკების“ როგორც პოტენციური პოლიტიკური ოპოზიციის ნეიტრალიზებას. კოლექტივიზაცია მათ სულიერ დამონებას ითვალისწინებდა. მესამე მიზანი - უფრო თანამედროვე, ინდუსტრიული სოფლის მეურნეობის შექმნა ხელსუფლებისათვის პრაქტიკულად, მეორეხარისხოვანი იყო.

სულაც არაა გასაკვირი, რომ ამ პროცესს დიდი წინააღმდეგობა შეხვდა. გლეხები სამუშაო იარაღსა და აღებულ მოსავალს მალავდნენ. რეჟიმმა ყველა კუთხეში პროგრამის აღმასრულებლები დაგზავნა. მდიდარი გლეხები, - მათ რიგს კი ნებისმიერ ადამიანს მიაწერდნენ, ვინც ხელისუფლებას ეწინააღმდეგებოდა, - ზოგი მოკლეს, ზოგი კი მკაცრი კლიმატური პირობების რეგიონებში გადაასახლეს. როგორც კი ვინმეს ხორბლის მარაგს აღმოუჩენდნენ, უმალ ართმევდნენ და ქალაქებში აგზავნიდნენ. საკვებს ხალხს ლამის პირდაპირ იარაღების მტვრევითა და ბეღლების გადაწვით უპასუხეს - კომისრებისათვის დათმობას განადგურება ერჩივნათ.

ქვეყანა შიმშილმა მოიცვა, რომლებმაც განსაკუთრებით მწვავე ხასიათი უკრაინაში მიიღო. ხალხი ჩალასა და ჭინჭარს ჭამდა, წვნიანს ხის ქერქისაგან ამზადებდა, თაგვების ხორცს ხარშავდა. რეჟიმმა ძალიან კარგად იცოდა, თუ რა ხდებოდა, მაგრამ ჯიუტად აგრძელებდა ხალხისათვის ქონების ჩამორთმევას[179] ხორბლით სავსე ბეღლებს ბოქლომები ედო და მათ გაძლიერებულად იცავდნენ.

ცოტა ხანში ადამიანები კატებსა და ძაღლებს მიადგნენ, შემდეგ - დახოცილ ცხენებს. და როდესაც ყველა სახის ცხოველი ამოწყდა, ხოლო ადამიანთა მსხვერპლი ათასებზე ავიდა კანიბალიზმის აჩრდილი გამოჩნდა.[180]

საქართველოს სოფლის მეურნეობის მთლიანი პროდუქცია 1928 წელს შეადგენდა 270 მილიონ მანეთს, ხოლო სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის

---

[179] იქვე: გვ. 104
[180] იქვე: გვ. 106

თანხა- 2475 ათას მანეთს. ამავე დროს, ყოველწლიურად იზრდებოდა გადასახადებისაგან განთავისუფლებულ მეურნეობათა რაოდენობა და შეძლებულ ფენათა დაბეგვრის ხვედრითი წონა. საგულისხმოა, რომ სახელმწიფოს ასიგნება თითოეულ გლეხურ მეურნეობაზე მოდიოდა 22 მან. 53 კაპ., მაშინ როდესაც სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის სახით თითოეულმა მეურნეობამ სახელმწიფოს მისცა საშუალოდ 6 მან. 85 კაპ. ე.ი. სამჯერ ნაკლები, ვიდრე მან სახელმწიფოსაგან მიიღო.[181] ამდენად შეესაბამება სიმართლეს საბჭოური დოკუმენტები ძნელი სათქმელია, თანამედროვენი კი ხელისუფლების საგადასახადო პოლიტიკას „სამხედრო-ფეოდალურ" ექსპლუატაციას უწოდებდნენ.[182]

სოფლად გლეხურ მეურნეობათა ამა თუ იმ ჯგუფის თუ კატეგორიის შემცირების ან ზრდის გათვალისწინებისათვის საჭიროა ანგარიში გაეწიოს გლეხურ მეურნეობაში ისეთ ორგანულ ცვლილებებს, როგორიცაა გლეხური კომლის) და, მაშასადამე მეურნეობის) რამდენიმე კომლად გაყრა (გაყოფა), დაწვრილება ან რამდენიმე კომლის (ანუ მეურნეობის) ერთ მეურნეობად შეყრა (შეერთება).

გაყოფას ყველაზე მეტად წვრილი კაპიტალისტური (კულაკური) მეურნეობები მიმართავდნენ: კულაკური მეურნეობა თუ კომლი სულადობით უფრო მრავალრიცხოვანი იყო, ვიდრე ღარიბი და საშუალო გლეხური მეურნეობა ან კომლი და რაც მთავარია, გაყოფით კულაკური მეურნეობა თავს აღწევდა საბჭოთა საგადასახადო პოლიტიკას და პარტიისა და მთავრობის სხვა შემზღუდველ ღონისძიებებს.[183]

1930 წლის 30 იანვარს ცენტრალური კომიტეტის პოლიტბიურომ გამოსცა დადგენილება, რომლის მიხედვითაც მასობრივი კოლექტივიზაციის წინააღმდეგ მოწყობილი „კულაკების შეთქმულების" ჩახშობის მიზნით უნდა გატარებულიყო მთელი რიგი რეპრესიული ღონისძიებები, რათა კულაკობა, როგორც კლასი, განადგურებულიყო. კულაკებს ცარისტულ რუსეთში გამდიდრებულ მიწათმფლობელ გლეხებს უწოდებდნენ, რომლებსაც ღარიბი თანასოფლელები ჰყავდათ მოჯამაგირეებად აყვანილი. რევულუციის შემდგომ ამ სახელწოდებამ პოლიტიკური დატვირთვაც მიიღო. ამგვარად, ერთი მუჭა მიწათმფლობელების უკმაყოფილება „მიწის მესაკუთრეთა კლასის მიერ გამოცხადებულ ომად" შეფასდა. 1931 წლის მიწურულს, სამხედრო ზე-

---

[181] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ VII, თბილისი,, 1976, გვ. 428

[182] იქვე: გვ. 429

[183] იქვე: გვ. 462

წოლის ქვეშ, სოფლის მოსახლეობის 75% კოლმეურნეობებში გაერთიანდა, რომელიც სოფლის მეურნეობაში დანერგილი შრომაგამასწორებელი სისტემის ნაწილად იქცა.[184]

ამავე პერიოდში საქართველოში დაიწყო შეძლებული გლეხების წინააღმდეგ მკაცრი საგადასახადო ეკონომიკური ღონისძიებების გატარება, რომელიც მშვიდობიან ხასიათს არ ატარებდა. კულაკური მეურნეობა ინდივიდუალური წესით იბეგრებოდა. თუ კულაკური მეურნეობის შემოსავალი 1000 მანეთს არ აღემატებოდა, მაშინ შეაწერდნენ გადასახადს 350 მანეთის რაოდენებით. თუ ათას მანეთზე მეტი ჰქონდა შემოსავალი, მაშინ პროგრესული განაკვეთით იბეგრებოდა, რაც შეადგენდა შემოსავლის 70 პროცენტს.[185]

კოლმეურნეობაზე შეწერილი ყველა გადასახადი უდრიდა 34,5 მანეთს, ერთპიროვნულ გლეხურ მეურნეობაზე - 79 მანეთს, ხოლო კულაკურ მეურნეობაზე - 3736,9 მანეთს. ამის გამო კულაკები იძულებული იყო გადასახადის გასასტუმრებლად გაეყიდა წარმოების საშუალებათა ნაწილი, რადგან მას გადასახადი შემოსავალზე მეტი ჰქონდა შეწერილი. კულაკურ მეურნეობათა დაბეგვრა კიდევ უფრო გაძლიერდა 1934 წლიდან. ამ წელს თითოეული კულაკური მეურნეობის ფაქტიური შემოსავალი საფინანსო ორგანოების მიერ გაანგარიშებული იყო საშუალოდ 1637 მანეთამდე, ხოლო კულაკური მეურნეობის გადასახადის ჯამი შეადგენდა 5374 მანეთს, ე.ი. 3,3-ჯერ მეტს [186] საბჭოთა საგადასახადო პოლიტიკა შეძლებული გლეხის ანუ, როგორც უწოდებენ „კულაკობის კლასის ლიკვიდაციაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებდა“[187] ამავე დროს გარკვეულ ბერკეტს წარმოადგენდა ერთპიროვნულ გლეხთა კოლმეურნეობებში შესასვლელად.

1933 წელს სასოფლო-სამეურნეო გადასახადის კანონმა მნიშვნელოვანი ცვლილება განიცადა წინა წლების კანონთან შედარებით. კოლმეურნეობაში გადასახადის ანგარიშგება უნდა მომხდარიყო საგაზაფხულო ნათესების მიხედვით, გადასახადის მტკიცე განაკვეთებით. ის კოლმეურნეობები, რომლებიც გადაჭარბებით შეასრულებდნენ მოსავლიანობის გეგმას, სანიმუშოდ დააყენებდნენ აღრიცხვიანობის საქმეს, შეღავათებს ღებულობდნენ გაანგარიშე-

---

[184] რუსეთის რევოლუცია და სსრკ, ინგლისურიდან თარგმნა ნინო მესტვირიშვილმა, თბილისი, 2014, გვ. 63

[185] ჟღენტი თ., საკოლმეურნეო წყობილების გამარჯვება საქართველოში, თბილისი,1967, გვ.181

[186] იქვე: გვ. 182

[187] საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის ეკონომიკის ინსტიტუტის შრომები, IX, თბილისი, 1956, გვ. 96

ბული გადასახდის 25 პროცენტის რაოდენობით. კოლმეურნე გლეხობა გადასახადს მტკიცე განაკვეთით იხდიდა, რომელიც მერყეობდა 20-30 მანეთს შორის.

ერთპიროვნული გლეხობა იბეგრებოდა ნორმატიული მეთოდით. დასაბეგრ შემოსავალში ჩაითვლებოდა, როგორც სოფლის მეურნეობიდან, ასევე არასამიწათმოქმედო შემოსავლები სხვადასხვა საწარმოდან და სოფლის მეურნეობის პროდუქტების გაყიდვიდან.

კულაკური მეურნეობა როგორც წესი, ინდივიდუალური წესით იბეგრებოდა. თუ კულაკური მეურნეობის შემოსავალი ათას მანეთს არ აღემატებოდა, გადასახადს 350 მანეთის რაოდენობით იხდიდა, თუ მეტი იყო, მაშინ კულაკი პროგრესული განაკვეთით დაიბეგრებოდა. მათი დაბეგვრის მაქსიმალური განაკვეთი 70 პროცენტს უდრიდა. განკულაკებული მეურნეობები, რომელთაც ერთპიროვნული მეურნეობის მსგავსად იბეგრებოდნენ, შეღავათებით არ სარგებლობდნენ. ეს გადასახადი, ისე როგორც სხვა, ე.წ. კლასობრივი პრინციპით იყო აგებული.[188]

1939 წლის სექტემბერში სსრ კავშირის უმაღლესი საბჭოს რიგგარეშე სესიამ მიიღო ახალი კანონი, რომელიც აწესებდა ახალ საშემოსავლო გადასახადს. კანონი აწესებდა ახალ საშემოსავლო გადასახადს კოლმეურნეობათა საკარმიდამო ნაკვეთებიდან მიღებულ შემოსავალზე და გადასახადისაგან ათავისუფლებდა კოლმეურნეობაში გამომუშავებული შრომა დღეებით მიღებულ შემოსავლებს.[189]

ყველა კოლმეურნეობა ვალდებული იყო სასოფლო-სამეურნეო პროდუქცია ჩაებარებინა მასზე მიმაგრებელი მიწის ფართობის ყოველი ჰექტარის მიხედვით. ამ დადგენილებით გაუქმდა არსებული წესი, რომლითაც კოლმეურნეთა მიერ სახელმწიფოსათვის მარცვლეულისა და ბრინჯის სავალდებულო ჩაბარების გამოანგარიშება წარმოებდა ამ კულტურების თესვის გეგმის მიხედვით; ახალი კანონები გატარდა 1940 წლიდან.

2.3.2. გადასახადების ამოღების მექანიზმი

საბჭოთა რეჟიმის დამყარებისთანავე ხელისუფლებამ ძალისმიერ მეთოდებს მიმართა გადასახადების ამოსაღებად. უფრო სწორად, საზოგადოე-

---

[188] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. VII, თბილისი, 1976, გვ. 648

[189] იქვე: გვ. 801

ბის კლასებად დაყოფის თეორიიდან გამომდინარე დაიწყო ე.წ. ექსპლუატატორული კლასების წინააღმდეგ ამკარა ბრძოლა. ადგილი ჰქონდა კერძო ვაჭართა და კერძო სავაჭრო-სამრეწველო საქონლის რეკვიზიციას, კონფისკაციასა და ნაციონალიზაციას. ამით შეშინებულმა კერძო სავაჭრო და სამრეწველო ორგანიზაციათა ხელმღვანელებმა გადამალეს შემორჩენილი სიმინდის მარაგი. დაიწყო ფასების ზრდა.

გადასახადების ამოღების მექანიზმის დახვეწაში ჩართული იყო, როგორც ახლად შექმნილი ცენტრალური მმართველობა, ასევე ადგილობრივი. მთავარი დამრტყმელი ძალა ძალოვანი სტრუქტურები იყო. ასევე ამუშავდა იდეოლოგიური აპარატი. ახალგაზრდებისგან ქმნიდნენ „დამსმენების“ და „ჩამშვებების“ მრავალფეროვან ჯგუფებს.

აღნიშნული ქმედების მთავარ ინიციატორად მოგვევლინა „ახალგაზრდა ლენინური კომუნისტური კავშირი“. 1928 წელს კომკავშირმა შექმნა „მსუბუქ კავალერისტთა მოძრაობა“, რომლის ამოცანები და მეთოდები ნათლად იყო ჩამოყალიბებული კომკავშირის ყრილობაზე. დადგენილებაში ნათქვამია: „ჩვენ უნდა შევქმნათ განსაკუთრებული ტიპის სახელდახელო „არაოფიციალური“ კონტროლი. კომკავშირელთა საგანგებო ჯგუფებმა უნდა იარონ მაღაზიებში, დაწესებულებებში, ბაზრებში, დუქნებში, სავაჭრო ცენტრებსა და სხვა ადგილებში როგორც უბრალო მყიდველები, ან როგორც მომჩივნები, ერთი სიტყვით, როგორც ჩვეულებრივი მოკვდავები, სხვებთან ერთად. ასეთი გზით შეიძენენ მასალას, აღრიცხავენ იმას, რაც ამ გამოკვლევების დროს მიიღეს.

ეს მსუბუქი კავალერია იმისათვის გვჭირდება, რომ მხოლოდ ასე, მხოლოდ არაოფიციალური რევიზიით შეგვიძლია ნამდვილად გამოვჩხრიკოთ ბიუროკრატიული მოწინააღმდეგე, შიგ გულში ჩავწვდეთ ბოროტმოქმედებას, ადგილზე წავასწროთ მტერს. [190]

და, გაჩნდნენ პავლიკ მოროზოვის მიმდევრები მთელი კავშირის მასშტაბით, მათ შორის საქართველოში. ბავშვები- დამსმენები, მეზობლებზე რომ აღარაფერი ვთქვათ, ყიდდნენ მამებს, დედებს, ძმებს, დებს. მშობლები მიჰყავდათ საპყრობილეში, ხოლო „გმირი ბავშვები“- არტეკში. საგულისხმოა 30-იანი წლების ბოლოს „პიონერსკაია პრავდაში“ გამოქვეყნებული სტატია: დამსმენი - ბავშვები ქვეყნის სხვადასხვა მხრიდან ერთმანეთს იწვევდნენ სოციალისტურ შეჯიბრში ვინ უფრო მეტს დაასმენდა. „არტეკში ყოფნის დროს

[190] იქვე: გვ. 241

ისინი ერთმანეთს უზიარებდნენ გამოცდილებას, თუ როგორ ეთვალთვალათ და სადაც საჭირო იყო იქ ეცნობებინათ".[191]

ამიტომ, კონტროლის ფხიზელი თვალი ადვილად აგნებდა გადასახადების ამოღების დროს გაჭირვებული ოჯახის „გადამალულ" საარსებო პროდუქტს და ავსებდა ქვეყნის ბიუჯეტს. კონფისკაცია და ადამიანების ფიზიკური განადგურება კიდევ უფრო მეტად ამდიდრებდა სოციალისტურ ეკონომიკას. ამას ხელს უწყობდა ლენინის მიერ ხელმოწერილი დეკრეტი, სადაც პირდაპირი მითითებაა მოცემული: „სპეკულიანტები... ადგილზე დახვრიტონ".

თუკი იმასაც გავითვალისწინებთ, რომ სპეკულიანტების და არასპეკულიანტების ამოცნობის უფლება საგანგებო კომისიის რიგით წევრებსა და წითელ არმიელებს ჰქონდათ მინიჭებული (ისინი ხომ ადგილზევე ხვრეტდნენ), მაშადასამე, ადგილზევე განსაზღვრავდნენ კიდეც), მაშინ ადვილად ამოვიცნობთ სიტუაციას, რომლის მიხედვითაც „სპეკულიანტის" კატეგორიაში შედიოდნენ გლეხებიც, ქალაქში რომ ჩადიოდნენ, ვთქვათ ფქვილის, საპონზე, ბარილზე ან ასანთზე გასაცვლელად, ან „ყოფილი" ქალბატონი, საგვარეულო ყელსაბამი რომ ჰქონდა გამოტანილი გასაყიდად, რათა პური ეშოვა თავის დამშეული ოჯახისათვის.[192]

20-იანი წლების მეორე ნახევარში სამრეწველო საწარმოებში დასაქმებული მუშა გაცილებით მეტს გამოიმუშავებდა, ვიდრე მას ყოველთვიური ხელფასის სახით ეძლეოდა. მაგალითად, ტყავის მრეწველობაში, მუშა საშუალოდ გამოიმუშავებდა თვიურად 1075,7 მანეთს, ხელფასი კი ჰქონდა 84,3 მანეთი, ანუ გამომუშავებული თანხის 80%. თუნდაც გავითვალისწინოთ ზედნადები ხარჯები, აშკარაა, რომ საბჭოთა ხელისუფლება ეწეოდა მუშის სასტიკ ექსპლუატაციას. გამომუშავებული თანხის ძირითადი ნაწილი მიდიოდა კომუნისტური სახელმწიფოს ბიუჯეტში.[193] ამასთან ერთად დარჩენილი ხელფასიდან უნდა გადაეხადა სახელმწიფო გადასახადები.

რაც შეეხება მემამულე თავადაზნაურებს, საბჭოთა ხელისუფლება გადასახადს კი არ ზრდიდა, არამედ მათი ქონების კონფისკაციას ეწეოდა. ამ საქმეში „გაბრუებულ" გლეხობას იყენებდა. გლეხები მასობრივად ერეკებოდნენ მემამულე-თავადაზნაურებს საკუთარი მამულებიდან. სასოფლო-სამეურნეო ინვენტარი, ცოცხალი გამწევი ძალა ნაწილდებოდა გლეხებს შო-

---

[191] Зенкович Н., Тайнь уходящего века. Т. Г. М.,1998, стр. 53

[192] ხაინდარავა ლ., მოსაზრებანი, ჟურნალი "კრიტიკა", N2, 1989, გვ.101

[193] საქართველოს ისტორია ოთხ ტომად, ტ. IV, თბილისი, 2012, გვ. 299

რის. მარტო შორაპნის მაზრაში ერთი თვის განმავლობაში მემამულე-თავადაზნაურობას ჩამოერთვა 10 000 ქცევა მიწა, 50 სახლი, 30 წისქვილი და სხვა, გორის მაზრაში - 747 დესეტინა მიწა, 83 სახლი და 21 წისქვილი. 1923 წლის გაზაფხულისათვის გლეხობას გადაეცა მემამულე-თავადაზნაურებისაგან ჩამორთმეული ასი ათას დესეტინაზე მეტი მიწა.[194]

აქვე აღვნიშნავთ, რომ თუ სახელმწიფოს ინტერესს ფიზიკური პირი არღვევდა ძირითადად საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის გამო, სახელმწიფო ორგანოებს უფლება ჰქონდათ სასამართლოში დაეყენებინათ საკითხი და მისი მეშვეობით იძულებით გადაეხდევინებინათ განსაზღვრული სახსრები.[195]

2.3.3. ბიუჯეტი

სახელმწიფო ფინანსების ცენტრალიზებული მართვის დიდი ხნის ისტორიის მიუხედავად, ტერმინი ბიუჯეტი ეკონომიკურ და იურიდიულ ბრუნვაში მხოლოდ XIX საუკუნის დასაწყისში შემოვიდა. იგი წარმოდგება ძველი ფრანგული სიტყვისაგან „ოუგეტტე“, რაც ნიშნავს ტყავის ქისას. შემდეგ ინგლისში მას ოდნავ შეეცვალა შინაარსი და განსაკუთრებული მნიშვნელობა შეიძინა. როცა პარლამენტის სესიაზე მთავრობა თემთა პალატას ფულად სახსრებს სთხოვდა, ხაზინის მთავრობა თემთა პალატას ფულად სახსრებს სთხოვდა, ხაზინის კანცლერი ხსნიდა პორტფელს, რომელშიც სახელმწიფო შემოსავალ-გასავლის ნუსხის კანონპროექტი იყო. ამას უწოდებდნენ ბიუჯეტის ანუ ფულადი ქისის გახსნას. ბიუჯეტს უწოდებდნენ თვით კანცლერის სიტყვასაც, რომელსაც იგი წარმოთქვამდა თემთა პალატაში სახელმწიფო ხარჯების დამტკიცების დროს. ბიუჯეტის თანამედროვე შინაარსი ისევ საფრანგეთთან არის დაკავშირებული და წარმოადგენს მიმდინარე და მომავალი წლის სახელმწიფო შემოსავალ-გასავლის რიცხობრივად გამოხატულ ვარაუდს.[196]

ამრიგად, სახელწმიფო ბიუჯეტი წარმოადგენს ფინანსური სისტემის წამყვან როლს, რომელიც აერთიანებს ისეთ კატეგორიებს, როგორიცაა გადასახადები, სახელმწიფო ხარჯები, სახელმწიფო კრედიტი. სახელმწიფო ბიუ-

---

[194] ნათმელაძე მ., დაუშვილი ა., საქართველოს უახლესი ისტორია, თბილისი, 2004, გვ. 36
[195] ჩანტლაძე ვ., კაპიტალისტურ სახელწმიფოთა ფინანსები, თბილისი, 1972, გვ. 376
[196] ღურწკაია კ., ღურწკაია თ., მაკროეკონომიკა, თბილისი, 2013, გვ. 157

ჯეტის მეშვეობით ხორციელდება რესურსების მუდმივი მობილიზაცია და მათი ხარჯვა. [197]

საბჭოთა რეჟიმის დამყარებისთანავე საგადასახადო და საბიუჯეტო პოლიტიკა განისაზღვრა ე.წ. გარდამავალი პერიოდის ეკონომიკად (ბურჟუაზიული წყობიდან სოციალიზმზე გარდამავალი ხანა).

ქვეყნის ეკონომიკური და საფინანსო პოლიტიკის საფუძვლად გამოცხადდა საკუთრების საბჭოური სისტემა. ამ ეტაპზე ბოლშევიკური მთავრობა უახლოეს მიზნად ისახავდა საშინაო ბაზრის შექმნას, საქონლის ბრუნვის გაუმჯობესებას, საკრედიტო დაწესებულებათა, ბირჟათა სავაჭრო ამხანაგობების საექსპერტო და საიმპორტო საზოგადოებათა შექმნით. ასევე, სხვადასხვა სახის დარგში უცხო კაპიტალის ხელის შეწყობას, როგორც კონვენციის, ისე სესხის სახით.

სახელმწიფოს ფინანსური ოპერაციის შესრულებისათვის და საგარეო ვაჭრობის საოპერაციო ანგარიშსწორებისათვის, აგრეთვე, ფულის მიმოქცევის მოსაწესრიგებლად, სახელმწიფო, საზოგადოებრივი და კერძო დაწესებულებისათვის ფულის მიწოდების მიზნით დაადგინეს მტკიცე სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი ბიუჯეტი - „გადასახადის სისტემის საფუძველზე". თბილისში დაარსდა ცენტრალური სახალხო ბანკი განყოფილებებითა და სააგენტოებით, რომლის მოქმედებაც განსაზღვრული იქნა ცალკე წიგნად.[198]

საქართველოს რევკომმა დემოკრატიული რესპუბლიკის ბიუჯეტის გაუქმების შემდეგ (1921 წლის 16 აპრილი) გამოსცა დეკრეტი სახელწმიფო საწარმოთა და დაწესებულებათა დაფინანსების შესახებ. 1922 წლის 01 იანვრიდან ამ კანონით უნდა ეხელმძღვანელა ყველა დაწესებულებას ცალკეული ნუსხებისა და ხარჯთააღრიცხვის შედგენისას. ფრიად უმნიშვნელო იყო სახელმწიფო შემოსავალი, ამის გამო იგი სახელმწიფო ხარჯების მესამედსაც კი ვერ ფარავდა. ბიუჯეტის დეფიციტი კვლავ ემისიით ვითარდებოდა. ამის გამო საქართველოს სამაზრო რევოლუციური კომიტეტების თავმჯდომარეთა პირველი ყრილობა აღნიშნავდა, რომ „სახელმწიფო ბიუჯეტი უნდა იზრდებოდეს არა ემისიის წყალობით, არამედ გადასახადების შემოღებით მოსახლეობის შეძლებულ ფენებზე, ხოლო მუშები და გლეხები განთავისუფლებულ უნდა იქნას გადასახადებისაგან".[199]

---

[197] საქართველოს სსრ კონსტიტუციური აქტების კრებული, (1921-1978), თბილისი, 1958, გვ. 75
[198] იქვე: გვ. 76
[199] იქვე: გვ. 164

ნეპის შემოღების შემდეგ გაიზარდა საქონელბრუნვა, გამოჩნდა გადამალული საქონელი, გაიხსნა კარი ევროპისაკენ. რუსეთის მთავრობამ პოლიტიკური მიზნით საქართველოს გამოუყო ოქროს ფონდი დასავლეთიდან სასურსათო და სამრეწველო საქონლის შემოსატანად. საქართველოში დაგროვდა დიდძალი საქონელი. თითქმის ყველა „გასაბჭოებული“ რესპუბლიკა თბილისსა და ბათუმში გზავნიდა თავის წარმომადგენელს საქონლის შემოსატანად. საქართველოს უხდებოდა სატრანზიტო როლის შესრულება ევროპასა და საბჭოურ რესპუბლიკებს შორის.

საქართველოში დასავლეთიდან შემოტანილი სამრეწველო საქონლის თავმოყრამ გამოიწვია რუსეთის, აზერბაიჯანისა და სომხეთის ფულის დიდძალი ერთეულის დაგროვება. საქართველოს რევკომმა 1921 წლის 27 თებერვალს სავალდებულოდ გამოაცხადა საბჭოთა რუსეთის ფულის ნიშნების მიღება ქართული ბუნების თანამებრძოლად, ხოლო ამავე წლის 30 მარტის გადაწყვეტილებით იგი გავრცელდა აზერბაიჯანისა და სომხეთის ფულის ნიშნებზე. ყოველივე ეს ქართველი ბოლშევიკების ერთი ჯგუფის (ნაციონალურ-უკლონისტები) აზრით, საფრთხეს უქმნიდა ქართული ფულის კურსს. მათი ზეწოლის შედეგად რევკომმა მიიღო რიგი დადგენილება (1921 წლის ივნისის, 5 ივლისის, 1922 წლის 8 თებერვლის დეკრეტები და სხვა), რომლებიც აცხადებდნენ რუსეთის, აზერბაიჯანისა და სომხეთის ფულის ნიშნების თავისუფალი კურსით მიღებას. ამ ღონისძიებებმა გამოწვია საქართველოს ბაზარზე რუსეთის ფულის ნიშნების სწრაფი გაუფასურება, რამაც ხელი შეუწყო ქვეყნის ბიუჯეტის შევსებას. გაიზარდა მოთხოვნილება ქართული ფულის ნიშნებზე. საბჭოთა ფულის ნიშნები იდევნებოდა მიმოქცევიდან. ქართულმა მანეთმა მიაღწია შედარებით სტაბილურ მდგომარეობას. ეს მოხდა იმიტომ, რომ იგი მიღწეულ იქნა საბჭოთა რუსეთისა და ამიერკავკასიის საბჭოთა რესპუბლიკების ფინანსური მეურნეობისაგან იზოლირებულად ასევე, იგი დასავლეთის იაფ საქონელს ემყარებოდა, მაგრამ ამას არ დაუშვებდა კრემლი, რადგან მისი გეგმით საქართველო საგანგებოდ შექმნილი ამიერკავკასიის ფედერაციის მეშვეობით საბჭოთა კავშირის შემადგენლობაში უნდა მოექცია. და მართლაც, 1922 წლის ბოლოს ე .წ. საბჭოთა რესპუბლიკები უარს აცხადებდნენ დასავლეთის საქონელზე, საქონლის მიმწოდებლის როლში გამოდის საბჭოთა რუსეთი. საქართველო კარგავს თავის პრივილეგიურ მდგომარეობას, როგორც სატრანზიტო ქვეყანა და იწყება ქართული ფულის ერთეულის სწრაფი გაუფასურება, რაც აისახება ჩვენს ბიუჯეტზეც.

1922 წლის მარტში გასაბჭოებულმა საქართველომ მიიღო კონსტიტუცია, რომლის თანახმად, არავითარი გადასახადი, არც რაიმე ხარჯი, არ შეიძლებოდა შეეწირათ ან გამოერთმიათ უკანონოდ.

რესპუბლიკის ხარჯთაღრიცხვას ადგენდა ყველა კომისარიატი ცალცალკე და დასკვნისათვის ეგზავნებოდა ფინანსთა, მუშათა და გლეხთა ინსპექციის სახალხო კომისრებს. ამ უკანასკნელთა დასკვნების მიღების შემდეგ, ხარჯთაღრიცხვები დასკვნებთან ერთად წარედგინებოდა სახალხო კომისართა საბჭოს. საბჭოს მიერ მოწონების შემთხვევაში ყველა ხარჯთაღრიცხვა ერთიანდებოდა ფინანსთა კომისიის მიერ საერთო სახელმწიფო შემოსავალ-გასავლის ნუსხაში, რომელიც ფინანსთა სახალხო კომისრის განმარტებითი ბარათით, სახალხო კომისართა საბჭოს საშუალებით, დასამტკიცებლად წარედგინებოდა სრულიად საქართველოს აღმასრულებელ კომიტეტს და აგრეთვე, მუშათა და გლეხთა ინსპექციის სახალხო კომისარს.

ადგილობრივი საბჭოები აწესებდნენ გადასახადებს და ხარჯებს ადგილობრივი მეურნეობის საჭიროებისათვის. ამასთანავე ხარჯთაღრიცხვის დასაბუთებული გეგმებიც აუცილებლად წინასწარ წარდგენილი უნდა ყოფილიყო სახალხო კომისართა საბჭოს საშუალებით, სრულიად საქართველოს ცენტრალურ აღმასრულებელ კომიტეტში დასამტკიცებლად.

აღნიშნული საბჭოები და ასევე მაზრებისაგან გამოყოფილი საბჭოები ადგენდნენ ადგილობრივი საჭიროებისათვის ნახევარი წლის და მთელი წლის შემოსავალ-გასავლის ხარჯთაღრიცხვებს, რასაც წარმოადგენდნენ სახალხო კომისართა საბჭოს საშუალებით საქართველოს ცენტრალურ აღმასრულებელ კომიტეტში დასამტკიცებლად.

სახელმწიფო ხარჯებს ხაზინა ფარავდა. ასევე ხაზინიდან გაიცემოდა საჭირო კრედიტები ადგილობრივი საბჭოების დასაფინანსებლად.

შემოსავალ-გასავლის ხარჯთაღრიცხვის შედგენისას დაცული იყო კლასიფიკაცია, რომლის მიხედვით ხარჯთაღრიცხვის დანიშნულებანი ჯგუფდებოდნენ განყოფილებებად, თავებად, მუხლებად, სტატიებად და ლიტერებად.[200]

კრედიტების გადატან-გადმოტანა, ერთი მუხლიდან მეორეში ე.ი. მოხმარება კრედიტებისა, რომლებიც გაღებული იყო განსაკუთრებული საჭიროებისათვის-შეიძლებოდა მხოლოდ სახალხო კომისართა საბჭოს თანხმობით,

---

[200] იქვე: გვ. 91

თუ მანამდე მოწონებული იქნებოდა სრულიად საქართველოს ცენტრალური აღმასრულებელი კომიტეტის მიერ.

ხარჯთაღრიცხვათა მოქმედების დროს, სრულიად გადაუდებელი ზედმეტი ხარჯების გამოსაყენებლად, რომლის გათვალისწინება შეუძლებელი იყო ხარჯთაღრიცხვათა შედგენისას, საერთო-სახელმწიფო ნუსხაში შედიოდა განსაკუთრებული კრედიტი წარწერით: „მოულოდნელ ხარჯთა საწარმოებლად, რომელიც ანგარიშით არ უნდა აღემატებოდეს ყველა სახარჯთაღრიცხვო დანიშნულების 10%-ს"[201]

სახელმწიფო და ადგილობრივი ბიუჯეტი ნათელ სურათს იძლევა ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის შესახებ. შვიდი წლის განმავლობაში 1923-1924 წლიდან 1929-1930 წლის ჩათვლით საქართველოს ბიუჯეტში პირდაპირი გადასახადებიდან შემოსულობა გაიზრდება 17-ჯერ და უფრო მეტად და მიაღწია 44033,6 ათას მანეთს, აქედან სასოფლო-სამეურნეო გადასახადზე 1923-1924 წელს მოდიოდა 4,3 პროცენტი, 1925-1926 წელს- 20,3 პროცენტი, რაც სოფლის მეურნეობის განვითარების, მისი მოღონიერების უდავო მაჩვენებელია. მაგრამ შემდგომ წლებში სასოფლო-სამეურნეო გადასახადების ხვედრითი წონა კლებულობს, რაც უნდა აიხსნას: ჯერ ერთი იმით, რომ სხვა დარგებიდან იზრდებოდა შემოსულობა, და, მეორე 1929-1930 წლებში სოფლად საკოლმეურნეო მოძრაობასთან დაკავშირებული ღონისძიებების შედეგად სოფლის მეურნეობამ გარკვეული ხასიათის შეფერხებები განიცადა. ყოველივე ამის გამო 1928-1929 წლის ბიუჯეტის პირდაპირი გადასახადებიდან ხვედრითი წონა შემცირდა 12,2 პროცენტამდე. 1929-1930 წლებში იგი კიდევ უფრო იკლო და შეადგინა 7,2 პროცენტი.[202]

საქართველოს ბიუჯეტს, როგორც დეფიციტურ, არ შეეძლო უზრუნველყო მძიმე ინდუსტრიის განვითარება. ამ დეფიციტს ფარავდნენ ამიერკავკასიის, განსაკუთრებით საერთო-საკავშირო ბიუჯეტიდან. საბჭოთა კავშირის საერთო ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების წესით 1927-1928 წელს საკავშირო ბიუჯეტიდან რესპუბლიკებს გამოეყო ეროვნული შემოსავლის 29 პროცენტი. გარდა ამისა, რესპუბლიკებს ეძლეოდა გადასახადებისა და შემოსავლების ანარიცხები, აგრეთვე, დოტაცია საერთო-საკავშირო სახსრებიდან.[203]

---

[201] იქვე: გვ. 92

[202] საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. VII, თბილისი, 1976, გვ. 275

[203] იქვე: გვ. 274

1927 წლის საქართველოს კონსტიტუციამ განსაზღვრა ის ცვლილებები, რაც რესპუბლიკის ცხოვრებაში განხორციელდა. კერძოდ, საქართველო გაერთიანდა რა ამიერკავკასიის ფედერაციაში (1922), მისი მეშვეობით შევიდა სსრკ-ს შემადგენლობაში. ამავე დროს საქართველოს შემადგენელი ნაწილები იყო აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკები და „სამხრეთ ოსეთის“ ავტონომიურ ოლქი. ბუნებრივია ამ ცვლილებებმა სათანადო ასახვა ჰპოვა ქვეყნის ბიუჯეტის მდგომარეობაზე, რაც ძირითად კანონში აისახა.

საქართველოს „სახელმწიფოს“ ყველა შემოსავალი და გასავალი, ამ რესპუბლიკაში შემავალი ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ოლქის შემოსავალ-გასავლითურთ გაერთიანდა საქართველოს საერთო-სახელმწიფო ბიუჯეტში. აღნიშნული ბიუჯეტი შედიოდა, როგორც შემადგენელი ნაწილი ამიერკავკასიის სოციალისტური ფედერაციული საბჭოთა რესპუბლიკის ერთიან საბჭოთა ბიუჯეტში და ამ უკანასკნელთან ერთად საბჭოთა სოციალისტური რესპუბლიკის კავშირის ერთიან სახელმწიფო ბიუჯეტში.

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტს სახალხო კომისართა საბჭოში განხილვის შემდეგ, ამტკიცებდა სრულიად საქართველოს საბჭოთა ცენტრალური აღმასრულებელი კომიტეტი. ამიერკავკასიის სახალხო კომისართა საბჭოს მეშვეობით ეს ბიუჯეტი წარედგინებოდა ამიერკავკასიის ცენტრალურ აღმასრულებელ კომიტეტს - მის მიერ დასამტკიცებელ ამიერკავკასიის სოციალისტური ფედერაციული საბჭოთა რესპუბლიკის ერთიან სახელმწიფო ბიუჯეტში შესატანად.

საქართველოში შემავალი ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ოლქის სახელმწიფო შემოსავალსა და გასავალს განიხილავდნენ და იღებდნენ ამ რესპუბლიკების და ოლქის ცენტრალური აღმასრულებელი კომიტეტები, რის შემდეგაც მას განიხილავდა საქართველოს სახალხო კომისართა საბჭო და ამტკიცებდა ცენტრალური აღმასრულებელი კომიტეტი, როგორც საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემადგენელ ნაწილს.

საქართველოს სახელწმიფო ბიუჯეტის შედგენის, განხილვის, დამტკიცებისა და შესრულების წესს აღმასრულებელი კომიტეტი განსაზღვრავდა საერთო საკავშირო და ამიერკავკასიის ფედერაციის საბიუჯეტო კანონმდებლობის ფარგლებში.[204]

თანახმად სასოფლო-სამეურნეო არტელის წესდებისა, თითოეულ საკოლმეურნეო კომლს, გარდა ძირითადი შემოსავლისა, საზოგადოებრივი კო-

[204] საქართველოს სსრ კონსტიტუციური აქტების კრებული, (1921-1978), თბილისი, 1958, გვ. 22

ლექტიური მეურნეობიდან პირად სარგებლობაში ჰქონდა მიწის მცირე საკარმიდამო ნაკვეთი, საყოფაცხოვრებო სახლი, პროდუქტი, პირუტყვი, ფრინველი და წვრილი სასოფლო-სამეურნეო ინვენტარი[205]

ეკონომიკის მოდერნიზაციის, სტრუქტურული რეორგანიზაციის შემდეგ ომის წინა წლებში გარკვეული წინსვლაც შეიმჩნეოდა საქართველოს სახალხო მეურნეობაში. ეს აისახა მის ბიუჯეტზე, შემოსავალზე. 1937 წელს საქართველოს ბიუჯეტის შემოსავალი უდრიდა 805 396 ათას მანეთს, გასავალი - 789 091 ათას მანეთს. 1938 წელს საქართველოს ბიუჯეტი გაიზარდა და შეადგინა 1065 მილიონი მანეთი, ხოლო 1939 წელს უკვე უდრიდა 1 147 806 ატას მანეთს. [206]

2.4. დამოუკიდებელი საქართველოს საგადასახადო სისტემა (1990-1991)

გადასახადების წარმოშობას უძველესი ისტორია აქვს და ცნება "გადასახადი" თავისი ფესვებით საუკუნეთა სიღრმიდან მოდის. გადასახადები შემოიღეს ცივილიზაციათა გარიჟრაჟზე, როდესაც მასზე საზოგადოებრივი მოთხოვნილება გაჩნდა. ფილოსოფოსები გადასახადებს განმარტავენ, როგორც საზოგადოებისათვის აუცილებელ და სასარგებლო მოვლენას.

საგადასახადო სისტემა, შედარებით მოგვიანებით ჩამოყალიბდა, მაშინ, როდესაც წარმოიშვა სახელმწიფო. ცნობილი პოლიტიკური მოღვაწე ბენჟამენ ფრანკლინი ამბობდა: „ყველა ვალდებულია, რომ გადასახადი გადაიხადოს და მერე თუნდაც მოკვდეს". თავად კ. მარქსი აღნიშნავდა, რა გადასახადების მნიშვნელობას სახელმწიფოსთვის, ადარებდა მას დედის ძუძუს და ამბობდა: „გადასახადი - ეს არის მთავრობის მასაზრდოებელი დედის ძუძუ... გადასახადი - ეს არის საკუთრებასთან, ოჯახთან და რელიგიასთან ერთად მეოთხე ღმერთი".

გადასახადების მიმართ არსებობდა რადიკალურად განსხვავებული მოსაზრებებიც. მაგალითად, თომა აქვინელი გადასახადებს განმარტავდა, როგორც: „ქვეყნის ნებადართულ ძარცვას". თუმცა გადიოდა დრო, იცვლებოდნენ ხელისუფლებები და მთავრობები. ერთი რამ კი რასაც გადასახადები ერქვა უდავო რჩებოდა. გადასახადები ყველა მათგანს სჭირდებოდა და მის გარეშე ვერცერთი ვერ იარსებებდა.

---

[205] იქვე: გვ. 134

[206] საქართველოს ისტორია ოთხ ტომად, ტ .IV, თბილისი, 2012, გვ. 344

საქართველოს მრავალსაუკუნოვანი სახელმწიფოებრიობის ისტორიის მანძილზე გადასახადები აუცილებელი ატრიბუტი იყო ქართული სახელმწიფოსი. ყველაფერს, რაც საქართველოში სახელმწიფოსთვის გადამხდელს უნდა გაეღო ეწოდებოდა „გამოსავალი“. შუა საუკუნეების საქართველოში გადასახადების ძირითად გადამხდელებს წარმოადგენდნენ გლეხები. გადასახადები დაწესებული იყო აგრეთვე ქვეყანაში საქონლის შემოტანაზე.

1918-1921 წლებში საქართველოში დამოუკიდებლობის აღდგენის შემდეგ, მოკლე დროის მანძილზე სახელმწიფომ ავტონომიური საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება ვერ მოასწრო. გადასახადები ქვეყანაში ძირითადად მეფის რუსეთის დროს დამკვიდრებული საგადასახადო სისტემებისა და წესების მიხედვით იკრიბებოდა.

საქართველოს გასაბჭოების შემდეგ საგადასახადო სისტემა მთლიანად იმეორებდა სსრკ-ის ფარგლებში დადგენილ გადასახადებს. საბჭოთა საქართველოში ბიუჯეტის შემოსავლების 90%-ზე მეტს შეადგენდა საწარმოთა გადასახადები. ამ უკანასკნელთა წყაროები მატერიალური წარმოების სფეროში შექმნილი წმინდა შემოსავალი იყო.

მას შემდეგ, რაც დაიწყო საბჭოთა კავშირში კომუნისტური სისტემის დაშლის პერიოდი, საქართველოში წინა პლანზე გამოვიდა ეროვნული მოძრაობა, რომლის მთავარ ამოცანასაც წარმოადგენდა ქვეყნისათვის დამოუკიდებლობის აღდგენა. 80-იანი წლების მეორე ნახევარში, სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემები გარკვეულწილად უკანა პლანზე იყო გადაწეული. ეს ობიექტური რეალობით იყო გამოწვეული. კერძოდ, საქართველოს მოსახლეობას მაშინ არ აწუხებდა სიღარიბის პრობლემა და ურიგოდ არც ეკონომიკური განვითარების პერსპექტივები გამოიყურებოდა. ფაქტობრივად მთელ საბჭოთა კავშირში დაიწყო ეტაპი, როდესაც უნდა მომხდარიყო გეგმიური ეკონომიკის საბაზრო ეკონომიკით ჩანაცვლება. ზოგიერთი მეცნიერი ამ პროცესს „რეფელუციას“ (refolution) უწოდებს, რომელიც წარმოადგენდა რევოლუციისა და რეფორმის კომბინაციას. ამ თვალსაზრისით გამონაკლისს არც საქართველო წარმოადგენდა.

1990 წლის 28 ოქტომბერს ჩატარებული მრავალპარტიული არჩევნების შედეგად საქართველოში გამარჯვება მოიპოვა ეროვნულმა ძალებმა. კერძოდ, პოლიტიკურმა ბლოკმა „მრგვალი მაგიდა - თავისუფალი საქართველომ“ და არსებობა შეწყვიტა კომუნისტურმა მმართველობამ.

ხელისუფლებაში მოსულ ეროვნულ ძალებს, როგორც პოლიტიკურ ისე ეკონომიკურ სფეროში უნდა განეხორციელებინათ ძირეული რეფორმები. სა-

ხელდობრ, ცენტრალიზებული ეკონომიკური სისტემის მოშლის პირობებში ქვეყანაში უნდა დაწყებულიყო თანდათანობით გადასვლა საბაზრო ეკონომიკაზე.

ახალმა ხელისუფლებამ იმთავითვე გამოაცხადა სახელმწიფო დამოუკიდებლობის კურსი, მაგრამ ეს უნდა მომხდარიყო გარდამავალი პერიოდის გზით, ხაზგასასმელია ის, რომ არ იყო განსაზღვრული დროში ამ პერიოდის ხანგრძლივობაც, რაც ხელისუფლებას საშუალებას აძლევდა ლავირებითა და მოქნილი პოლიტიკით მოემზადებინა ქვეყნის დამოუკიდებლობისათვის საჭირო პოლიტიკურ-სამართლებრივი და ეკონომიკური საფუძვლები[207].

უნდა ითქვას, რომ ხელისუფლების ეკონომიკური სტრატეგია არ ითვალისწინებდა სოციალიზმის ან კაპიტალიზმის კურსს. ასახული გეგმით უნდა მომხდარიყო ე.წ. კონვერგენციის თეორიის ამოქმედება, რაც ძალზედ არ აწყობდა ჯერ კიდევ ადგილებზე ხელისუფლებაში მყოფ და მძლავრი ეკონომიკური ბერკეტების მფლობელ კომუნისტურ ბიუროკრატიას.

თავის პირველ გამოსვლაში საქართველოს უზენაესი საბჭოს თავმჯდომარემ ზვიად გამსახურდიამ რესპუბლიკაში არსებული სოციალურ-ეკონომიკური სიტუაცია შეაფასა, როგორც" აშკარა ეკონომიკური კრიზისის პირას მდგომი[208]". მისივე თქმით, კრიზისიდან გამოსავალი შესაძლებელი იყო მხოლოდ ადმინისტრაციულ-მბრძანებლურ მეთოდებსა და ცენტრალურ დაგეგმარებაზე დამყარებული სოციალისტური ეკონომიკური სისტემის დემონტაჟითა და თავისუფალ საბაზრო ეკონომიკაზე თანდათანობით გადასვლით.

ეროვნული ხელისუფლების მებაირახტრის თქმით რესურსები უნდა გაენაწილებინა ხალხს და არა ბიუროკრატიას, სახელმწიფო კონტროლი განაწილებისადმი და ფასებისადმი არ უნდა ყოფილიყო დაყრდნობილი ადმინისტრირების ძველ მეთოდს, რაც მთავარია, საბაზრო ეკონომიკა უშუალოდ უნდა დაყრდნობოდა კერძო სექტორს და ღია საერთაშორისო ვაჭრობას.

იმდროინდელი ქვეყნის პირველი პირი არსებული მძიმე სასურსათო მდგომარეობის გამო მოითხოვდა, საქართველოდან ღვინის, ხილისა და სხვადასხვა პროდუქტების უკონტროლოდ და დიდი რაოდენობით გაზიდვის აკრძალვას.[209]

---

[207] კვესელავა ი., საქართველოს ისტორიის ქრონიკები. (1970-1990), I, თბილისი, 2004, გვ. 26.

[208] საქართველოს უახლესი ისტორიის დოკუმენტური მასალები (1988-1990), ტ.I, თბილისი, 2011, გვ. 409

[209] იქვე

ხელისუფლება ცდილობდა შეემზადებინა ქვეყნის მოსახლეობა ეკონომიკური რეფორმებისათვის. მთავრობის ამოცანა იყო აღნიშნული ცვლილებები, რაც შეიძლებოდა ნაკლები დანახარჯებით და უმტკივნეულოდ განხორციელებულიყო.

1991 წლის 14 ივნისს საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესმა საბჭომ მიიღო კანონი: „საქართველოს რესპუბლიკის ეკონომიკური სისტემის საფუძვლების შესახებ", რომლის მიხედვითაც საქართველოს რესპუბლიკის ეკონომიკური სისტემა დაფუძნებული იყო საბაზრო ეკონომიკის ურთიერთობების პრინციპს. ეს პროცესი კი უნდა წარმართულიყო „საქართველოს რესპუბლიკაში გარდამავალი პერიოდების გამოცხადების შესახებ" კანონის შესაბამისად.

ამ კანონის შესაბამისად საქართველოს რესპუბლიკაში კანონდებოდა კერძო საკუთრება. იმავდროულად იქმნებოდა რესპუბლიკის ეკონომიკური საზღვრები, საბაჟო სამსახური და განისაზღვრებოდა საბაჟო პოლიტიკა. სახელმწიფოს ხელი უნდა შეეწყო ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის, რათა მათ განეხორციელებინათ პირდაპირი კავშირები უცხოეთის ფირმებთან.

იმავე კანონის თანახმად, საქართველოში იურიდიული და ფიზიკური პირების საქმიანობა აგებული უნდა ყოფილიყო თავისუფალი სამეწარმეო საქმიანობის პრინციპებზე, იქვე იყო მითითებული საქართველოს რესპუბლიკის დამოუკიდებელი ერთიანი ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის შესახებ.

მუშავდებოდა საქართველოს რესპუბლიკის საბიუჯეტო სისტემა, რომელიც უნდა ჩამოყალიბებულიყო ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის დაწესებული გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სავალდებულო გადასახდელებისაგან[210].

საწარმოთა ეკონომიკური ურთიერთობების, თავისთავადობისა და დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მიზნით 1991 წლის ივლისში უზენაესმა საბჭომ მიიღო კანონი: „სამეურნეო საქმიანობის საფუძვლების შესახებ", რომელშიც განსაზღვრული იყო სამეწარმეო საქმიანობის ეკონომიკური და სამართლებრივი საფუძვლები.

ამ კანონით ფაქტობრივად პირველად საქართველოში დგინდებოდა მეწარმის უფლება-მოვალეობები, პასუხისმგებლობა და გარანტიები. მასში ნათქვამი იყო, რომ მეწარმის მოვალეობას წარმოადგენს: „გადაიხადოს გადა-

---

[210] საქართველოს უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N6, გვ 81.

სახადები საქართველოს რესპუბლიკის კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით".

მეწარმის შემოსავალი იბეგრებოდა საქართველოს რესპუბლიკის კანონმდებლობის შესაბამისად.

იმავდროულად კანონი მეწარმეს ანიჭებდა დამოუკიდებლობას თავის საქმიანობაში და დაუშვებლად ცნობდა მის საქმიანობაში სახელმწიფოს, საზოგადოებრივი და სხვა ორგანოების ჩარევას. ამავე კანონით, განსაზღვრული იყო საწარმოთა ფორმები და სახეები.

საწარმოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება უნდა შეეფოწმებინა საგადასახადო სამსახურს, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში მისი შემოწმების შედეგების საფუძველზე - სამართალდამცავ ორგანოებს.[211]

იმავე სხდომაზე მიღებული იქნა კანონი „დასაქმების შესახებ", რომელშიც განმარტებული იყო აგრეთვე უმუშევრის სტატუსი და მისი სოციალური დაცვის გარანტიები.[212]

საჭირო იყო კარდინალური ცვლილებები საგადასახადო სფეროში, ვინაიდან საქართველოში მოქმედებდა ფაქტობრივად საბჭოთა საგადასახადო სისტემა, ამიტომ ბუნებრივია ზემოაღნიშნულ კანონებს უნდა მოჰყოლოდა და კიდევაც მოჰყვა კანონი „საგადასახადო სისტემების ზოგადი საფუძვლების შესახებ", რომლითაც უზრუნველყოფილი ხდებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში ფულადი რესურსების თავმოყრა, ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის ერთიანობა და სამეურნეო საქმიანობის რეგულირება.

კანონის I თავში თქმული იყო, რომ განისაზღვრებოდა საქართველოს რესპუბლიკაში მოქმედ გადასახადებსა და სახელმწიფო ბაჟს, გადასახადით დაბეგვრის სუბიექტებსა და ობიექტებს, დაბეგვრაზე შეღავათების მინიჭების საერთო წესს, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის საფუძვლებსა და გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით წარმოშობილი დავის გადაწყვეტის საერთო წესს. ამის გარდა, საქართველოს რესპუბლიკაში გადასახადების სისტემა ერთიანად და სავალდებულოდ ცხადდებოდა ყველა იურიდიული თუ ფიზიკური პირისათვის.

ამავე კანონის თანახმად, საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე მოქმედ ყველა იურიდიულ და ფიზიკურ პირს, რომელთაც საქმიანობა საქართველოს ტერიტორიაზე და მის ტერიტორიულ წყლებში უნდა წარემარ-

---

[211] საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N7, გვ. 25

[212] იქვე: გვ. 56

თათ, ვალდებულნი იყვნენ გადაეხადათ საქართველოს რესპუბლიკაში დაწესებული გადასახადები და სახელმწიფო ბაჟი.

კანონის მეორე თავში გაწერილი იყო გადასახადის სახეობები, ობიექტები, გადასახადის მიმღებნი.

წესდებოდა: მოგების გადასახადი, აქციზის გადასახადი, დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადი, მიწის გადასახადი, შენობა-ნაგებობის მფლობელთა გადასახადი, სატრანზიტო გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი, საკურორტო გადასახადი, ეკოლოგიური გადასახადი, სახელმწიფო ბაჟი.

1. მოგებიდან გადასახადი უნდა გადაეხადათ იმ იურიდიულ პირებს, რომლებიც მოგებას მიიღებდნენ კომერციული საქმიანობიდან.
2. აქციზის გადასახადი, როგორც მომხმარებლის მარეგულირებელ არაპირდაპირ გადასახადი უნდა გადაეხადათ იურიდიულ პირებს, მათ მიერ გაყიდული იმ საქონლის ბრუნვიდან, რომელიც იბეგრებოდა აქციზის გადასახადით.
3. დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადი უნდა გადაეხადათ იურიდიულ პირებს საქონლის გაყიდვის ყოველი აქტის შემდეგ მისი მოძრაობის ყოველ სტადიაზე დამატებული ღირებულებიდან.
4. მიწის გადასახადი, დაწესებული გადასახადი უნდა გადაეხადათ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს, რომლებსაც სარგებლობაში გამოეყოთ მიწის ნაკვეთი. მიწის გადასახადი უნდა ჩარიცხულიყო ადგილობრივ ბიუჯეტში.
5. შენობა-ნაგებობის მფლობელთა გადასახადი უნდა გადაეხადათ საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე არსებულ საწარმოებს, დაწესებულებებს და ორგანიზაციებს. საქართველოს რესპუბლიკის კუთვნილი სახელმწიფო საწარმოების, დაწესებულებებისა და ორგანიზაციების გარდა, უცხოელ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს მათ საკუთრებაში არსებული შენობა-ნაგებობებში ეწეოდნენ რეწვას ან აწყობდნენ საწარმოებს.

შენობა-ნაგებობის მფლობელთა გადასახადი უნდა ჩარიცხულიყო ადგილობრივ ბიუჯეტში.

- სატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი უნდა გადაეხადა სატრანსპორტო საშუალებათა მფლობელ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს ძრავის სიმძლავრის ერთეულზე ან ტონაზე დაწესებული განაკვეთის მიხედვით. ეს გადასახადი უნდა ჩარიცხულიყო ადგილობრივ ბიუჯეტში.

- საბაჟო გადასახადი უნდა გადაეხადათ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს მათი იმ კუთვნილი საქონლის მოცულობის ან ღირებულების მიხედვით, რომელიც ექვემდებარებოდა საბაჟო კონტროლს. ეს გადასახადი ჩაირიცხებოდა რესპუბლიკურ ბიუჯეტში.
- სატრანზიტო გადასახადი უნდა გადაეხადათ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს ავტოსატრანსპორტო საშუალებებით საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე გასვლისას. ეს გადასახადიც უნდა ჩარიცხულიყო რესპუბლიკურ ბიუჯეტში.
- საშემოსავლო გადასახადი უნდა გადაეხადათ საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე მცხოვრებ ფიზიკურ პირებს განურჩევლად მოქალაქეობრივი კუთვნილებისა საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე ან მის ფარგლებს გარეთ ყველა წყაროდან მიღებული ფულადი შემოსავლის მიხედვით.
- საკურორტო გადასახადი ადგილობრივ მმართველობის ორგანოებს შეეძლოთ დაეწესებინათ, რომელიც უნდა გადაეხადათ რესპუბლიკის კურორტებზე 5 დღეზე მეტი ვადით დროებით საცხოვრებლად, დასასვენებლად ან სამკურნალოდ ჩამოსულ ფიზიკურ პირებს.
- ეს გადასახადი უნდა ჩარიცხულიყო ადგილობრივი მმართველობის ორგანოს ბიუჯეტგარეშე ფონდში და უნდა მოხმარებოდა საკურორტო მეურნეობების შემდგომ განვითარებას.
- ეკოლოგიური გადასახადი - უნდა გადაეხადათ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს ეკოლოგიური წონასწორობის შენარჩუნებისათვის.
- ეს თანხები უნდა ჩარიცხულიყო: ა) გარემოს დაცვის ბიუჯეტზე სახელმწიფოს ფონდში; ბ) ადგილობრივი მმართველობის ორგანოს გარემოს დაცვის ბიუჯეტგარეშე ფონდში.
- გადასახადს იურიდიული პირები და ფიზიკური პირები რიცხავდნენ: ა) რესპუბლიკის ბიუჯეტში; ბ) ავტონომიური რესპუბლიკის ბიუჯეტში; გ)ადგილობრივ ბიუჯეტში ასევე ფონდებში.
- სახელმწიფო ბაჟი დაწესებული განაკვეთის მიხედვით უნდა გადაეხადათ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს იურიდიული მნიშვნელობის მოქმედებათა შესრულებისა და საბუთების გადაცემისათვის.

კანონი აწესებდა აგრეთვე შეღავათებს, რაც გულისხმობდა გადასახადებისაგან გათავისუფლების პირობებს.

კანონის III თავი განსაზღვრავდა ორმაგი დაბეგვრის დაუშვებლობას.

IV თავით წესდებოდა კონტროლი საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე, ხოლო V თავით განსაზღვრული იყო გადამხდელთა პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის, რომლის მიხედვითაც წესდებოდა: 1. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა; 2. სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა; 3. სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა.[213] აღნიშნული კანონი 1992 წლის 1 იანვრიდან უნდა ამოქმედებულიყო. მაგრამ საქართველში 1991-1992 წლების მიჯნაზე მომხდარი სამხედრო-სახელმწიფო გადატრიალების გამო ის მოქმედებაში არ მოსულა.

საქართველოს ხელისუფლება იმავდროულად ცდილობდა მოეზიდა ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციები. ამ მიზნით ქვეყნის უმაღლესმა საკანონმდებლო ორგანომ მიიღო კანონები: „უცხოური ინვესტიციების შესახებ[214]“ და „საინვესტიციო საქმიანობის შესახებ.[215]

ხელისუფლებამ 1991 წლის ნოემბერში გამოაქვეყნა „1991-1992 წლებში საქართველოს ეკონომიკის კრიზისიდან გამოყვანისა და ვითარების სტაბილიზების ღონისძიებათა პროგრამა“, რომლის V თავში გამოყოფილი იყო „საგადასახადო სისტემების რეგულირება და ჩრდილოვან ეკონომიკასთან ბრძოლა“. მასში თქმული იყო, რომ რადიკალურად უნდა შეცვლილიყო მოქმედი საგადასახადო და ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირების სისტემები.

1992 წელს ექსპერიმენტის სახით, ბიუჯეტის დეფიციტის შემცირების მიზნით იგეგმებოდა შიდა სახელმწიფო ობლიგაციების გამოშვება და რეალიზაცია. საგადასახადო განაკვეთები უნდა ჩამოყალიბებულიყო დიფერენცირებული მოგების მოცულობის მიხედვით. წარმოების გაფართოებისა და სამომხმარებლო ბაზრის გაჯერების სტიმულირებისათვის ფართოდ უნდა დანერგილიყო შეღავათების სისტემა. კერძოდ, სოციალური შეღავათები უნდა მისცემოდა მცირე და ახლადშექმნილ საწარმოებს. მნიშვნელოვნად უნდა შემცირებოდა გადასახადის განაკვეთები სოფლის მეურნეობის პროდუქტის მწარმოებელ საწარმოებს. მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული ინვესტიციებსა და ინოვაციებში მიმართული მოგების ნაწილის გათავისუფლება გადასახადებისაგან. 1991 წლის IV კვარტალში ბრუნვის გადასახადით უნდა დაბეგრილიყო დაუფასოებელი ჩაი.

---

[213] საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N7, გვ. 70

[214] იქვე: 81

[215] საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N8, გვ. 111

ეტაპობრივად უქმდებოდა უშვილობის გადასახადი. უნდა განსაზღვრულიყო მოქალაქეთა მიერ კომერციული საქმიანობის განხორციელების წესით პროდუქციის რეალიზაციის შემოსავლების აღრიცხვისა და გადასახადით დაბეგვრის სისტემა. სტაბილიზაცია უნდა მომხდარიყო და მკაფიოდ გამოკვეთილიყო სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციების როლი. უნდა მომხდარიყო სახელმწიფო გადასახადების მეშვეობით საბიუჯეტო და არასაბიუჯეტო სახსრების დროული და სრული აკუმულაცია.[216]

ხელისუფლების გათვლებით რესპუბლიკის ბიუჯეტი 1991 წლის შემოსავლის ნაწილში განისაზღვრებოდა 5.529, 731 ათასი მანეთით, გასავლის ნაწილში 6.534.118 ათასი მანეთის ოდენობით. ბიუჯეტის დეფიციტის ზღვრული ოდენობა 1. 009. 387 ათას მანეთს შეადგენდა.[217]

არსებული მძიმე სიტუაციებიდან გამომდინარე რესპუბლიკის ბიუჯეტში ცვლილებები განხორციელდა 1991 წლის აგვისტოში, შემოსავლის ნაწილი განისაზღვრებოდა 6.848.709 ათასი მანეთით, ხოლო გასავლის ნაწილში 8.624. 339 ათასი მანეთით, ბიუჯეტის დეფიციტის ზღვრულ ოდენობას უნდა შეედგინა 1.755. 630 ათასი მანეთი. მაკონტროლებელ ორგანოებს ევალებოდათ უმკაცრესი ზედამხედველობის დაწესება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების შესავსებად.[218]

საქართველოს რესპუბლიკაში აუცილებლად ჩასატარებელი იყო პრივატიზაცია, რომელიც არსებული სოციალურ-ეკონომიკური ვითარებიდან გამომდინარე უაღრესად ფრთხილად უნდა ჩატარებულიყო. ამ მიზნით 1991 წლის აგვისტოში მიღებულ იქნა კანონი „საქართველოს რესპუბლიკაში სახელმწიფო საწარმოთა პრივატიზების შესახებ[219]“, რომელიც სამოქმედოდ შემოღებული უნდა ყოფილიყო 1991 წლის 1 ოქტომბრიდან. თუმცა ამ დოკუმენტსაც ცხოვრებაში გატარება არ ეწერა ზემოაღნიშნული ცნობილი ანტისახელმწიფოებრივი მოვლენების გამო, რომლებიც დაიწყო ქვეყანაში შეიარაღებულმა ოპოზიციამ 1991 წლის სექტემბრიდან.

ამრიგად სისტემური ეკონომიკური კრიზისის ჩამოყალიბებაში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა საბჭოური პერიოდისაგან მემკვიდრეობით მიღებულმა წარმოების დაბალმა ეფექტიანობამ და პროდუქციის ხარისხის დაბალმა დონემ, კონკურენტუუნარობამ, აგრეთვე ათეულობით წლების მან-

---

[216] „საქართველოს რესპუბლიკა“, 14/11/1991

[217] იქვე

[218] საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N8, გვ. 84.

[219] იქვე: გვ. 97

ძილზე ჩამოყალიბებულმა სამეურნეო კავშირების რღვევამ და სხვა ეკონომიკურმა მიზეზებმა.

ქვეყანა ფაქტობრივად იმართებოდა საბჭოური დროის საგადასახადო პოლიტიკით, ვინაიდან, როგორც აღვნიშნეთ, უზენაესი საბჭოს მიერ მიღებული: „საგადასახადო სისტემების ზოგადი საფუძვლების შესახებ „კანონის ამოქმედება შეცვლილი პოლიტიკური ვითარების გამო ვერ მოხერხდა. თუმცა მთავარი ამოცანა რომელიც დაკისრებული ჰქონდა მრავალპარტიული არჩევნების შედეგად ხელისუფლებაში მოსულ ძალას შესრულდა. ეს იყო სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის მოპოვება და ეროვნული თვითიდენტურობის რეალიზაციის ახალი პერსპექტივების დასახვა. რომ არა 1991-1992 წლების მოვლენები საქართველო ამჟამად განვითარების სულ სხვა ეტაპზე იქნებოდა.

2.5. 2010 წლის საგადასახადო რეფორმები საქართველოში

2004 წლის ვარდების რევოლუციის შემდეგ საქართველოში დაიგეგმა და განხორციელდა მრავალი რეფორმა, მათ შორის, საგადასახადო სფეროს რეფორმა ერთ-ერთი მნიშნელოვანი და წარმატებულია. მხოლოდ რამდენიმე ციფრის დასახელება თვალნათლივ გვაჩვენებს, რომ მოხდა ძირეული ცვლილებები და რეფორმებმა თავისი შედეგები გამოიღო. მაგალითად, 2005 წელს ბიუჯეტში შემოსავლები იყო 1837 მილიონი ლარი, 2020 წელს კი უკვე 4592 მილიონი, ხოლო, 2003 წელს მოქმედი 26 გადასახადის ნაცვლად, 2008 წელს მხოლოდ 6 სახის გადასახადი დარჩა, რომელიც დღესაც მოქმედებს. აღნიშნულის მიღწევა შესაძლებელი გახდა საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში კორუფციის აღმოფხვრით, ახლებური მიდგომით და ადმინისტრირების ეფექტურობის გაზრდით. [220]

შეიცვალა მიდგომა გადასახადის გადამხდელის მიმართ და მკაცრი მაკონტროლებლის ნაცვლად გადასახადის გადამხდელებს შემოსავლების სამსახურის სახით გამოუჩნდა სანდო პარტნიორი, რომელიც პრობლემების მოგვარებაში ეხმარება. ამ მიზნით გატარდა მრავალი რეფორმა და დაინერგა ახალი ინსტიტუტები, როგორიცაა: პირადი საგადასახადო აგენტი(მრჩეველი), წინასწარი გადაწყვეტილება, საგადასახადო შეთანხმება, სპეციალური

[220] შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული რეფორმები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, თბილისი, 2011, გვ.2

საგადასახადო რეჟიმები-მიკრო და მცირე ბიზნესისათვის, პრინციპი „Good Faith", საგადასახადო ომბუდსმენი, საწარმოო დანაკარგების დადგენა, რისკზე დაფუძნებული აუდიტი, უბნის საგადასახადო ოფიცერი, Tax Free, ტარიფები, ოქროს სია, ვებ პორტალი www.rs.ge, წარმოშობის სერტიფიკატი, აქციზური მარკები, სათამაშო ბიზნესის სფეროში განხორციელებული ცვლილებები და სხვა.

დღეს საქართველოს მოსახლეობის უდიდესი ნაწილი მცირე ბიზნესის წარმართვის საშუალებით ირჩენს თავს, მაგრამ მიუხედავად ამისა, საქართველოში მცირე ბიზნესი განვითარებული მაინც არ არის, მცირე ბიზნესის განვითარების ხელისშემშლელ ძირითად ფაქტორად კი დღემდე სწორედ საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე სახელდებოდა.

2005 წლიდან 2010 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დასაბეგრი ბაზის მიხედვით ერთმანეთისაგან არ მიჯნავდა მცირე და მსხვილ ბიზნესს. ახალი საგადასახადო კოდექსი 2010 წლის ცვლილებების შედეგად, არა მარტო მიჯნავს ერთმანეთისაგან და უმსუბუქებს საგადასახადო ტვირთს მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს, არამედ განასხვავებს და მცირე ბიზნესისაგან ცალკე გამოყოფს მიკრო ბიზნესის სტატუსს და საერთოდ ათავისუფლებს ამ სტატუსის მქონე პირს გადასახადისაგან. ახალი საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად: „მიკრო ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლის მიხედვითაც მის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 30 000 ლარს"[221], მაგრამ აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ეს ნორმა არ არის იმპერატიული ხასიათის, რადგან ამ მუხლის მე-2-4 ნაწილი შეიცავს დათქმას, რომლის მიხედვითაც საქართველოს მთავრობას შეუძლია ცალკეული საქმიანობის განხორციელების ან გარკვეული შემოსავლის სახის მიღების შემთხვევაში პირს არ მიანიჭოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი და არ დაბეგროს სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით. ამ საკითხის გადაწყვეტა მთავრობის პრეროგატივა არ უნდა იყოს და ის საკანონმდებლო აქტით უნდა მოწესრიგდეს. ეს დათქმა საგრძნობლად ზრდის მთავრობის უფლებამოსილებას, კანონმდებელზე მეტადაც კი, საგადასახადო შეღავათის მინიჭების საკითხში, აგრეთვე აკნინებს ამ

---

221 საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 84 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [25.08.2021]

ნორმის მნიშვნელობას და მის მიერ ბიზნესის ინტერესების დაცვის სფეროში შემოთავაზებულ სიახლეს.

უფრო მეტიც, ახალი საგადასახადო კოდექსის 88-ე მუხლის მიხედვით: „მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომლის ჯამური ბრუნვა 2 კალენდარული წლის მიხედვით არ აღემატება 500 000 ლარს", ამასთანავე, „მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 1%-ით, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. 2. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 3 პროცენტით, თუ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულმა მისმა ერთობლივმა შემოსავალმა 500 000 ლარს გადააჭარბა. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი ამ ნაწილის მიხედვით დადგენილი განაკვეთით იბეგრება შესაბამისი თვის (ერთობლივი შემოსავლის 500000-ლარიანი ზღვრის გადაჭარბების დაფიქსირებისას) დასაწყისიდან კალენდარული წლის დასრულებამდე."[222] მაგრამ 88-ე მუხლშიც ისევე როგორც მიკრო ბიზნესის შემთხვევაში, არის დათქმა, რომ „საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, განსაზღვროს შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური რეჟიმით და არ გაითვალისწინება ერთობლივ შემოსავალში მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისათვის დადგენილი კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 500000-ლარიანი ზღვრის გაანგარიშებისას", აგრეთვე „საქართველოს მთავრობას უფლება განსაზღვროს შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით.[223]

საგადასახადო კოდექსი ცვლილებებს გვთავაზობდა გადამხდელთა უფლებების დაცვის მექანიზმშიც. შემოვიდა გადამხდელის უფლებათა დაცვის პირი ახალი ინსტიტუტი ომბუდსმენი (შემდგომში ბიზნესომბუდსმენი) და აუდიტორტა უმაღლესი საბჭო, რაც თავის მხრივ უკვე წინგადადგმული ნაბიჯია, მაგრამ მათთან დაკავშირებითაც გაგვაჩნია გარკვეული შენიშვნები.

საგადასახადო კოდექსის 42-ე მუხლში ძალიან ზოგადად იყო წარმოდგენილი საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება: „საგადასახადო ომბუდსმენი ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, ავ-

---

222 იქვე: მუხლი 90

223 იქვე: მუხლი 88

ლენს მათი დარღვევის ფაქტებს, ხელს უწყობს დარღვეული უფლებების აღდგენას. საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება, მისი საქმიანობის ძირითადი პრინციპები და ფორმები განისაზღვრება საქართველოს კანონმდებლობით".[224] როგორც ვხედავთ, საგადასახადო ომბუდსმენის საქმიანობასთან დაკავშირებულ უმნიშვნელოვანეს საკითხსაც მთავრობა წყვეტდა, რაც, ცუდ გავლენას ახდენდა ამ ინსტიტუტის დამოუკიდებლობის ხარისხზე, რადგან სწორედ მთავრობა ახორციელებდა კონტროლს გადასახადების ადმინისტრირებაზე და აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ომბუდსმენის უფლება-მოვალეობების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების განსაზღვრა არ შეიძლებოდა მთავრობის უფლებამოსილება ყოფილიყო.

ცვლილებების შემდგომ საგადასახადო კოდექსის 267-ე მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებში ძალიან მოკლედ და გაუგებრად იყო მოცემული აუდიტორთა საბჭოს დანიშნულება და შემადგენლობა. მე-4 პუნქტის მიხედვით „საგადასახადო ადმინისტრირების ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბების მიზნით ფინანსთა მინისტრის გადაწყვეტილებით იქმნებოდა აუდიტორთა საბჭო, რომელშიც შედიოდნენ ფინანსთა სამინისტროს თანამშრომლები და სპეციალისტები", ხოლო მე-5 პუნქტით გათვალისწინებული იყო, რომ „თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გადაწყვეტილების მიღება აყალიბებდა არსებულისაგან განსხვავებულ დაბეგვრის ან/და სამართალდარღვევაზე სანქციის გამოყენების პრინციპს/მეთოდს საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა მიემართა აუდიტორთა საბჭოსათვის, რომელიც მიმართვიდან არაუგვიანეს 20 დღისა იღებდა გადაწყვეტილებას აღნიშნული პრინციპის/მეთოდის გამოყენების ან არგამოყენების თაობაზე. აუდიტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება სავალდებულო იყო შესასრულებლად საგადასახადო ორგანოსათვის".[225]

როგორც ვხედავთ, აუდიტორთა საბჭოს ძირითადი ფუნქცია საგადასახადო ადმინისტრირების ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბებაში მდგომარეობდა, მაგრამ რას გულისხმობდა საგადასახადო ადმინისტრირების ერთიანი პრაქტიკა?! სწორედ ეს იყო გაურკვეველი. საგადასახადო ადმინისტრირებას შესაბამისი ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად ახორციელებენ, საგადასახადო კოდექსში კი ძირითადად იმპერატიული ნორმებია მოცემული, რომელთა გამოყენებისას ყოველგვარი თვითშემოქმედება დაუშ-

[224] იქვე: მუხლი 42
[225] იქვე: მუხლი 267

ვებელია. საგადასახადო კოდექსის არსი სწორედ იმაში მდგომარეობს, რომ კანონმდებლობით ზუსტად განისაზღვროს ერთგვარი საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულების წესი, ხოლო რაც შეეხება გამონაკლისებს საგადასახადო ვალდებულების კუთხით, ის შეიძლება დაშვებულ იქნეს მხოლოდ კანონით მკაცრად განსაზღვრულ შემთხვევაში და არა საგადასახადო ორგანოს ან თანამშრომლის შეხედულებისამებრ.[226]

თუმცა, აქვე ყურადღება უნდა გავამახვილოთ ახალი საგადასახადო კოდექსის ისეთ ინიციატივაზე, როგორიცაა ე.წ. „Advance Tax Ruling (ATR)" სისტემა, რაც მიმართულია საგადასახადო ნორმების განმარტებისას მათი ორაზროვანი გაგების წინააღმდეგ. ATR ითვალისწინებს გადამხდელის უფლებას, მიმართოს საგადასახადო ადმინისტრაციას და მოითხოვოს განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის ამა თუ იმ ნორმასთან დაკავშირებით, ხოლო ადმინისტრაციული ორგანო ამ შემთხვევაში ვალდებული იქნება განუმარტოს მას ნორმა. ამ განმარტებას სავალდებულო ძალა ექნება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის ურთიერთობაში. უნდა ვაღიაროთ, რომ ამ სისტემის შემოღებამ გარკვეულწილად გაუადვილა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კოდექსში მოცემული გაურკვეველი და ბუნდოვანი დებულებების გაგება, თუმცა მასაც გააჩნდა უარყოფითი მხარეებიც. ეს სისტემა, გარკვეულ დონეზე, იმის მაჩვენებელია, რომ საგადასახადო კოდექსი არ არის სრულყოფილი, ის ნათლად არ ასახავს საგადასახადო ვალდებულებებს, მათი შესრულების წესსა და პირობებს; ადმინისტრაციულ ორგანოს ენიჭება კანონის განმარტების უფლება, რაც არ გამორიცხავს სუბიექტივიზმს და შესაძლებელია ის გახდეს კორუფციის წყარო. სწორედ, ამ მიზეზით აეკრძალა საგადასახადო ორგანოს თავის დროზე ზემოაღნიშნული უფლება. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსი შედგენილი უნდა იყოს ისე, რომ მისი წაკითხვა და გაგება შესაძლებელი იყოს ნებისმიერი სახის გადასახადის გადამხდელისათვის.

ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით შეიცვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი გადასახადი თანხის უკან დაბრუნების მექანიზმი 63-ე მუხლის მე-8 პუნქტის მიხედვით: „ცალკეული შემთხვევაში ცალკეული გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ახორციელებს ელექტრონულ დეკლარირებას, შესაძლებელია განხორციელდეს

---

226 გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმის სამართლებრივი ასპექტები, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, თბილისი, 2010, გვ. 110

ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნება. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნების წესსა და პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი".[227]

დღეს მოქმედი პრაქტიკის მიხედვით, ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დასაბრუნებლად გადასახადის გადამხდელმა აუცილებლად უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს თანხის დაბრუნების მოთხოვნით. საგადასახადო ორგანო განიხილავს გადამხდელის მოთხოვნას 3 თვის განმავლობაში და გადასახადის გადამხდელს უბრუნებს ან არ უბრუნებს ზედმეტად გადახდილ თანხას. საგადასახადო ორგანოში გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენა გადასახადის დაბრუნებასთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელის მხრიდან გარკვეულ რისკთან არის დაკავშირებული, რადგან მას მოჰყვება კამერალური, გეგმური ან/და საკონტროლო-საგადასახადო შემოწმება, რომლის მიზანია, როგორც საგადასახადო ჟარგონით განმარტავენ „ამოწვას ზედმეტობა". სწორედ ამიტომ, ძალიან ცოტა გადასახადის გადამხდელი მიმართავს დღეს საგადასახადო ორგანოს ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დასაბრუნებლად. საგადასახადო კოდექსში ჩადებული თანხის დაბრუნების ამგვარი მექანიზმი სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელთა უფლებების უხეშ დარღვევას წარმოადგენს, ამიტომ ამ კუთხით ახალი საგადასახადო კოდექსის მიერ შემოტანილი სიახლე თანხის ავტომატურად უკან დაბრუნებასთან დაკავშირებით სამართლიანია.

მნიშვნელოვან ფინანსურ შეღავათებს მისცემს ბიზნეს სიახლე, რომლის მიხედვითაც, დეკლარირების ყოველთვიური სისტემის ნაცვლად პრაქტიკაში დაინერგება დეკლარირების კვარტალური სისტემა, რადგან ამ პერიოდის განმავლობაში ბიზნესმენს შესაძლებლობა ექნება განკარგოს მის ხელთ არსებული სახსრები, აღნიშნული არ გავრცელდება საშემოსავლო გადასახადზე.

ახალმა საგადასახადო კოდექსმა ბაზრობებზე დასაქმებული მცირე მეწარმეებისათვის შემოიტანა სპეციალური სავაჭრო ზონის ცნება. სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსი ენიჭება იმ იურიდიულ პირს, რომელიც საქართველოში ეწევა ვაჭრობის ორგანიზებას, ხოლო ვაჭრობის ორგანიზება არის პირის ან/და პირთა ჯგუფის საკუთრებაში/მფლობელობაში არსებული ბაზრის ან/და შენობა-ნაგებობის ტეროტორიაზე განლაგებული სავაჭრო ობიექტებისა და სავაჭრო ადგილების გაქირავება. ახალი საგადასახადო კოდექსის

[227] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 63, პუნქტი 8 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [25.08.2021]

26-ე მუხლის მე-6 პუნქტის მიხედვით „სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი ასრულებს სავაჭრო ობიექტებისა ან/და სავაჭრო ადგილების დამქირავებელი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას". როგორც ვხედავთ, ამ დებულების ამოქმედების შემდეგ მოვაჭრეები გათავისუფლდებიან საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის „ტვირთისაგან", აგრეთვე, ისინი თავიდან აიცილებენ საგადასახადო კანონმდებლობის არცოდნით ან გარკვეული ნორმის არასათანადოდ გაგებით გამოწვეულ სანქციებს, რადგან ბაზრობის ადმინისტრაციას ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქცია და საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზეც ის არის პასუხისმგებელი. [228]

ახალი საგადასახადო კოდექსით, ერთი შეხედვით, მნიშვნელოვნად გამარტივდა გასაჩივრების პროცედურები საგადასახადო დავებზე, გამარტივებული და ადვილად გასაგებია საგადასახადო დავასთან დაკავშირებული დებულებებიც, მაგრამ თუ აღნიშნულ საკითხს სიღრმისეულად განვიხილავთ, მივალთ დასკვნამდე, რომ საგადასახადო დავასთან დაკავშირებით ერთადერთი სიახლე საჩივრის წარდგენის ელექტრონულ წესი და საგადასახადო დავის პრინციპებია:

1. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპით.
2. საქართველოს ფინანსთა სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, გარდა გადამხდელის თანხმობით ამავე დავის ფარგლებში ჩატარებული შემოწმების შემთხვევისა.
3. დავების განხილვის საბჭო უფლებამოსილია გაათავისუფლოს მომჩივანი დაკისრებული სანქციისაგან, თუ მომჩივნის ქმედებით სახელმწიფო ბიუჯეტს არ მიყენებია ზიანი, ამასთან, თუ საბჭო დარწმუნდება, რომ ა) მომჩივნის ქმედება გამოწვეული იყო შეცდომით/არ ცოდნით; ბ) საკანონმდებლო ჩანაწერი, რომლითაც მომჩივანი ხელმძღვანელობდა, სხვადასხვაგვარი განმარტების საშუალებას იძლევა.[229]

---

[228] გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმის სამართლებრივი ასპექტები, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, თბილისი, 2010, გვ. 111

[229] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 297 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [25.08.2021]

ადრე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ბაზაში ის ქონება შედიოდა, რომლის რეალიზაციასაც ქონების მფლობელი მისი შეძენიდან 2 წელიწადში ახდენს. ახალი კოდექსით, ცვლილებების შემდგომ კი ეს ორწლიანი ზღვარი აღარ არსებობს, არ აქვს მნიშვნელობა გადასახადის გადამხდელმა ქონება როდის შეიძინა ერთი, 10, თუ 50 წლის წინ, ნებისმიერ შემთხვევაში ნამატი შემოსავალი 20%-იანი საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება. ეს ნოვაცია გამოიწვევს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობის გაუარესებას, რადგან ისინი ქონების რეალიზაციისას ყველა შემთხვევაში გადაიხდიან გადასახადს.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, და აგრეთვე, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების არსებობისას, მის წინააღმდეგ შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო კოდექსის XI თავით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ქვეშ გაიგება სამართლებრივი საშუალებების ერთობლიობა, რომელთა მიზანია გააფრთხილონ გადასახადის გადამხდელი ან სხვა ვალდებული პირი, სათანადოდ შეასრულოს მასზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულება, აგრეთვე, უზრუნველყონ კანონით დადგენილი გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულების სათანადოდ შესრულება და ნება დართონ საგადასახადო ორგანოს, განახორციელოს გადასახადის იძულებითი ამოღება საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში. როგორც ვხედავთ, მოცემული განმარტების მიხედვით საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს აქვთ პრევენციული დანიშნულება.

საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნულ თავში განმტკიცებული ვალდებულის შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა განვასხვავოთ სამოქალაქო კანონმდებლობაში გამოყენებული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებისაგან. რუსი მეცნიერი ნ.ვ. ფედერენკო წერს, რომ „სამოქალაქო კანონმდებლობის სფეროში „კანონის ანალოგიის" მიხედვით გამეორებულია ისეთი ტრადიციული საშუალებები, როგორიცაა ქონების დაგირავება, თავდებობა და საურავი, ხოლო რაც შეეხება საბანკო ანგარიშსწორებას ოპერაციების შეჩერებისა და გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადებას, ისინი პროცესუალურ კანონმდებლობაშია ცნობილი. რა თქმა უნდა, ზემოაღნიშნული მოსაზრება ზუსტად შეესაბამება რუ-

სულ კანონმდებლობაში მოცემულ ნორმებს, თუმცა გარკვეულწილად ქართულ კანონმდებლობაშიცაა ასახული. საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობიდან საგადასახადო სფეროში გამოიყენება ისეთი ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორიცაა იპოთეკა, გირავნობა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშებიდან თანხის ჩამოწერა.

კანონმდებელმა მოქმედ საგადასახადო კოდექსში სწორედ ზემოაღნიშნული საშუალებები მიიჩნია ყველაზე ეფექტურად გადასახადების რეგულირების მიზნის მისაღწევად. ამჟამად, არც საგადასახადო ორგანოს და არც გადასახადის გადამხდელს არ აქვს უფლება აარჩიოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიება, გარდა ზემოაღნიშნულისა, მაშინ როდესაც, სამოქალაქო კანონმდებლობა, პირიქით, ითვალისწინებს ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვადასხვა საშუალებების დადგენის შესაძლებლობას არა მარტო კანონით, არამედ ხელშეკრულებითაც. ამგვარი სხვაობა საგადასახადო ურთიერთობების საჯარო ხასიათითაა გამოწვეული. [230]

ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, რომელიც ძალაში შევიდა 2011 წლის პირველი იანვრიდან, ზემოაღნიშნულ ღონისძიებებს დაემატა „საბანკო ანგარიშზე ოპერაციების შეჩერება. აღსანიშნავია ისიც, რომ ამ კოდექსის მიხედვით ეს საშუალებები სახელწოდებული იქნება არა „საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად“, არამედ „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად“.

საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით ახალი საგადასახადო კოდექსის ყველაზე მნიშვნელოვან ნოვაციას წარმოადგენს 248-ე მუხლი: „საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ“, რომლის მიხედვითაც: 1. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებია:

ა) თავდებობა;

ბ) საბანკო გარანტია;

---

[230] გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმის სამართლებრივი ასპექტები, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, თბილისი, 2010, გვ.112

გ) საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი.

2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით, საჭიროების შემთხვევაში, განსაზღვროს გარანტიის სხვა სახეები, გარანტიის წარდგენისა და გამოყენების და გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები, ასევე საგარანტიო თანხის ოდენობის განსაზღვრის წესები.

ამ მუხლში ჩამოყალიბებულმა დებულებებმა, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში, რომლებიც ძირითადად ვერტიკალური დაქვემდებარების პრინციპზეა აგებული, პირველად მისცეს გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა, თვითონ შეეთავაზებინა სახელმწიფოსათვის მის მიერ გადასახადის გადახდის შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებები. აღნიშნული ინსტიტუტის საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში დანერგვით კანონმდებელი ცდილობს მცირედით მაინც წაახალისოს გადასახადის გადამხდელი, გაუღვივოს მას რწმენა, რომ ამგვარ ურთიერთობებში მხოლოდ სახელმწიფოს არ აქვს პრეროგატივა აირჩიოს და გამოიყენოს მის წინააღმდეგ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ერთ-ერთი საშუალება, რომელსაც კონკრეტულ შემთხვევაში საჭიროდ მიიჩნევს. მიუხედავად იმისა, რომ ეს საშუალებები საკმაოდ შეზღუდულია, ვიდრე სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული, აღნიშნული სიახლე მაინც მისასალმებელია, რადგან იგი შეიცავს კერძო-სამართლებრივი ანუ ჰორიზონტალური ურთიერთობების გარკვეულ ელემენტს.

საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რიგითობას როგორც მოქმედი, ისე ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო. იგი უფლებამოსილია, თავისი შეხედულებისამებრ აირჩიოს და გამოიყენოს კოდექსში მოცემული ღონისძიებებიდან ერთ-ერთი ან რამდენიმე ერთობლივად.

ფაქტია, ზემოაღნიშნული ნორმა და მის შესაბამისად დამკვიდრებული პრაქტიკა საგრძნობლად არღვევს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებს, რადგან ძალიან ხშირად გადასახადის გადამხდელის დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე და მის მიმართ სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება ერთმანეთთან მიმართებაში არაადეკვატურია. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეიძლება შეადგენდეს 20 ლარს და საგადასახადო ორგანომ მას ორ მილიონად ღირებული საცხოვ-

რებელი ბინა დაუყადაღეს. საგადასახადო ორგანოს ეს მოქმედება სრულიად სცილდება გონივრულობის ფარგლებს.[231]

ყველა ზემოაღნიშნულ ცვლილებებთან ერთად აუცილებელია, კანონმდებლის მიერ შეცვლილი იყოს გადასახადის განაკვეთები გადამხდელთა უფლებების რეალური დაცვის უზრუნველსაყოფად და ქვეყნის ტერიტორიაზე შიდა პროდუქტის წარმოების ზრდისათვის. კერძოდ, საშემოსავლო გადასახადის 20%-იანი განაკვეთი უნდა შეიცვალოს 12%-იანი განაკვეთით, დღგ-ს 18%-იანი განაკვეთი უნდა შეიცვალოს 15%-იანი განაკვეთით, მოგების გადასახადი 5%-მდე უნდა შემცირდეს, ამავდროულად უნდა განხორციელდეს დივიდენდის განაკვეთის ზრდა, რაც რეალურად მოახდენს გარდატეხას ეკონომიკის განვითარებაში. აგრეთვე, უფრო მეტად უნდა გამარტივდეს საგადასახადო კოდექსი. მისი შინაარსი წაკითხვადი და გასაგები უნდა იყოს ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის.

[231] იქვე: გვ. 111

III თავი. გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის სამართლებრივი გარანტიები

3.1. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საკანონმდებლო გარანტიები

საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო სამართლის ძირითადი წყაროა. კონსტიტუციური ნორმები განსაზღვრავენ სახელმწიფოს ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის, მათ შორის, საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების საფუძვლებს. გადასახადები კი სახელმწიფოს მიერ ფინანსურ-სამართლებრივი პოლიტიკის განხორციელების მნიშვნელოვანი საშუალებაა. ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ კონსტიტუციით დადგენილი გადასახადების გადახდის ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფს სახელმწიფოში ყველა დონის ბიუჯეტის ფორმირებას. სწორედ ამიტომ, მოცემულ კონსტიტუციურ ვალდებულებას აქვს განსაკუთრებული, საჯარო-სამართლებრივი მნიშვნელობა, რაც სახელმწიფო ხელისუფლების საჯარო-სამართლებრივი ხასიათითაა განპირობებული.[232]

2018 წელს საქართველოს კონსტიტუციის გადასინჯვის კანონპროექტის მომზადების მიზნით შეიქმნა სახელმწიფო საკონსტიტუციო კომისია, რომლის მიზანს წარმოადგენდა უზრუნველეყო კონსტიტუციის კონსტიტუციური სამართლის ფუნდამენტურ პრინციპებთან სრული შესაბამისობა და ქვეყნის გრძელვადიანი განვითარების ინტერესის შესაბამისი კონსტიტუციური სისტემის ჩამოყალიბება. სახელმწიფო საკონსტიტუციო კომისიის მუშაობის დროს წარმოიშვა საკითხი საქართველოს კონსტიტუციაში არსებული 94-ე მუხლის ცვლილების თაობაზე, რამაც საზოგადოებაში აჟიოტაჟი გამოიწვია. სამართლებრივი სახელმწიფოს ფარგლებში ადამიანის უფლებების რეალური დაცვისა და განხორციელების თვალსაზრისით, საქართველოს 1995 წლის კონსტიტუცია საკმაოდ დახვეწილი სამართლებრივი დოკუმენტია. ქვეყანაში არსებობს იმის სამართლებრივი საფუძველი, რომ პიროვნებამ რეალურად დაიცვას თავი.[233]

---

[232] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი2013, გვ.10

[233] იზორია ლ., დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომცემლობა „ბონა კაუზა", თბილისი, 2006, გვ. 25

კონსტიტუციის 94-ე მუხლში განსაზღვრული იყო რომ „1, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. 2. გადასახადებისაგან განთავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით". ეს დებულება შეესაბამება ადამიანის უფლებათა საყოველთაო დეკლარაციის 29-ე მუხლში ჩამოყალიბებულ მოსაზრებას, რომლის თანახმადაც, „ყოველი ადამიანი ვალდებულია იმ საზოგადოების წინაშე, რომელშიც ცხოვრობს და რომელშიც შესაძლებელია პიროვნების თავისუფალი და სრულფასოვანი განვითარება".[234]

საგადასახადო სფეროში გადასახადის გადამხდელთა დაცვის საშუალებები განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციით, საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს ორგანული კანონით „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ". 2010 წელს საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლს დაემატა მე-4 პუნქტი და გაჩნდა ჩანაწერი, რომ „საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა..."[235] აღნიშნულ ნორმას ეკონომიკური და პოლიტიკური დატვირთვა გააჩნია, ამასთანავე, იგი განსაზღვრავს საგადასახადო და საბიუჯეტო პოლიტიკის ძირითად პრინციპებს, ანუ სახელმწიფოს უდგენს გარკვეულ სამართლებრივ ბარიერს, რომლის გადალახვის გარეშე ვერ განახორციელებს ახალი გადასახადის შემოღებას, ან უკვე არსებული გადასახადის განაკვეთის გაზრდას. ამ პროცესის უფრო დეტალური გაწერისთვის შეიქმნა ორგანული კანონი ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ. საქართველოს ეკონომიკურ თავისუფლებას სწორედ რომ ეს კანონი განსაზღრავს და იგი გულისხმობს საქართველოს კონსტიტუციით განსაზღვრული ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლების დაცვის მიზნით საქართველოს მოქალაქეების ეკონომიკური უფლებების და თავისუფლების გარანტიების დადგენას. ეს საკანონმდებლო ნორმა არის გარანტი, რომ ქვეყანაში მოსახლეობის თანხმობის გარეშე მთავრობა გადასახადებს არ გაზრდის.

საქართველოს კონსტიტუციაში 94-ე მუხლის შინაარსი საზოგადოებას ანიჭებდა უფლებას თვითონ განესაზღვრა საგადასახადო პოლიტიკა. სწორედ, რომ დემოკრატიულ სამართლიან, სოციალურ სახელმწიფოში ხალხი

---

[234] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო" თბილისი 2013 გვ.11

[235] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 94 (ძველი რედაქცია)

რეფერენდუმის გზით წყვეტს და იღებს მათთვის სასიკეთო გადაწყვეტილებებს.

2011 წლის 1 ივლისს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ", რომელშიც ხორციელდება ზემოთხსენებული დებულების კონკრეტიზაცია, კერძოდ, ჩამოთვლილია საქართველოში დღეს მოქმედი გადასახადის სახეები და მითითებულია, რომ „საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში ცვლილება.[236]

საქართველოს კონსტიტუციასთან ერთად ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ" სრულყოფს ეკონომიკურ უფლებებს და თავისუფლებებს.[237] სწორედ რომ ამ კანონით საქართველოს მოქალაქენი ადგენენ დღევანდელი და მომავალი თაობების ეკონომიკური უფლებებისა და თავისუფლებების გარანტიებს. თუმცა, გაურკვეველია თუ როგორ შეიძლება გამოიხატოს მოქალაქის უფლება იმოქმედოს ეკონომიკური თავისუფლების ფარგლებში, თუ არ ექნება შესაძლებლობა რეფერენდუმის გზით მიიღოს მონაწილეობა ახალი გადასახადის შემოღების ან არსებული გადასახადის განაკვეთის ზრდის პროცესში.

რიგი სახელმწიფოების საგადასახადო პოლიტიკისათვის დამახასიათებელია იმ კანონთა მოქმედების კონსტიტუციური შეზღუდვა, რომლებიც აწესებენ ახალ გადასახადებს ან აუარესებენ გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობას. კონსტიტუციის ზემოთხსენებული დებულების მიზანია განაპირობოს გადასახადებით დაბეგვრის სტაბილურობა, განამტკიცოს გადასახადის გადამხდელის რწმენა სახელმწიფოში სამართლებრივი და ეკონომიკური მდგომარეობის მდგრადობის შესახებ.[238] საქართველოს ისტორიის ბოლო ათწლეულის განმავლობაში სახელმწიფოებრიობის აღმშენებლობის

---

[236] საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ", 01/07/2011 https://matsne.gov.ge/document/view/1405264?publication=3 [25.08.2021]

[237] იქვე: პრეამბულა.

[238] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ. 12

გზაზე ქვეყანაში წარმოიშვა მრავალი პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიკური და სხვა სახის პრობლემები.[239]

მნიშვნელოვანია, მთავრობის მიერ გააზრებულ იქნეს, რომ დემოკრატიული სახელმწიფო პიროვნების თავისუფლებას იცავს მისი ღირსების დაცვის მოთხოვნიდან გამომდინარე. მისთვის მთავარია, ეკონომიკა იყოს ადამიანისთვის სასარგებლო და არა პირიქით- ადამიანი ეკონომიკისთვის.

მართალია, დემოკრატიული სახელმწიფო ადამიანის უფლებების გარანტიით, საბაზრო ეკონომიკის განვითარების საუკეთესო პირობებს უზრუნველყოფს, მაგრამ თავად საბაზრო ეკონომიკა როდი წარმოადგენს მისი ლეგიტიმურობის საფუძველს.[240]

გადასახადი სახელმწიფოს განუყოფელი ელემენტია[241], რომელიც უძველესი დროიდან სახელმწიფოს ჩამოყალიბებასთან ერთად წარმოიშვა და იგი ვითარდებოდა სახელმწიფოს ეკონომიკურ ევოლუციასთან ერთად, ხოლო მათი შეცვლა ხდებოდა საზოგადოების დამოკიდებულებების მიხედვით[242]. როგორც ამას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი განმარტავს, „გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე[243]“. ნორმის შინაარსიდან, ვხედავთ, რომ გადასახადი არის სავალდებულო ხასიათის მქონე ვალდებულება, სახელმწიფო, ავტონომიური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტში. „გადასახადი არის წინასწარი საფასური საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვის უზრუნველსაყოფად[244]“ ამას ადასტურებს ისიც, რომ საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე – გადასახადის გადამხდელი. სახელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის

---

239 იზორია ლ., დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომცემლობა „ბონა კაუზა“, თბილისი, 2006 გვ. 28

240 იქვე: გვ. 39.

241 გაბისონია ი., ბარამია თ., საგადასახადო სისტემის პოლიტიკურ, სამართლებრივი და ეკონომიკური მახასიათებლები, სამეცნიერო ჟურნალი „იურისტი“, N6, 2016, გვ. 76

242 იქვე

243საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 6
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

244ფრანგი პოლიტიკოსი ონორე გაბრიელ მირაბო

ვალდებული განახორციელოს რაიმე სახის მოქმედება მის სასარგებლოდ. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდით არ იძენს არანაირ დამატებით უფლებას.

გადასახადი პირდაპირი მნიშვნელობით ეს არის სავალდებულო ფულადი შენატანი, რომელიც გამოიყენება სახელმწიფო მომსახურებათა დასაფინანსებლად. სახელმწიფო სწორედ გადასახადის მეშვეობით ახორციელებს მთელი რიგი სოციალური სისტემების უზრუნველყოფას, მაგალითად, საპენსიო და ჯანდაცვის სფეროების. საგადასახადო სისტემა განისაზღვრება სახელმწიფო წყობილების მიხედვით და ასევე სახელმწიფოს შემადგენელი ნაწილების უფლებამოსილებით.[245] გადასახადები არის ყველასთვის და ყველა ადამიანი იხდის მას, თუმცა ზოგიერთი ვერც კი ხვდება რომ იმ კონკრეტულ მომენტში იგი გადასახადის გადამხდელია, მაგალითად, როცა ადამიანი ყავას ყიდულობს, იგი იხდის საფასურს, რომელიც თავისთავში მოიცავს დღგ-ს.[246]

ჩვენი პირველი არგუმენტი, თუ რატომ უნდა არსებობდეს კონსტიტუციის მუხლი მსგავსი რედაქციით, მდგომარეობს მოქალაქეთა ეკონომიკური უფლებების სრულყოფილად განხორციელების შესაძლებლობაში. როგორც ზემოთ მოგახსენეთ, დაუშვებელია ადამიანს წაართვა უფლება მიიღოს მონაწილეობა რეფერენდუმში, ვინაიდან, იგი დემოკრატიული სახელმწიფოს მთავარი მახასიათებელია. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია რეფერენდუმის როლი, რადგან სწორედ ეს მოქალაქეობრივი უფლება გახდა სახელმწიფო საკონსტიტუციო კომისიის წევრთათვის 94-ე მუხლის ამოღების მოთხოვნის საფუძველი. რეფერენდუმი, ხალხის ძალაუფლების კონსტიტუციური გამოვლინებაა, რადგან ხალხი ხელისუფლების წყაროა[247], ხელისუფლება თავის მხრივ, ვალდებულია გარკვეული საკითხების მოსაწესრიგებლად ჩაატაროს რეფერენდუმი და მიღებული გადაწყვეტილება ერთი თვის ვადაში ასახოს საქართველოს კანონმდებლობაში.[248] საქართველოს კონსტიტუციის 74-ე მუხლი განსაზღვრავს იმ საკითხთა ჩამონათვალს,

---

[245] Бурова А., Налоговое Право, 2-е издание, под редакцией И.А. Цинделиани; Проспект москва, 2017, стр. 45

[246] Grundsatze der Steuepolitik, https://www.bpd.de/izpb/147061/grundsaetzeder-steuerpolitiki/p=all [27/08/2021]

[247] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 5
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

[248] საქართველოს ორგანული კანონი რეფერენდუმის შესახებ , 15/05/1996, მუხლი 28
https://matsne.gov.ge/document/view/33028?publication=12 [27/08/2021]

რომელთა შესახებ დაუშვებელია რეფერენდუმის ჩატარება,[249] რომელშიც გადასახადის შემოღება არ შედის, ამასთანავე, საქართველოს ორგანული კანონი რეფერენდუმის შესახებ მე-3 მუხლის მეშვეობით განსაზღვრავს სარეფერენდუმო საკითხთა ჩამონათვალს, სადაც კონკრეტულად წერია რომ „რეფერენდუმი შეიძლება ასევე მოეწყოს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღების, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდის მიზნით". ვინაიდან, აღნიშნული საკითხი ნამდვილად წარმოადგენს რეფერენდუმზე გასატან „განსაკუთრებით მნიშვნელოვან სახელმწიფოებრივ საკითხს", რომელიც გათვალისწინებულია „საქართველოს კანონებით, საერთაშორისო ხელშეკრულებებითა და შეთანხმებებით გათვალისწინებული უმნიშვნელოვანესი საკითხებისა და პრინციპების შესახებ[250]". ჩვენთვის საინტერესოა ბელორუსიის მაგალითი ვინაიდან, ბელორუსის კონსტიტუციის მე-2 თავი, რომელიც ეხება რეფერენდუმს, კერძოდ კი 73-ე მუხლი განმარტავს რომ "სახელმწიფო და საზოგადოებრივი ცხოვრების უმნიშვნელოვანეს საკითხთა გადასაწყვეტად შეიძლება, ჩატარდეს რესპუბლიკური ან ადგილობრივი რეფერენდუმები".[251] დასაფიქრებელია, თუ რა იგულისხმება „საზოგადოებრივი ცხოვრების უმნიშვნელოვანეს საკითხად". რაც უნდა მიმზიდველად გამოიყურებოდეს რეფერენდუმი დემოკრატიული ლოზუნგების ფონზე, სინამდვილეში მისი გამოყენება ვერც ხელისუფლების შესაზღუდავად და ვერც ხელისუფლების არამართვადი სახალხო კონტროლის განსახორციელებლად მოხერხდება.[252]

გადასახადები მნიშვნელოვანი საკითხია საზოგადოებისათვის, ხშირ შემთხვევაში არჩევნების ბედი გარკვეულწილად დამოკიდებულია სწორედ ამომრჩევლისთვის შეთავაზებულ საგადასახადო პოლიტიკაზე. ისტორიაში ცნობილია პრეზიდენტ ბუშის (მამა) წინასაარჩევნო გამოსვლებისას მისი სიტყვები: „ყურადღება მიაქციეთ ჩემი ტუჩების მოძრაობას - ახალი გადასახადები არ იქნება მართალია, საზოგადოება სისტემატურად ადასტურებს თავის „თანხმობას გადაიხადოს გადასახადი, აძლევს ხმას არჩევნებზე ამა

---

[249] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 74
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

[250] საქართველოს ორგანული კანონი რეფერენდუმის შესახებ, 15/05/1996, მუხლი 3 https://matsne.gov.ge/document/view/33028?publication=12 [7/08/2021]

[251] Конституция Республики Беларусь, Статья 73.

[252] შაიო ა., ხელისუფლების თვითშეზღუდვა, კონსტიტუციონალიზმის შესავალი, თარგმანი ინგლისურიდან, თეიმურაზ ნინიძე, გამომცემლობა „სეზანი" თბილისი, 2003

თუ იმ პარტიას ან პოლიტიკურ ძალას (მის საგადასახადო პოლიტიკას), მაგრამ ეს თანხმობა არ გარდაიქმნება საზოგადოების ყველა კონკრეტული წევრის მიერ გადასახადის ნებაყოფლობით გაღების სურვილად. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო, ბიუჯეტში საჭირო თანხების მობილიზებისას, საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების პროცესში იყენებს იძულებით ღონისძიებებსაც.[253]

„ეკონომიკური სოციალური და კულტურული უფლებების შესახებ საერთაშორისო პაქტის"[254], პრეამბულის თანახმად, ხელმომწერი სახელმწიფოები აღიარებენ, რომ პიროვნების იდეალის მიღწევა შესაძლებელი გახდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შეიქმნება ისეთი პირობები, სადაც ყველას შეეძლება თავისი ეკონომიკური, სოციალური და კულტურული უფლებებით ისევე, როგორც სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებებით სარგებლობა", რაც ნიშნავს იმას, რომ სახელმწიფომ ისევე უნდა უზრუნველყოს ადამიანის ეკონომიკური უფლების დაცვა, როგორც სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებისა. საქართველო ამ პაქტის ხელმომწერია, რაც გულისხმობს ქვეყნის ვალდებულებას შეასრულოს აღნიშნული დოკუმენტით ნაკისრი ვალდებულებები, ერთ-ერთ მათგანს კი წარმოადგენს მისცეს მოქალაქეებს შესაძლებლობა ისარგებლონ ეკონომიკური უფლებებით, ისევე როგორც, ნებისმიერი სხვა უფლებებით.

თავის მხრივ, ეკონომიკური თავისუფლება არის ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითადი პრინციპი, რომელიც გამოიხატება მთავრობის უფლებამოსილებათა მცირე ზომაში, პასუხისმგებლიან მაკროეკონომიკურ პოლიტიკასა და დაბალ გადასახადებში. ეკონომიკური თავისუფლება ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებას უწყობს ხელს. საინტერესოა, თუ რეალურად რა იგულისხმება ეკონომიკურ თავისუფლებაში, რამდენად ერევა მთავრობა ბიზნესის საქმიანობაში, ქვეყნის ეკონომიკის რა წილი მოდის სახელმწიფოს ფუნქციების შესრულებაზე და რამდენად კარგი სამართლებრივი გარემოა კერძო საკუთრების დაცვისთვის. [255]

---

[253] საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016, გვ. 87

[254] მიღებულია და ღიაა ხელმოსაწერად, სარატიფიკაციოდ და შესაერთებლად გენერალური ასამბლეის 1966 წლის 16 დეკემბრის 2200A(XXI) რეზოლუციით ძალაშია: 1976 წლის 3 იანვრიდან, 27–ე მუხლის შესაბამისად

[255] საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016, გვ. 25

განსახილველი საკითხის დადებითი არგუმენტაციის დასაბუთებაში გვეხმარება საქართველოს კონსტიტუციაში ადრე არსებული 94-ე მუხლის მე-5 პუნქტი, რომლის თანახმად, ხელისუფლება ისედაც არის უფლებამოსილი მოახდინოს ლავირება გადასახადის განაკვეთის ფარგლებში, საჭიროების შემთხვევაში შეუძლია გაზარდოს საგადასახადო განაკვეთი ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში, ასევე, ხელისუფლება არ არის შებოჭილი გაზარდოს აქციზი, ვინაიდან, რეფერენდუმით შეზღუდვა აქციზზე არ მოქმედებს, რისი მაგალითიც მიმდინარე პერიოდში დავინახეთ, ვინაიდან დეფიციტის წარმოშობამ ხელისუფლება აიძულა გაეზარდა აქციზი და ამით მოეხდინა ბიუჯეტის შევსება. 2017 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შევიდა „საგადასახადო კოდექსში" შესული ცვლილებები, რომელიც სათამაშო ბიზნესზე, ავტომობილების იმპორტზე, ბენზინსა და თამბაქოზე აქციზის გადასახადის გაზრდას გულისხმობდა.[256] გადასახადების გაზრდა საქართველოს მთავრობის გეგმის ნაწილი იყო, რომელიც ეროვნული ვალუტის განმტკიცებასა და სახელმწიფო ბიუჯეტში დამატებითი თანხების მოზიდვის მცდელობას ითვალისწინებდა. ადრეული ფაქტიც შეგვიძლია გავიხსენოთ, 2011 წლის 1 იანვრიდან ქონებაზე, საგადასახადო ტვირთი გაიზარდა ისეთნაირად, რომ განაკვეთი არ გაზრდილა. ამისათვის, მთავრობამ მოიფიქრა კოეფიციენტი, რომელიც 1-დან 3-მდე მერყეობს და ზრდის ქონების გადასახადის სახით გადახდილი თანხის მოცულობას (მუხლი202); ასევე, მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებაზე სახელმწიფომ დააწესა 10%-იანი აქციზი (188-ე მუხლის მე-3 პუნქტი), რაც ადრე არ არსებობდა.[257]

მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომ კონსტიტუციაში ადრე არსებული 94-ე მუხლი არეგულირებდა მხოლოდ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის შემოღების წესს, ხოლო არაფერი იყო ნათქვამი ადგილობრივი გადასახადის, კერძოდ ქონების გადასახადთან დაკავშირებით. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება აქვთ შემოიღონ მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადები კოდექსით დადგენილი ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.[258] ადგილობრივი გადასახადების შემოღება, გადახდის პირობების შეცვლა ან შემოღებუ-

---

[256] საქართველოს კანონი საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, 23/12/2016

[257] საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016, გვ. 23.

[258] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 6 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

ლი გადასახადების გაუქმება ხდება შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით.

შესაბამისად, თუ კი სახელმწიფოს ინტერესი მდგომარეობს გადასახადის გაზრდაში, მას ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებთან თანამშრომლობის გზით შეუძლიათ გადასახადების გაზრდა.

მოწინააღმდეგენი თვლიან, რომ თუ მოქალაქენი არჩევნების გზით მონაწილეობენ ხელისუფლების ფორმირებაში, მაშინ ამავე ხელისუფლებას უნდა მივცეთ შესაძლებლობა შეასრულოს საკუთარი პროგრამა, თუნდაც გადასახადების გაზრდის გზით. მაგრამ ამ შემთხვევაშიც კი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ" ორგანული კანონის პირველი მუხლის მე-6 პუნქტში განმტკიცებული დებულების თანახმად, „საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადების დროებით გაზრდა- არა უმეტეს 3 წლის ვადით. ამ შემთხვევაში რეფერენდუმი არ ტარდება. რაც მისცემს მთავრობას შესაძლებლობას განსაზღვრული პერიოდით იმოქმედოს შედარებით თავისუფლად. რაც თავის მხრივ, საქართველოს კონსტიტუციასა და ორგანულ კანონში მითითებულ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გარანტს, რეფერენდუმის გარეშე ახალი გადასახადების შემოღებისა და გადასახადის განაკვეთის გაზრდის შეუძლებლობას, მნიშვნელობას უკარგავს.[259]"

შემდგომი დადებითი არგუმენტაცია მოიცავს დასავლეთის ქვეყნების პოლიტიკური ძალების პოზიციას იმაზე, რომ ეკონომიკური თავისუფლება ქვეყნისთვის კარგია. აღნიშნული ქვეყნები ეკონომიკური თავისუფლების მაღალ დონეს თავისუფლების შეფასების სხვადასხვა კრიტერიუმში მაღალი მაჩვენებლით აღწევენ. მაგალითად, ეკონომიკური თავისუფლების დონით დანია მსოფლიოში მე-12 ადგილზეა. ამ დროს დანიაში საკმაოდ მაღალი გადასახადებია. საგადასახადო ტვირთი ეკონომიკის მიმართ 50%-ია. ეს ნიშნავს, რომ დანიელები თავიანთი შემოსავლის 50%-ს გადასახადებში იხდიან. თუმცა ეკონომიკური თავისუფლების ისეთ კრიტერიუმებში, როგორიცაა კერძო საკუთრების დაცვა (პირველ ადგილზე მსოფლიოში), კორუფციის დაბალი დონე (პირველ ადგილზე მსოფლიოში), ინვესტირების თავისუფლება (მე-2 ადგილზე მსოფლიოში) და ბიზნესის რეგულაციებისგან თავისუფლება (მე-2 ადგილზე მსოფლიოში), დანია მსოფლიოში მოწინავე პოზიციებზეა.[260]

---

[259] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო" თბილისი, 2013, გვ.12

[260] ნამჩავაძე ბ., ეკონომიკური თავისუფლების პრობლემები საქართველოში, Forbes Georgia, 2016

ამასთანავე, არსებობს ილინოისის შტატის მაგალითი, სადაც 1963 წლიდან 21 საგადასახადო რეფერენდუმი ჩატარდა, სადაც გადასახადის ცვლილება მოსახლეობამ მიიღო 11 შემთხვევაში; მათ შორის, მხარი არ დაუჭირა ზოგიერთი გადასახადის შემცირებას, თუმცა თითქმის ყველა შემთხვევაში არ მიიღო საგადასახადო ტვირთის გაზრდის ინიციატივები.[261]

განსახილველ საკითხის გაანალიზებისთვის მნიშვნელოვანია იგი განვიხილოთ ეკონომიკური თვალსაზრისითაც, ვინაიდან, საქართველოს მთავრობა მიზნად ისახავს განახორციელოს ეკონომიკური პოლიტიკა, რომელიც ქვეყნის მდგრად განვითარებას უზრუნველყოფს, რაც თითოეული ბიზნესმენის ინტერეს წარმოადგენს. ეკონომიკური პოლიტიკა უნდა ეყრდნობოდეს ეკონომიკური თავისუფლების და საკუთრების უფლების განუხრელ პატივისცემას და დაცვას. ამავდროულად სახელმწიფო შეასრულებს ეკონომიკურ პროცესებში სამართლიანობის დაცვის გარანტორის ფუნქციას.[262] ბიზნეს გაერთიანების წევრებს მიაჩნიათ, რომ კონსტიტუციის 94-ე მუხლის არსებული ფორმით შენარჩუნება აუცილებელია ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის და განვითარებისთვის, სტაბილური ბიზნესის და საინვესტიციო გარემოს შენარჩუნებისათვის.[263] მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის 2011-2012 წლების ანგარიშის მიხედვით, ბიზნესის წარმოებაში არსებულ ყველაზე პრობლემატურ ფაქტორებს შორის სახელდება საგადასახადო რეგულაციები და შემდეგ მოდის გადასახადის განაკვეთები ანუ გადასახადის განაკვეთები იმდენად პრობლემური არ არის, რამდენადაც მათი ადმინისტრირების წესები.[264] სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა სწრაფი და ჯანსაღი ეკონომიკური ზრდის აუცილებელი წინაპირობაა. მაკროეკონომიკური პოლიტიკის ჩარჩოს შემუშავებით მთავრობა იღებს ვალდებულებას განახორციელოს სტაბილური მაკროეკონომიკური პოლიტიკა გარე რისკების დასაძლევად.

საქართველოს კონსტიტუციით განისაზღვრება, რომ „ხანგრძლივი, სტაბილური ეკონომიკური ზრდის ფუძემდებლური პრინციპები დგინდება

---

[261] სეხნიაშვილი ე., ახალი კონსტიტუციური საგადასახადო დებულებები საქართველოში http://liberali.ge/articles/view/3514/akhali-konstitutsiuri-sagadasakhado-debulebebi-saqartveloshi [27/08/2021]

[262] საქართველო 2020/საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის პროექტი, საქართველოს მთავრობა, 2013, გვ. 3

[263] Business Association of Georgia: BAG

[264] საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016, გვ. 24.

ორგანული კანონით. მაკროეკონომიკური პარამეტრების დადგენილი ზღვრების დარღვევისა და განსაკუთრებული აუცილებლობის დროს ზღვრებისგან გადაცდენის შემთხვევები, ასევე, პარამეტრების ზღვრებთან დაბრუნების მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებები განისაზღვრება ორგანული კანონით."[265] მთავრობის მიზანს წარმოადგენს შეინარჩუნოს მაკროეკონომიკური გარემო, რომელიც იქნება უზრუნველყოფილი გონივრული ფისკალური, მონეტარული და ფინანსური პოლიტიკის რეფორმების გატარებისთვის, რომელმაც უნდა გააუმჯობესოს შექმნილი ეკონომიკური მდგომარეობა. ხელისუფლება ცდილობს, გაატაროს კერძო სექტორის თავისუფლების და გაძლიერების ხელშემწყობი ეფექტიანი და გამჭვირვალე რეფორმები. ერთ-ერთი მთავარი პრიორიტეტი საქართველოს მთავრობისთვის არის ძლიერი და კონკურენტუნარიანი კერძო სექტორის ჩამოყალიბება საგარეო და საშინაო დონეზე.[266]

უმთავრესი უარყოფითი ასპექტი საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის ამოღების მდგომარეობდა სახელმწიფოს მხრიდან მოქალაქეებისთვის ლეგიტიმურად არსებული ეკონომიკური უფლების განხორციელების ხელის შეშლაში. საზოგადოებას აღარ ექნებოდა შესაძლებლობა რეფერენდუმის გზით მოეწესრიგებინა გადასახადის შემოღების საკითხი და ეს პირდაპირპროპორციულია ეკონომიკური თავისუფლების წართმევის. რასაკვირველია, ხელისუფლება საგადასახადო, ეკონომიკურ პოლიტიკას საზოგადოების სურვილების თანახმად ვერ ააწყობს, თუმცა, რეფერენდუმი ეს ის მცირედი საშუალებაა გადასახადის გადამხდელთა უფლების დაცვისთვის, რომლის შეზღუდვაც დაუშვებელია.

გარდა მოქალაქეთა ეკონომიკური უფლების ჩამორთმევის, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის ამოღება კიდევ ერთ საგადასახადო პოლიტიკის შემაკავებელ უარყოფით ფაქტორს გამოიწვევდა, რომელიც გააუარესებდა საქართველოს კონკურენტუნარიანობას საინვესტიციო მიმზიდველობის კუთხით და შეამცირებს ინვესტიციების შემოსვლას, რაც ნეგატიურად აისახება ეკონომიკურ ზრდაზე და შეაფერხებს ქვეყნის განვითარებას. მსგავს შემთხვევაში ინვესტორს ვეღარ ექნება შეგრძნება საგადასახადო პოლიტიკის მდგრადობის, რაც თავისთავად გახდება მათთვის შემაკავებელი

---

[265] იქვე: გვ. 24

[266] საქართველოს ეკონომიკის მიმოხილვა, ფინანსთა სამინისტრო, მაისი 2017, გვ. 2

ფაქტორი. ყველა ინვესტორს სჭირდება სტაბილური საგადასახადო პოლიტიკა, რომელიც საშუალებას მისცემს ბაზარზე იმოქმედოს თავისუფლად.

ჩვენი შეფასებით, ხელისუფლებას ცალსახად გაუჭირდებოდა საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის შესრულება თუ საქართველოს კონსტიტუციიდან ამოიღებდა 94-ე მუხლს. ვინაიდან, მთავრობის ეკონომიკურმა პოლიტიკამ უნდა უზრუნველყოს ინკლუზიური ეკონომიკური ზრდა, რათა ყოველმა მოქალაქემ ისარგებლოს მიღწეული შედეგებით და ამავე დროს, შესაძლებელი გახდეს მოსახლეობის საყოველთაო ჩართულობა ეკონომიკური განვითარების პროცესში. როგორც ეს საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის პროექტიდან ირკვევა საქართველო ისწრაფვის გახდეს ევროპულ ფასეულობებზე დაფუძნებული ქვეყანა და მოახდინოს ევროპასთან პოლიტიკური და ეკონომიკური ინტეგრაცია.[267] ქვეყანაში ეკონომიკური ზრდა დიდწილად განპირობებულია უცხოური ინვესტიციებითა და ადგილობრივი მეწარმეების საინვესტიციო აქტივობით, ხოლო ინვესტიციების მოსაზიდად საქართველო ინვესტორს უნდა სთავაზობდეს უნიკალურ, სტაბილურ საინვესტიციო ბიზნესგარემოს. ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში არ არის ნათელი, რა კონკურენტული უპირატესობა გააჩნია საქართველოს სხვა ქვეყნებთან.

დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ ერთი შეხედვით, თითქოს არაფერი განსაკუთრებული არ ეწერა საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლში, თუმცა რომ არა მსგავსი ჩანაწერი სახელმწიფო, როგორც ხელისუფლების განმახორციელებელი სუბიექტი სერიოზული პრობლემების წინაშე აღმოჩნდებოდა. ვინაიდან იგი უზრუნველყოფს ეკონომიკურ უფლებების და თავისუფლებების საზოგადოებაში დამკვიდრებას, რაც საფუძვლად უნდა დაედოს საზოგადოების განვითარებას, ხალხის კეთილდღეობას და ეკონომიკის გრძელვადიან, სტაბილურ ზრდას. საქართველოს მთავრობის ეკონომიკური პოლიტიკა მეორე პრინციპის თანახმად, სახელმწიფო პოლიტიკა ინკლუზიური ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი პოლიტიკის გატარებას გულისხმობს, რაც ნიშნავს მოსახლეობის საყოველთაო ჩართულობას ეკონომიკური განვითარების პროცესში[268]. რა შეიძლება ვიგულისხმოთ მოსახლეობის საყოველთაო ჩართულობაში ეკონომიკური განვითარების პროცესში, თუ არა

---

[267] საქართველო 2020, საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის პროექტი, საქართველოს მთავრობა, 2013, გვ.3

[268] საქართველოს მთავრობის დადგენილება, საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის „საქართველო 2020“ დამტკიცების შესახებ, №400, 17/06/2014

უფლება რეფერენდუმის გზით დააფიქსიროს საკუთარი პოზიცია გადასახადების შემოღებასთან დაკავშირებით.

საკითხის მთავარ ასპექტს წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ დაუშვებელია მოქალაქეებს წაართვა შესაძლებლობა ეკონომიკური თავისუფლების საფუძველზე, რეფერენდუმის მეშვეობის განახორციელონ კონკრეტული საგადასახადო საკითხის მოწესრიგება მათივე არჩევანის საფუძველზე. დემოკრატიული სახელმწიფოს ისტორიული განვითარება, მშვიდობის უზრუნველყოფის საფუძველზე ადამიანის უფლებების, ანუ მისი თავისუფლების აღიარებას უკავშირდება.[269]

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე დაუშვებლად მიგვაჩნდა საქართველოს კონსტიტუციიდან 94-ე მუხლის ამოღება ვინაიდან, ამ მუხლითა და საქართველოს ორგანული კანონით „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ" სახელმწიფო უზრუნველყოფს ეკონომიკურ უფლებებს და თავისუფლებებს, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს საზოგადოების განვითარებას, ხალხის კეთილდღეობას და ეკონომიკის გრძელვადიან, სტაბილურ ზრდას.

შესაბამისად, მნიშვნელოვანი აღმოჩნდა საქართველოს კონსტიტუციაში ადრე არსებული 94-ე მუხლის ფორმულირების დატოვება საქართველოს კონსტიტუციაში, რაც გაზიარებულ იქნა ცვლილებების შემდგომ. საქართველოს კონსტიტუციის კონსოლიდირებულ ვერსიაში ადრე არსებული 94-ე მუხლი ჩამოყალიბდა 67-ე მუხლში შემდეგი სახით:

„1. სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. მხოლოდ კანონით შეიძლება გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურისა და შემოღების წესის, მათი განაკვეთების ან განაკვეთების ფარგლების დადგენა. გადასახადისაგან გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოები.

2. ხანგრძლივი და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის უზრუნველსაყოფად ეკონომიკური პოლიტიკის ფუძემდებლური პრინციპები განისაზღვრება ორგანული კანონით. მაკროეკონომიკური პარამეტრების დადგენილი ზღვრების დარღვევისა და განსაკუთრებული აუცილებ-

269 იზორია ლ., დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომცემლობა „ბონა კაუზა", თბილისი, 2006, გვ. 35

ლობისას ზღვრებიდან გადაცდენის შემთხვევები, აგრეთვე პარამეტრების ზღვრებთან დაბრუნების მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებები განისაზღვრება ორგანული კანონით."[270]

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის კუთხით აგრეთვე, საყურადღებოა საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლი, რომელშიც განმტკიცებულია საკუთრების უფლება „1. საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. 2. საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით".[271] ხშირია შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ორგანო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის მიმართ იყენებს საკუთრების უფლების შემზღუდველ ღონისძიებებს, საუბარია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე (გირავნობა/იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). სწორედ, ამ ღონისძიებების გამოყენების დროს საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გაითვალისწინოს გონივრულობისა და პროპორციულობის პრინციპები, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საქმე გვექნება კონსტიტუციით დაცული საკუთრების უფლების შელახვასთან. ამ საკითხზე დაწვრილებით საუბარი იქნება ნაშრომის იმ ნაწილში, სადაც დავახასიათებთ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

როდესაც საუბარია გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დაცვის საკანონმდებლო გარანტიებზე, არ შეიძლება, არ შევეხოთ ისეთ მნიშვნელოვან საკითხს, როგორიცაა გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულებების გადასვლა მის მემკვიდრეზე, რადგან მიგვაჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში ამ საკითხთან დაკავშირებით არსებული ნორმები არ ითვალისწინებენ სამართლიანობის პრინციპს და არღვევენ როგორც მემკვიდრის უფლებებს, ისე ზოგადად პასუხისმგებლობის ძირითად პრინციპს. ამ საკითხს ჩვენ განვიხილავთ და საბოლოო დასკვნას ჩამოვაყალიბებთ რამოდენიმე ევროპული ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის შედარებითი-სამართლებრივი ანალიზის საფუძველზე.

---

[270] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 67
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

[271] იქვე: მუხლი 19

საერთო წესის შესაბამისად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება სრულდება გარდაცვლილი პირის ქონების ხარჯზე სპეციალური სუბიექტის – გარდაცვლილი პირის მემკვიდრის – მიერ.[272] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მიხედვით: „1. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების გადახდა ეკისრება მის მემკვიდრეს სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად, სამკვიდრო მოწმობის მიღების დღიდან. 2. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი გარდაცვალების თარიღის მიხედვით არსებული საგადასახადო დავალიანება. 3. გარდაცვლილი პირის მემკვიდრე ვალდებულია შეატყობინოს საგადასახადო ორგანოს სამკვიდრო მოწმობის მიღების შესახებ, თუ მისთვის ცნობილია გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების თაობაზე. 4. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს არაუგვიანეს 30 დღისა იმ დღიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდა ამ პირის მიერ სამკვიდრო მოწმობის მიღების შესახებ, გაუგზავნოს შეტყობინება საგადასახადო დავალიანების თაობაზე. 5. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება, თუ: ა) გარდაცვლილ პირს არ ჰყავს მემკვიდრე; ბ) მემკვიდრემ უარი თქვა სამკვიდროზე; გ) გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას – საგადასახადო დავალიანების დარჩენილი თანხის ოდენობით.[273]

ყაზახეთის საგადასახადო კოდექსი აღიარებს, რომ ფიზიკური პირის გარდაცვალების შემთხვევაში საგადასახადო დავალიანება იფარება მისი მემკვიდრის (მემკვიდრეების) მიერ მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ფარგლებში და სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად.[274] ანალოგიური დებულებაა განმტკიცებული უკრაინის საგადასახადო კოდექსში.[275]

თურქმენეთის საგადასახადო კოდექსის 52-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად "1. ფიზიკური პირის გარდაცვალების შემთხვევაში მისი საგადასახადო ვალდებულება გადადის სამართალმემკვიდრეზე (სამართალმემკვიდრეებზე)... გადასახადის გადაუხდელი თანხა უნდა გადაიხადოს სა-

---

[272] ავტორთა კოლექტივი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი, 2012, გვ. 410

[273] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 57
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

[274] ყაზახეთის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 45, პუნქტი 1
http://www.salyk.kz/ ru/taxcode/pages/default.aspx [27/08/2021]

[275] უკრაინის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 99, პუნქტი 3
http://meget.kiev.ua/ kodeks/nalogoviy-kodeks/ [27/08/2021]

მართალმემკვიდრემ (სამართალმემკვიდრეებმა მიღებული სამკვიდროს პროპორციულად) ... ამასთან, სამართალმემკვიდრეები არ იხდიან გარდაცვლილი ფიზიკური პირის ფინანსურ სანქციებსა და საურავებს, ეს დავალიანება ითვლება უიმედო ვალად და ჩამოიწერება ..".[276] გარდაცვლილი ფიზიკური პირის სამართალმემკვიდრის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების დროს ჯარიმისა და საურავის გადახდას გამორიცხავს ბელორუსიის საგადასახადო კოდექსიც.[277]

ზემოაღნიშნულ საკითხს სპეციფიურად არეგულირებს რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსი, აქ საკმაოდ ლაკონურადაა წარმოდგენილი გარდაცვლილი პირის სამართალმემკვიდრის ვალდებულება საგადასახადო დავალიანების დაფარვის დროს. რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-3 პუნქტში საუბარია, რომ ფიზიკური პირის მემკვიდრე ფარავს გარდაცვლილი პირის ქონების გადასახადის დავალიანებას მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ფარგლებში რუსეთის ფედერაციის სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამისად.[278]

როგორც ვხედავთ, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა, მათ შორის საქართველოსიც, საკმაოდ ზოგადად განმარტავს ფიზიკური პირის გარდაცვალების დროს მისი მემკვიდრის (მემკვიდრეების) საგადასახადო ვალდებულებებს, კერძოდ, შესაბამის დებულებებში არ ჩანს მემკვიდრე იხდის მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების ძირითად თანხას, თუ მასზე დარიცხულ საურავსა და ჯარიმებსაც. თუმცა, თუ ჩვენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლს გავიაზრებთ ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე პუნქტთან ერთად, რომელიც განმარტავს, რომ საგადასახადო დავალიანებად ითვლება – სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახდების ან/და სანქციების თანხას შორის, აგრეთვე გავითვალისწინებთ კოდექსის 253-ე მუხლს, სადაც რეგულირებულია დავალიანების დაფარვის რიგითობა, კერძოდ, ის რომ "საგადასახდო დავალიანების დაფარვა ხორციელდება შემდეგი თანმიმდევრობით: გადასახადის თანხა, ჯარიმა, საურავი", ლოგიკურად მივდივართ დასკვნამდე, რომ საქართველოს საგადა-

---

[276]თურქმენეთის საგადასახდო კოდექსი, მუხლი 52, პუნქტი 1
http://www.turkmenistan.gov.tm/_ru/laws/?laws=01bn [27/08/2021]
[277]ბელორუსიის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 40
http://pravo.by/main.aspx-?guid=3871&p0=hk0200166&p2=[NRPA] [27/08/2021]
[278] რუსეთის საგადასახდო კოდექსი, მუხლი 44, პუნქტი 3
http://base.garant. ru/10900200/ [27/08/2021]

სახადო კანონმდებლობის შესაბამისად ფიზიკური პირის გარდაცვალების შემთხვევაში მისი სამართალმემკვიდრე იხდის არამარტო დავალიანების ძირითად თანხას, არამედ საურავსა და ჯარიმებსაც. ჩვენი აზრით, ამ საკითხს სამართლიანად არეგულირებს თურქმენეთისა და ბელორუსიის საგადასახადო კანონმდებლობა, რომლებშიც ცალსახადაა აღნიშნული, რომ მემკვიდრე იხდის მხოლოდ დავალიანების ძირითად თანხას. ჩვენი ზემოაღნიშნული მოსაზრება ეყრდნობა შემდეგ სამართლებრივ საფუძვლებს: - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად "საგადასახადო ვალდებულებებს ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული"[279]

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის თანახმად საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა;[280]
- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე" ქვეპუნქტის თანახმად სასამართლო თავისი ინიციატივით შეწყვეტს საქმის წარმოებას საქმის ერთ-ერთი მხარის გარდაცვალების შემდეგ ან იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას, თუ სადავო სამართლებრივი ურთიერთობებიდან გამომდინარე დაუშვებელია უფლებამონაცვლეობა; [281]
- „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონის 34-ე მუხლის „გ" ქვეპუნქტის თანახმად, თუ გარდაცვლილი პირის უფლებამონაცვლეზე ვერ გადავა პირის სიკვდილის შემდეგ გადაწყვეტილებით დადგენილი მოთხოვნები, აღნიშნული წარმოადგენს აღსრულების შეწყვეტის საფუძველს;[282]
- საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 286 მუხლის „დ" ქვეპუნტის თანახმად, იმ პირის გარდაცვალება, რომლის მიმართ იყო გამოტანილი დადგენილება, არის ადმინისტრაციუ-

---

[279] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 53 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

[280] იქვე: მუხლი 269

[281] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, მუხლი 272, პირველი ნაწილის "ე" ქვეპუნქტი https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=115 [27/08/2021]

[282] "სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონი, 16/04/1994, მუხლი 34, "გ" ქვეპუნქტი https://matsne.gov.ge/document/view/18442?publication=104 [27/08/2021]

ლი სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გამომტანი ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ დადგენილების აღსრულების შეწყვეტის საფუძველი;[283]

- ამავე კოდექსის 232-ე მუხლის შესაბამისად, „ადმინისტარციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება არ შეიძლება დაიწყოს, ხოლო დაწყებული საქმე უნდა შეწყდეს იმ პირის გარდაცვალების გამო, რომლის მიმართ დაწყებული იყო საქმის წარმოება"[284].

საგადასახადო პასუხისმგებლობა ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობას წარმოადგენს. ამ მოსაზრებას რამდენიმე ავტორის შრომაში ვხვდებით, მაგალითად, ერთი მათგანის მიხედვით `საგადასახადო პასუხისმგებლობა ერთის მხრივ, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის, ხოლო მეორეს მხრივ საფინანსო პასუხისმგებლობის ნაირსახეობას წარმოადგენს,[285] ამას ირიბად აღიარებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსიც, რომლის 49-ე მუხლში, სადაც საგადასახადო ორგანოთა უფლებამოსილებებია განსაზღვრული, ჩამოყალიბებულია რომ "საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ."

როგორც ცნობილია, სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება ქმედების ჩამდენ პირს. სამართალდარღვევის ჩადენასთან დაკავშირებით სამართალდამრღვევის მემკვიდრის უფლებამონაცვლედ მიჩნევა, სამართალდარღვევის ჩადენისთვის ჯარიმის გარდაცვლილის მემკვიდრისათვის დაკისრება ეწინააღმდეგება ფუნდამენტურ პრინციპებს – სამართალდარღვევისათვის ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაუშვებლობას, სხვისი ქმედების გამო პასუხისმგებლობის დაკისრების გამორიცხვას. აქედან გამომდინარე, გარდაცვლილის ბრალეულობის მემკვიდრეობით მიღება არ დაიშვება, ჯარიმა არ წარმოადგენს მემკვიდრეობის ნაწილს, ამიტომ მისი მემკვიდრისათვის შეფარდება დაუშვებელია.

საინტერესო იქნება აღნიშნული საკითხის კერძო-სამართლებრივ ჭრილში განხილვა. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 453-ე მუხლის თა-

---

[283] საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, 15/12/1984, მუხლი 286, „დ" ქვეპუნტი https://matsne.gov.ge/document/view/28216 [27/08/2021]

[284] იქვე: მუხლი 232

[285] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, გამომცემლობა "ბაკმი", თბილისი, 2009, გვ. 293

ნახმად, „მოვალის გარდაცვალება იწვევს ვალდებულების შეწყვეტას, თუ შესრულება მისი პირადი მონაწილეობის გარეშე შეუძლებელია"[286]. ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე ზოგადად მოვალის გარდაცვალება არ იწვევს ვალდებულების შეწყვეტას, ვალდებულება შეწყდება მხოლოდ მაშინ, თუ ვალდებულების შესრულება შეუძლებელია მოვალის პირადი მონაწილეობის გარეშე. ისმის კითხვა - მიეკუთვნება თუ არა საგადასახადო ვალდებულებები იმ კატეგორიის ვალდებულებებს, რომლებიც უნდა შეწყდეს მოვალის გარდაცვალებით? უნდა აგონ თუ არა პასუხი მემკვიდრეებმა მამკვიდრებლის საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის? ამ კითხვებზე პასუხის გასაცემად, პირველ რიგში, უნდა გავითვალისწინოთ, რომ საგადასახადო სამართალურთიერთობა არ არის კერძო-სამართლებრივი ხასიათის, იგი საჯარო სამართლებრივი ურთიერთობების ნაწილია, სადაც ერთ-ერთი მხარე ყოველთვის სახელმწიფოა თავისი საგადასახადო პოლიტიკით, ხოლო მეორე - გადასახადის გადამხდელი თავისი უფლებებით. ამიტომ, ჩვენ საგადასახადო დავალიანება შემდეგ ნაწილებად უნდა დავყოთ: ძირითადი თანხა, მასზე დარიცხული საურავი და ჯარიმა (ჯარიმები). საგადასახადო დავალიანება ძირითადი თანხის ნაწილში მიეკუთვნება დავალიანების იმ კატეგორიას, რომლის შესრულებაც შეიძლება, როგორც სამოქალაქო კანონმდებლობაშია გათვალისწინებული, მოვალის პირადი მონაწილეობის გარეშე მემკვიდრის მიერ. რაც შეეხება საგადასახადო დავალიანებას საურავისა და ჯარიმის (ჯარიმების გარეშე) ნაწილს, შეიძლება აღვნიშნოთ, რომ მისი შესრულება შეუძლებელია მოვალის პირადი მონაწილეობის გარეშე.

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ 1997 წლის 29 აგვისტოს მიღებულ იქნა გადაწვეტილება საქმეზე „A.P., M.P. და T.P. შვეიცარიის წინააღმდეგ (71/1996/690/882)", რომელშიც გასაჩივრებული იყო შვეიცარიის ფედერალური სასამართლოს გადაწყვეტილება გარდაცვლილის მიერ გადასახადებისათვის თავის არიდების ფაქტთან დაკავშირებით მისი მემკვიდრისათვის სისხლის სამართლის სასჯელის – ჯარიმის, დაწესების თაობაზე. ამ საქმეში ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ ცალსახად აღნიშნა, რომ მემკვიდრეს ამ შემთხვევაში არ შეიძლება დაკისრებოდა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა[287].

---

[286] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, მუხლი 453
https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=115 [27/08/2021]

[287] ევროპული სასამართლოს 1997 წლის 29 აგვისტოს გადაწვეტილება საქმეზე „A.P., M.P. და T.P. შვეიცარიის წინააღმდეგ" (71/1996/690/882)" www.hudoc.org [27/08/2021]

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილი იქნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის პირველი პუნქტი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: "გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად მემკვიდრეობის მიღების დღიდან. მემკვიდრე იხდის მხოლოდ გადასახადის თანხას, საურავი და ჯარიმა ჩაითვლება უიმედო ვალად და ჩამოიწერება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად."

3.2. საგადასახადო საიდუმლოება

საგადასახადო საიდუმლოების ინსტიტუტის ძირითადი დანიშნულება გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვაა, რომლებიც ვალდებულნი არიან, საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ გადასახადების სწორ, დროულ და სრულ გადახდასთან დაკავშირებული ინფორმაცია. საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლის განხორციელების პროცესში მათთვის ცნობილი ხდება არა მარტო გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია, არამედ ზოგჯერ კომერციული საიდუმლოება, პირად და ოჯახურ ცხოვრებასთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რელიგიური კუთვნილება, პოლიტიკური შეხედულებები და ა. შ., რომელთა დაცვაც გარანტირებულია კონსტიტუციის მეშვეობით. ამ ორგანოების მიერ თავის უფლებამოსილებათა რეალიზაციის პროცესში გადასახადის გადამხდელთა შესახებ მათ მიერ მოპოვებული მონაცემების გახმაურებამ, გამოყენებამ ან დაკარგვამ შეიძლება არსებითი ზიანი მიაყენოს მათ უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს. შესაბამისად, საგადასახადო კანონმდებლობაში გადასახადის გადამხდელთა უფლების განმტკიცება, მოითხოვონ საგადასახდო ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირებისაგან საგადასახდო საიდუმლოების დაცვა, გვევლინება გადასახადით დაბეგვრის დროს მათი კონსტიტუციური უფლებების დაცვის გარანტად. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების მოცულობის გახმაურებამ შეიძლება არსებითი ზიანი მიაყენოს ამ მეწარმის რეპუტაციასა და კონკურენტუნარიანობას, და შესაბამისად, დაარღვიოს კონსტიტუციით გათვალისწინებული ეკონომიკური თავისუფლებისა და კონკურენციის უფლება.[288]

[288] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 123

ქართულ საგადასახადო სამართალში საგადასახადო საიდუმლოების ინსტიტუტი 2006 წლიდან დაინერგა. საგადასახადო საიდუმლოებასთან დაკავშირებით დღემდე არაერთი კითხვა არსებობს როგორც მეცნიერებაში, ისე პრაქტიკაში. თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში ძალიან მწირი ინფორმაცია მოგვეპოვება საგადასახადო საიდუმლოებასთან დაკავშირებით, არ არსებობს მეცნიერთა შრომები, სადაც კომპლექსურად იქნება შესწავლილი ამ ინსტიტუტის ობიექტი და სუბიექტი, ამ დროს წარმოშობილი სამართალურთიერთობების სუბიექტთა უფლებები და ვალდებულებები, აგრეთვე პრაქტიკაში არსებული რთული და სადაო საკითხები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის მომენტიდან საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ნებისმიერი ინფორმაცია, გარდა გადასახადის გადამხდელის სტატუსისა, სახელწოდებისა, მისამართისა, საიდენტიფიკაციო ნომრისა და სამეწარმეო და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრირებული საჯარო ინფორმაციისა.

ყაზახეთის რესპუბლიკის საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო საიდუმლოებად არ განიხილავს ისეთ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის შესახებ, როგორიცაა: ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა, ზედმეტად გადახდილი თანხა, ბიუჯეტიდან დაბრუნებულ ზედმეტად გადახდილი თანხა და დავალიანების თანხა.

რუსეთის საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო საიდუმლოებას მიეკუთვნება საგადასახადო ორგანოს, შინაგან საქმეთა ორგანოების, საგამოძიებო ორგანოების, სახელმწიფოს არასაბიუჯეტო ფონდის ორგანოებისა და საბაჟო ორგანოების მიერ მოპოვებული ნებისმიერი ინფორმაცია, გარდა: ხელმისაწვდომი ინფორმაციისა, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელის თანხმობით გავრცელებული ინფორმაციისა; გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრისა; გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ არსებული კანონმდებლობის დარღვევა და პასუხისმგებლობა ამ სამართალდარღვევებისათვის; საერთაშორისო ხელშეკრულებების თანახმად სხვა სახელმწიფოთა საგადასახადო (საბაჟო) ან სამართალდამცავი ორგანოებისათვის წარდგენილი ინფორმაცია; საარჩევნო კანონმდებლობის შესაბამისად საარჩევნო კომისიებისათვის წარდგენილი ინფორმაცია კანდიდატისა

და მისი მეუღლის შემოსავლების ოდენობის, აგრეთვე, საკუთრების უფლებით მათი კუთვნილი ქონების შესახებ.[289]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, როგორც დავინახეთ, ამგვარ ინფორმაციას მნიშვნელოვნად მიიჩნევს გადასახადის გადამხდელისათვის და მას საგადასახადო საიდუმლოებათა კატეგორიას მიაკუთვნებს, რაც ჩვენი აზრით მართებულია.

საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს საგადასახადო ორგანოში არსებული, საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის შენახვისა და დამუშავების სპეციალურ რეჟიმს. საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი დოკუმენტების დაკარგვა ან ასეთი ინფორმაციის გახმაურება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. საგადასახადო ორგანოს, მის თანამშრომელს, საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებისათვის შეიძლება დაეკისროს სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა მორალური ზიანის კომპენსაციისა და მიყენებული ზარალის ანაზღაურების სახით.[290]

ამასთანავე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ზუსტად განსაზღვრავს იმ პირთა წრეს, რომლებიც ვალდებულნი არიან დაიცვან საგადასახადო საიდუმლოება. ესენი არიან საგადასახადო ორგანო, მისი თანამშრომელი, მოწვეული სპეციალისტი ან/და ექსპერტი. ამ კუთხით საინტერესო დებულებაა გათვალისწინებული გერმანიის საგადასახადო კოდექსში, რომლის მიხედვითაც ინფორმაციის გაუმჟღავნებლობის მოვალეობა ეკისრებათ, აგრეთვე, სასულიერო პირებს და სხვა გაერთიანების წევრებს.[291]

3.3. პირადი საგადასახადო მრჩეველი

2011 წლიდან ძალაშია ახალი საგადასახადო კოდექსი. ამ კოდექსით მეტნაკლებად შეიცვალა მიდგომა გადასახადის გადამხდელის მიმართ და მკაცრი მაკონტროლებლის ნაცვლად გადასახადის გადამხდელებს შემოსავლების სამსახურის სახით გამოუჩნდა სანდო პარტნიორი, რომელიც პრობლემების მოგვარებაში ეხმარება. ამ მიზნით კი გატარდა მრავალი რეფორმა

---

289 Налоговый кодекс РФ, Статья 102 http://www.zakonrf.info/nk/102/ [274/08/2021]

290 როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი2018, გვ. 209

291 Wichtige steuergesetze, Auflage, 2011, www.nwb.de [27/08/2021]

და დაინერგა ახალი ინსტიტუტები, მათ შორის გვხვდება „პირადი საგადასახადო აგენტი(შემდგომში მრჩეველი)".

შემოსავლების სამსახურმა პირადი საგადასახადო აგენტის (შემდგომში საგადასახადო მრჩეველის) სახით, მომსახურების ახალი ტიპი დანერგა. აგენტი გადასახადის გადამხდელს ეხმარება კანონმდებლობაში შეტანილი სიახლეების გაცნობაში, უადვილებს საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობას, აძლევს რჩევებს, უზოგავს დროსა და ენერგიას. [292]

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების დროული და ჯეროვანი შესრულებისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს მის ინფორმირებულობას ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა: გადასახადის გადამხდელის სტატუსი; გადასახადის სახეები; გადასახადის მოცულობა; გადასახადის გადახდის წესი; გადასახადის გადახდის ვადები; გადასახადის გადახდის პირობები და პროცედურა.

აქ საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დაინერგა ე.წ. „კეთილსინდისიერების პრინციპი - Good Faith", რომელიც ითვალისწინებს სანქციისაგან გათავისუფლების შესაძლებლობას, როცა გადასახადის გადამხდელის ქმედება გამოწვეულია შეცდომით/არცოდნით და მიზნად არ ისახავდა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას. პატიოსანი გადასახადის გადამხდელის წახალისება მოტივაციას უქმნის კანონმორჩილ გადასახადის გადამხდელებს[293]. აღნიშნული პრინციპი საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 პუნქტში შემდეგნაირად დაინერგა „საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადამხდელის შეცდომით/ არცოდნით."[294] როგორც ვხედავთ, კანონი გადასახადის გადამხდელს მხოლოდ უმნიშვნელო ზიანის შემთხვევაში და კანონის არცოდნის ან შეცდომის დროს ათავისუფლებს პასუხისმგებლობისაგან, წინააღმდეგ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს მკაცრი სანქცია დაეკისრება. სწო-

---

[292] შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული რეფორმები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, თბილისი, 2011, 2

[293] იქვე: გვ. 3

[294]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 269, პუნქტი 7 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

რედ ამიტომ, ძალიან დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ისეთ ინოვაციურ ინსტიტუტებს, როგორიცაა პირადი საგადასახადო მრჩეველი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 50-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად „ამ კოდექსით დადგენილ უფლებათა განხორციელებისას და დაწესებულ ვალდებულებათა შესრულებისას საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის ხელშეწყობის მიზნით გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია ისარგებლოს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებით". პირადი საგადასახადო მრჩეველი არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურება არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრას.[295] პირადი საგადასახადო მრჩეველის მომსახურეობა ფასიანია.

პირადი საგადასახადო აგენტის მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის გასაწევი მომსახურების სახეებია:

ა) საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებებისა და დამატებების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება და მისთვის კონსულტაციის გაწევა;

ბ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაციები, გაანგარიშებები) შევსების ტექნიკურ საკითხებზე დახმარების გაწევა, გარდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრისა;

გ) გადასახადის გადამხდელის ინტერესების დაცვა საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობისას ახსნა-განმარტების წარდგენის გზით, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის მიმართ შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმებისა და შემოწმების აქტების განხილვისას;

დ) გადასახადის გადამხდელისთვის საინტერესო საკითხებზე საგადასახადო ორგანოს პოზიციის მიწოდება;

ე) გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო ორგანოში მის შესახებ არსებული ინფორმაციის გაცნობა;

ვ) კომპეტენციის ფარგლებში, საჯარო ინფორმაციის მოძიებაში დახმარების გაწევა;

ზ) საგადასახადო მოთხოვნის მიღება/ჩაბარება;

---

[295] იქვე: მუხლი 50

თ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაცია, გაანგარიშება, ცნობა) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა;

ი) გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება კუთვნილი საგადასახადო შეღავათის შესახებ და შესაბამისი მტკიცებულებების (დოკუმენტების) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა; კ) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების ასევე, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის (მათ შორის, რესტრუქტურიზებული საგადასახადო დავალიანების) დროული განხორციელების გაკონტროლება; ლ) გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული საგადასახადო ვალდებულების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დროულად და სრულად ასახვის გაკონტროლება, მათ შორის: ლ.ა) გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენა ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების, მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლის ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშების გადატანის თაობაზე; ლ.ბ) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების თანხების ჩამოწერის პროცედურის დროული და სრულყოფილი განხორციელება; მ) გადასახადის გადამხდელის წერილობით შეკითხვებზე პასუხის დროულად და სრულყოფილად გაცემის ხელშეწყობა; ნ) საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების, ასევე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების და აქციზური მარკების მიღების ან/და რეგისტრაციის პროცედურების განხორციელება; ო) საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციის ან/და რეორგანიზაციის შემთხვევაში, გასატარებელი პროცედურების სრულყოფილი და დროული განხორციელების ხელშეწყობა; პ) ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნებისა და დროულად ჩათვლის მიზნით სათანადო ქმედებების განხორციელება; ჟ) ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შედარების აქტის გაფორმების პროცედურების სწორად წარმართვის ხელშეწყობა[296].

[296] საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება 996, ინსტრუქცია გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ.

პირადი საგადასახადო აგენტისაგან განსხვავდებოდა უბნის საგადასახადო ოფიცერი. ეს ინსტიტუტი სსიპ შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით 2011 წელს ჩამოყალიბდა. მისი მთავარი მოვალეობა გადასახადის გადამხდელების დახმარება და მათთვის პრობლემურ საკითხებზე კონსულტაციის გაწევა იყო. კონსულტირების პარალელურად, უბნის საგადასახადო ოფიცრები მეწარმეებს შემოსავლების სამსახურში მიმდინარე რეფორმებსაც აცნობდნენ. გარდა ამისა, საგადასახადო ოფიცრები ვალდებულნი იყვნენ ეპასუხათ გადამხდელების შეკითხვებისთვის, მისულიყვნენ მათი სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების ადგილზე და იქ აღმოეჩინათ შესაბამისი დახმარება. ასე რომ, გადამხდელებს ადგილზევე შეეძლოთ მიეღოთ მომსახურება, რაც ადრე მხოლოდ სერვისცენტრებში მისვლის შედეგად იყო შესაძლებელი. ამასთან, უბნის საგადასახადო ოფიცრის ფუნქციაში არ შედიოდა მოქალაქეთა დაჯარიმება, ოფიცერი ორიენტირებული იყო მხოლოდ მეწარმეთა კონსულტაციაზე, მათ დახმარებაზე და შემოიფარგლებოდა მხოლოდ გაფრთხილებით. გადამხდელს შეეძლო ნებისმიერი საკითხის განხილვა საგადასახადო ოფიცერთან, უზუსტობის აღმოჩენის შემთხვევაში კი, ამას არ მოჰყვებოდა საგადასახადო შემოწმება.[297]

კონსულტაციის გზით გადასახადის გადამხდელთა დახმარების საქართველოში მოქმედი მექანიზმები, კერძოდ, პირადი საგადასახადო მრჩევლისა და ადრე არსებული უბნის საგადასახადო ოფიცრის ინსტიტუტები ძალიან ახლოს იყო გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში მოქმედ საგადასახადო მრჩევლის თანამდებობასთან.

გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში არსებული „საგადასახადო მრჩევლის“ ინსტიტუტი თავისუფალ პროფესიათა რიგებს განეკუთვნება. ეს ინსტიტუტი განმტკიცებულია სპეციალური კანონით „საგადასახადო მრჩევლის შესახებ“ (Steuerbe ratungs gesetz). კანონის თანახმად საგადასახადო მრჩეველი შეიძლება იყოს დასაქმებული როგორც სახელმწიფო ისე კერძო სექტორში. იგი გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით და ხელშეკრულების გარეშე გათვალისწინებულ მომსახურებას. კანონი განასხვავებს საგადასახადო მრჩევლის კატეგორიებს: სახელმწიფო სექტორში დასაქმებული საგადასახადო მრჩეველი ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს მომსახურებას უწევს ყოველგვარი ხელშეკრულების და ანაზღაურების გარეშე და მისი

[297] www.mof.ge [27/08/2021]

შრომა ანაზღაურდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ დამატებითი მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, კანონი არ კრძალავს, საგადასახადო ორგანომ ფიზიკურ და იურიდიულ პირს გაუფორმოს შესაბამისი ხელშეკრულება. იგი გადასახდის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას.[298]

გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია ისარგებლოს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურეობით. პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურების წესი და პირობები, აგრეთვე ფარგლები განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ კანონით დაცულია იმ ინფორმაციის საიდუმლოება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელები ანდობენ მას.[299]

შეიძლება ითქვას, რომ პირადი საგადასახადო მრჩეველი არის პირის წარმომადგენელი საგადასახადო უწყებაში, რომელიც გარკვეული საზღაურის საფასურად გადასახადის გადამხდელს უწევს კონსულტაციას საგადასახადო სფეროში. ნებისმიერ გადასახადის გადამხდელს შეუძლია ისარგებლოს საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებით.

„საგადასახადო მრჩევლის“ ინსტიტუტის განვითარებას ხელი შეუწყო საგადასახადო მრჩეველთა ბიურომ. ამ უკანასკნელის შექმნა შეეძლო ადგილობრივ ხელისუფლებას და მისი ადგილმდებარეობა მკაცრად იყო განსაზღვრული ადმინისტრაციულ-ტერიტორიულ ერთეულში.

როგორც ვხედავთ, საქართველოში მოქმედ პირადი საგადასახადო მრჩევლის ინსტიტუტსა და გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის საგადასახადო მრჩევლის ინსტიტუტს შორის მსგავსება ბევრია, თუმცა განსხვავებაც არსებითია, რაც იმაში გამოიხატება, რომ საქართველოში ეს ინსტიტუტი შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურაში შედის და მის კონტროლს ექვემდებარებიან, ხოლო გერმანიაში შეიძლება კერძო სექტორშიც მოქმედებდნენ. რაც ჩვენი აზრით მართებულია, რადგან ამ დროს მათი დამოუკიდებლობისა და გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან ნდობის ხარისხი უფრო მაღალია.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, ვფიქრობთ საგადასახადო კანონმდებლობასა და პოლიტიკაში პირადი საგადასახადო მრჩევლის

---

[298] Wichtige steuergesetze, Auflage, 2011 www.nwb.de [27/08/2021]

[299] იქვე

ინსტიტუტის დანერგვა სერიოზულად წინგადადგმული ნაბიჯია გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის კუთხით და ემსახურება ძირითადად გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახდო ორგანოს ურთიერთთანამშრომლობისა და ურთიერთნდობის პრინციპების განმტკიცებას.

3.4. ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება

როდესაც საუბარია გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დაცვის საკანონმდებლო გარანტიებზე, არ შეიძლება არ შევეხოთ ისეთ მნიშვნელოვან საკითხს, როგორიცაა ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება.

ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების ინსტიტუტი ცნობილია თითქმის ყველა განვითარებული სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობისათვის, რადგან იგი საგადასახადო სფეროში ადამიანის ქონებრივი უფლებების დაცვის მნიშვნელოვანი გარანტიაა.[300]

საგადასახადო პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელი თავის საგადასახადო ვალდებულებას უფრო დიდი მოცულობით ასრულებს, ვიდრე ეკისრება მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. გადასახადის თანხის ზედმეტად გადახდის მიზეზები შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგალითად, გადასახადის არასწორი გამოანგარიშება, საბუღალტრო შეცდომა, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის თანხის არასწორი დარიცხვა და ა. შ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი განსაზღვრავს ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების საკითხს: „1. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების (მათ შორის, საბაჟო სანქციის) თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების (მათ შორის, საბაჟო სანქციის) თანხას, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე, ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 1 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას. 2. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების (მათ შორის, საბაჟო სანქციის) თანხა აღემატება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების თანხას, საგა-

[300] საგადასახადო დავების ანალიზი, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი „მმართველობა განვითარებისთვის“, თბილისი2016, გვ.70

დასახადო ორგანო ზედმეტად გადახდილ თანხას შემდგომ დარიცხული და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად მიმართავს.[301]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებით განსაზღვრული თანხის ზედმეტად გადახდის დროს მისი ქონებრივი უფლების აღდგენის ორ შემთხვევას ითვალისწინებს: ჩათვლას და გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნებას.

ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნების მიზნით გადასახადის გადამხდელი მიმართავს უფლებამოსილ საგადასახადო ორგანოს და წარადგენს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას“ და ინფორმაციას საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციების/გაანგარიშებების და ბიუჯეტში გადახდილი თანხების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ მოთხოვნის წარდგენის გარეშე მისთვის ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება ბიუჯეტიდან არ ხორციელდება.

ზემოაღნიშნული ჩათვლაზე არ ვრცელდება. საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას ჩაუთვლის მომავალ გადასახადში ან გადაიტანს სხვა გადასახადის თანხაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად 63-ე მუხლის 7-პუნქტში განსაზღვრულია: „ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც წარმოიშვა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის (მათ შორის, საბაჟო სანქციის) თანხის არასწორად ჩამოწერის, მათ შორის, ორი ან რამდენიმე საბანკო დაწესებულების მიერ საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ერთდროულად შესრულების შედეგად, გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოსათვის განცხადების წარდგენიდან არაუგვიანეს 15 დღისა“.[302]

საინტერესოა ის ფაქტიც რომ შემოსავლების სამსახურმა ელექტრონული პორტალების მეშვეობით თანდათანობით გაამარტივა ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების პროცედურები.

ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისათვის საჭიროა პირმა საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს „გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა“

---

[301] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 63
https://matsne.gov.ge/document/ view/1043717?publication=175 [27/08/2021]
[302] იქვე

NI-13 დანართის ფორმით, რომელშიც აღწერილი უნდა იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხის გამომწვევი მიზეზები. მოთხოვნაში ასევე უნდა აღინიშნოს:

საგადასახადო ორგანო, რომელსაც წარედგინა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა; პირის რეკვიზიტები – სახელი და გვარი/დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი, მისამართი; გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი; გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის თარიღი და ხელმოწერა.[303]

ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების ინსტიტუტი ცნობილია თითქმის ყველა განვითარებული სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობისათვის, რადგან იგი საგადასახადო სფეროში ადამიანის ქონებრივი უფლებების დაცვის მნიშვნელოვანი გარანტია.

რუსეთში გავრცელებული საერთო წესის მიხედვით ზედმეტად გადახდილი გადასახადის (მოსაკრებლის) ან საურავის თანხის ჩათვლა და უკან დაბრუნება საგადასახადო ორგანოების მიერ ხორციელდება ამ თანხაზე პროცენტის დარიცხვის გარეშე. გამონაკლისს წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 78-ე მუხლის მე-10 პუნქტი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელისათვის დაბრუნებული გადასახადის (მოსაკრებლის) თანხა შეიცავს პროცენტს სხვისი ფულადი სახსრებით სარგებლობისათვის იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოების მიერ დარღვეულია თანხის უკან დაბრუნების ერთთვიანი ვადა.[304]

ესტონეთში გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილი დღგ-ს თანხა უბრუნდება დეკლარაციის წარდგენის დღიდან 30 დღის განმავლობაში.[305]

ჩეხეთში თუ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის თანხას ზედმეტად გადაიხდის საგადასახადო ადმინისტრატორის შეცდომის გამო საგადასახადო ორგანო გადასახადის ზედმეტად გადახდილ თანხას აბრუნებს 15 დღის განმავლობაში, თუ ამ ვადაში გადასახადის გადამხდელს არ დაუბრუნდა ზედმეტად გადახდილი თანხა, მაშინ ზედმეტად გადახდილ თანხას საგადასახადო ადმინისტრაცია არიცხავს დაახლოებით 14%-მდე.[306]

---

[303] ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნება, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი https://www.rs.ge/LegalEntityRights?cat=2&tab=1

[304] Ю. А. Крохина, Налоговое право, 5-е издание, Москва, Юрайт, 2011, стр. 186

[305] როგავა ზ., სხირელი მ., საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემა, თბილისი 2003, გვ. 165

[306] Налоговое право стран Востоной вропы, отв. Ред. М.В. Карасева, Д. М. Щекин, Москва, Волтерс Клувер, 2009, стр. 308

როგორც ვხედავთ, რუსეთისა და ჩეხეთის კანონმდებლობა ითვალისწინებს ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების დროს პროცენტის დარიცხვას, იმ შემთხვევაში თუ საგადასახადო ორგანომ გადააცილა თანხის უკან დაბრუნების დადგენილ ვადას.

ჩვენ ვფიქრობთ, სამართლიანი იქნება, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შევიდეს ცვლილებები, და თუ თანხის ზედმეტად გადახდა გამოწვეული იქნება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის ზედმეტად დარიცხვის გამო, ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების დროს გათვალისწინებული იქნეს მისი საერთო რაოდენობის 0,07 პროცენტის დარიცხვა ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, როგორც ეს რეგულირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლით.

3.5. საგადასახადო განმარტება

სამართლის ნორმის განმარტების საკითხს სამართალშეფარდების პროცესში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია. ის სამართლის ნორმის სწორედ გამოყენების ძირითადი პირობაა, რადგან „კანონის ინტერპრეტაცია ნიშნავს კანონის სიტყვათა მნიშვნელობით გაგებას, მაშასადამე, იმ ფაქტობრივი, ღირებულებითი და ჯერარსული წარმოდგენების დადგენას, რასაც კანონის სიტყვები გამოხატავენ".[307] სამართლებრივი ნორმის რთული კონსტრუქცია, ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისა და საერთაშორისო თანამეგობრობის მოთხოვნილებებიდან გამომდინარე მისი ცვალებადობის საჭიროება იწვევს სამართლის ინტერპრეტაციის შემდგომი სრულყოფის აუცილებლობას, რაც პირველ რიგში, მისი განმარტების საშუალებებისა და მეთოდების არჩევანში გამოიხატება.

მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახდო ნორმის ოფიციალური განმარტება საგადასახდო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე, აგრეთვე ნორმის განმარტება სასამართლოს მიერ საგადასახადო საქმეზე ადმინისტრაციული სამართალწარმოების პროცესში გადაწყვეტილების მიღების დროს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, „საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია პირს გაუგზავ-

---

[307] ციპელიუსი რ., იურიდიული მეთოდების მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006, გვ. 52

ნოს წერილობითი განმარტება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ. აღნიშნული განმარტება არის რეკომენდაცია."[308] ეს განმარტება რეკომენდაციული ხასიათისაა, რაც იმას ნიშნავს, რომ პირის მიერ ზემოაღნიშნული განმარტების საფუძველზე მოქმედება არ ათავისუფლებს მას პასუხისმგებლობისაგან.

თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის ძირითადი მიზეზი საგადასახადო და სასამართლო ორგანოების მიერ სამართლებრივი ნორმების აზრის განსხვავებულ განმარტებასა და გაგებაში, საკანონმდებლო აქტების ურთიერთწინააღმდეგობასა და ცალკეული დებულებების შეუთანხმებლობაში, საბაზო ტერმინების არაზუსტ განსაზღვრებაში მდგომარეობს, ადვილად გასაგები იქნება, რომ რეკომენდაციული ხასიათის განმარტება გადასახადის გადამხდელის უფლებების დამცავ მექანიზმად ვერ მოგვევლინება. მაგრამ სულ სხვა ხასიათი აქვს საგადასახადო კოდექსის 46[1]-ე მუხლით გათვალისწინებულ მექანიზმს, რაც ფინანსთა მინისტრის მიერ საჯარო გადაწყვეტილების გამოცემაში მდგომარეობს, რომელიც მიიღება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება: ა) მნიშვნელოვანია საქართველოს კანონმდებლობის ნორმების ერთგვაროვანი განმარტებისა და გაგებისათვის; ბ) აყალიბებს არსებულისაგან განსხვავებულ დაბეგვრის ან/და სამართალდარღვევისათვის სანქციის გამოყენების პრინციპს/მეთოდს; გ) მნიშვნელოვანია ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის.[309]

ამ შემთხვევაში ხდება დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებულ კონკრეტულ გადაწყვეტილებაში მოცემული დებულების ან/და პრაქტიკის განზოგადება. ეს მნიშვნელოვანია, რადგან ამ დროს გადასახადის გადამხდელს საჯარო გადაწყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქცია არ დაეკისრება, ე. ი. ამ შემთხვევაში განმარტებას მოსდევს იურიდიული შედეგი, რადგან გადაწყვეტილების სახით გამოიცემა.

აქვე ყურადღება უნდა გავამახვილოთ საგადასახადო კანონმდებლობის ისეთ ინოვაციაზე, როგორიცაა ე. წ. „Advance Tax Ruling (ATR)" ანუ წინასწარი გადაწყვეტილების სისტემა, რაც აგრეთვე საგადასახადო ნორმების განმარტებისას მათი ორაზროვანი გაგების წინააღმდეგ არის მიმართული, მაგ-

[308]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 46 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

[309] იქვე

რამ 46-ე მუხლით გათვალისწინებული განმარტებისაგან განსხვავებით მას იმპერატიულობის გარკვეული ნიშნები ახასიათებს. ATR ითვალისწინებს გადამხდელის უფლებას, მიმართოს საგადასახადო ადმინისტრაციას და მოითხოვოს განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის ამა თუ იმ ნორმასთან დაკავშირებით, ხოლო ადმინისტრაციული ორგანო ამ შემთხვევაში ვალდებული იქნება, განუმარტოს მას ნორმა, და რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ამ განმარტებას სავალდებულო ძალა ექნება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის ურთიერთობაში, რადგან საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით ფორმდება.[310]

უნდა ვაღიაროთ, რომ ამ სისტემის შემოღება გარკვეულწილად გაუადვილებს გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კოდექსში მოცემული გაურკვეველი და ბუნდოვანი დებულებების გაგებას და აღქმას, თუმცა მას გააჩნია უარყოფითი მხარეებიც. ის საკმაოდ ძვირადღირებული მომსახურებაა, რადგან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ (2010 წლის 31 დეკემბერი, №996) დადგენილია, რომ ეს მომსახურება ფასიანია და გადასახდელი თანხა განისაზღვრება გადაწყვეტილების გამოტანის ვადით და გადასახადის გადამხდელის წლიური ბრუნვის შესაბამისად. მეორე, ეს სისტემა, გარკვეულ დონეზე, იმის მაჩვენებელია, რომ საგადასახადო კოდექსი არ არის სრულყოფილი, ის ნათლად არ ასახავს საგადასახადო ვალდებულებებს, მათი შესრულების წესსა და პირობებს და ადმინისტრაციულ ორგანოს კანონის განმარტების უფლება ენიჭება, რაც არ გამორიცხავს სუბიექტივიზმს და შესაძლებელია გახდეს კორუფციის წყარო. უმჯობესი იქნება, საგადასახადო კოდექსის ისეთი ფორმულირება, რომ მისი წაკითხვა და გაგება შესძლოს ნებისმიერმა გადასახადის გადამხდელმა.

საგადასახადო ნორმის განმარტების სისტემა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისთვის არ არის დამახასიათებელი. იგი მთელი რიგ სახელმწიფოთა კანონმდებლობითაა გათვალისწინებული. მაგალითად, გერმანიის საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს საგადასახადო განმარტების წესებს. საგადასახადო განმარტების გაცემა სავალდებულოა შესაბამისი ფინანსური ორგანოებისათვის. აღნიშნული განმარტება საჯაროა და მისი გაცნობა და გამოყენება შეუძლია ყველას, თუ საგადასახადო კანონმდებლობა პირდაპირ არ განსაზღვრავს მისი მოქმედების დროსა და ფარ-

[310]იქვე: მუხლი 47

გლებს, კერძოდ, თუ გამარტება შეეხება ისეთ საგადასახადო ვალდებულებებს, რომელთაც ლოკალური ხასიათი აქვთ, მაშინ ის მოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ ფარგლებში. საერთო ფედერალური კანონმდებლობის განმარტებები საჯაროა და მოქმედებს მთელი ქვეყნის ტერიტორიაზე.[311] როგორც ვხედავთ, გერმანიაში საკმაოდ ლაკონური დებულება არსებობს საგადასახადო განმარტებასთან დაკავშირებით.

რაც შეეხება, რუსეთის საგადასახადო კანონმდებლობას, აქ განმარტება გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ გადასახადის გადამხდელებისათვის ატარებს რეკომენდაციულ ხასიათს, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის თანახმად გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო აგენტის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოს, ან სხვა უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოს, ან მათი თანამდებობის პირების მიერ კომპეტენციის ფარგლებში გაცემული წერილობითი განმარტების შესრულება წარმოადგენს ბრალის გამომრიცხავ გარემოებას საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში.[312]

საგადასახადო ნორმის განმარტების საკითხის განხილვისას არ შეიძლება, ყურადღება არ გავამახვილოთ სასამართლო ხელისუფლების უფლებამოსილებაზე, განმარტოს ნორმა გადაწყვეტილების მიღების პროცესში. საქართველოს სასამართლოთა პრაქტიკაში, კერძოდ, ადმინისტრაციული სამართალწარმოების პროცესში, არსებობს შემთხვევები, როდესაც მოსამართლე გადაწყვეტილებაში პირდაპირ განმარტავს საგადასახადო ნორმას. მაგალითად, საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფაში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა სასამართლო გადაწყვეტილებამ დღგ-ს ჩათვლასთან დაკავშირებით, სადაც უზენაესმა სასამართლომ სამართლიანად, პირდაპირ განსაზღვრა დღგ-ს ჩათვლის პირობები, რადგან მოქმედი კანონმდებლობითა და მისი გამოყენების შედეგად დანერგილი პრაქტიკით აშკარად ილახებოდა გადამხდელის უფლებები დღგ-ს ჩათვლის დროს.[313]

---

311 Wichtige steuergesetze, Auflage, 2011, www.nwb.de [27/08/2021]

312 Миляков. Н.В, Налоговое право, Москва, ИНФРА-М, 2008, стр. 124

313 საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2006 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება №ბს-847-403(კ-კს-05)

3.6. საგადასახადო შეთანხმება

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მექანიზმების დახასიათებისას არ შეიძლება, გვერდი ავუაროთ საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტს, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში 2011 წლიდან დაინერგა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 292-295-ე მუხლებით გათვალისწინებულია საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის შეთანხმების გაფორმება. შეთანხმების საგანი შეიძლება იყოს გადასახადების ან/და სანქციების შემცირება. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების 3 წელზე მეტით გადავადების შემთხვევაში წლიური სარგებელი განისაზღვრება კონკრეტული საგადასახადო შეთანხმების მიხედვით და იგი არ შეიძლება იყოს 4%-ზე ნაკლები.[314]

საგადასახადო შეთანხმების მარეგულირებელი ნორმები წინააღმდეგობაში მოდის ამავე კოდექსის მე-60 მუხლთან. საქართველოს საგადასახდო კოდექსის მე-60 მუხლის შესაბამისად:

> "1. ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებისა და დამატების შეტანით.
>
> 2. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან.
>
> 3. ადგილობრივი გადასახადის გადახდისათვის საგადასახადო შეღავათი დგინდება შესაბამის ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანით.
>
> 4. აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება ან ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან."

როგორც ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსიდან ირკვევა, საგადასახადო შეღავათის დაწესება შეიძლება მხოლოდ გარკვეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთათვის ან ოპერაციებისათვის, რომლებიც აუცილებ-

---

[314] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 292
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [27/08/2021]

ლად უნდა იყოს გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსში. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI თავი, სადაც საშემოსავლო გადასახადის ცნება და მისი გადახდის პირობებია მოცემული, ითვალისწინებს შეღავათს ისეთი კატეგორიის გადამხდელთათვის, როგორებიც არიან, მეორე მსოფლიო ომის მონაწილენი, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის მებრძოლი პირები, მარტოხელა დედები და ა.შ.[315] ხოლო საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მოგების გადასახადისაგან თავისუფლდება საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება, თავისუფალი მიმოქცევის ფასიანი ქაღალდის რეალიზაციით მიღებული მოგება დ ა. შ[316] ამგვარი ტიპის შეღავათები გათვალისწინებულია ყველა გადასახადთან დაკავშირებით. მე-60 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად სწორედ ამას თვლის შეღავათად საგადასახადო კანონმდებლობა. რაც შეეხება ინდივიდუალური შეღავათის დაწესებას, ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად ეს დაუშვებელია. საგადასახადო შეთანხმება კი სწორედ ამგვარ ინდივიდუალურ შეღავათს წარმოადგენს.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი. საქართველოს პრემიერ-მინისტრის ბრძანებით განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმების შესაბამისად გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა. საქართველოს მთავრობის დადგენილებით შესაძლებელია, განისაზღვროს თანხის ოდენობა, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაზე უფლებამოსილი იქნება შემოსავლების სამსახურის უფროსი, საქართველოს პრემიერ-მინისტრის ბრძანების გარეშე.[317]

---

[315] იქვე: მუხლი 82
[316] იქვე: მუხლი 99
[317] იქვე: მუხლი 293

3.7. საგადასახადო ამნისტია

საგადასახადო ამნისტიის ცნება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში პირველად 2005 წლიდან გვხვდება. საგადასახდო ამნისტია არის სამართლებრივი დოკუმენტი (აქტი), რომლითაც საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირები თავისუფლდებიან პასუხისმგებლობისაგან, თუ ისინი განსაზღვრულ ვადაში აღიარებენ დავალიანებას და მთელი მოცულობით შეიტანენ თანხას ბიუჯეტში. მას გააჩნია საკანონმდებლო ან აღმასრულებელი ხასიათი. ამნისტიის მრავალი ვარიაცია არსებობს. ამნისტია შეიძლება განხორციელდეს საერთო სახელმწიფოებრივ ან ადგილობრივ დონეზე. ის შეიძლება ეხებოდეს ცალკეულ გადასახადებს (მაგალითად, მოგების გადასახადი, დამატებითი ღირებულების გადასახადი და ა. შ.) ან გადასახადის გადამხდელთა სხვადასხვა კატეგორიას (მაგალითად, მცირე ბიზნესის წარმომადგენლებს). ამნისტიას შეიძლება დაექვემდებაროს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, დავალიანება რომელიც საგადასახადო დავის საგანია ან სახელმწიფოსათვის დამალული შემოსავალი. ამნისტიის პირობა შეიძლება იყოს დავალიანებისა და მასზე დარიცხული საურავის გადახდა, ან დავალიანების ძირითადი თანხის გადახდა. დავალიანების გადახდა შეიძლება საჭირო იყოს ერთბაშად ან ნაწილ-ნაწილ.

საგადასახადო ამნისტიის ძირითადი მიზანია მთავრობის შემოსავლების გაზრდა. იგი სთავაზობს ურჩ გადამხდელებს შესაძლებლობას, ბიუჯეტში დააბრუნონ დამალული გადასახადები იმ პირობით, რომ მათ არ დაეკისრებათ სანქციები და ჯარიმები. „ამნისტია" გარკვეულწილად „პატიებას" ნიშნავს. ამნისტია ამცირებს ან საერთოდ აუქმებს საგადასახადო ან/და სისხლის სამართლებრივ სანქციებს გადასახადების გადაუხდელობის გამო.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე და 45-ე პუნქტების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელებს, რომლებმაც 2005 წლამდე გადაიხადეს ძირითადი თანხა ეპატიათ ჯარიმა, ხოლო იმ გადამხდელებს, რომლებსაც არ ჰქონდათ ჩაბარებული საგადასახადო მოთხოვნა და ერიცხებოდათ დავალიანება, რომელიც არ იყო მათ მიერ აღიარებული თანხა მთელი მოცულობით ჩამოეწერათ. კანონმდებლის მიერ საგადასახადო კოდექსში გათვალისწინებული ზემოაღნიშნული დებულება შეიძლება გაგებულ იქნეს როგორც ამნისტიის გარკვეული ნაირსახეობა. ვინაიდან დავალიანების ჩამოწერა ხდება იმ შემხვევებში თუ გადასახადის გადამხდელს არ ყავს მემკვიდრე, დადგენილია რომ მას არ გააჩნია ქონება ან აქტივები, თუ

სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ ან უგზოუკვლოდ დაკარგულად აღიარებული ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.[318]

2017 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი სისტემა, რაც გადასახადისგან ათავისუფლებდა მოგების რეინვესტირებულ ნაწილს და დაიბეგრა მხოლოდ ის მოგება, რისი განაწილებაც მოხდა. რეფორმის მიზანი მდგომარეობდა ეკონომიკის სტიმულირებასა და ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებაში, რაც, უდავოდ, მისასალმებელი ნაბიჯია. თუმცა ცვლილებების მიღებისთანავე მოხდა საგადასახადო დავალიანების მასშტაბური ჩამოწერა, რის შედეგადაც ბიუჯეტს დაახლოებით 2 მლრდ ლარი დააკლდა, კერძოდ ჩამოიწერა:

- 69,700 გადასახადის გადამხდელის 1.41 მლრდ ლარის 2011 წლამდე წარმოშობილი დავალიანება,(ჩამოიწერა 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და გადაუხდელი საგადასახადო დავალიანების თანხა, თუ გადამხდელს შემდგომ პერიოდში აქტივობები არ უფიქსირდებოდა);
- 27,380 გადასახადის გადამხდელის 623.6 მლნ ლარის ოდენობით დაკისრებული სანქციები, თუ ეს გადამხდელები 2013 წლამდე წარმოშობილი დავალიანებიდან ძირითად გადასახადს (339.5 მლნ ლარი) გადაიხდიან.[319]

საქართველოს მთავრობას საგადასახადო დავალიანების ამ მასშტაბის ჩამოწერა არასდროს განუხორციელებია: ჯამში გადასახადის დაახლოებით 100,000 გადამხდელს 2 მლრდ ლარზე მეტი დავალიანება ჩამოეწერა გადასახადის გადამხდელებს. არასამთავრობო და საერთაშორისო ორგანიზაციების შეფასებით ასეთი მოცულობის საგადასახადო ამნისტია საპარლამენტო არჩევნებამდე რამდენიმე თვით ადრე პოლიტიკურად მოტივირებული ინიციატივის ნიშნებს ატარებდა.

ამასთანავე, მიგვაჩნია, რომ მსგავსმა ქმედებამ გადასახადის გადამხდელს შესაძლოა შეუქმნას განცდა, რომ მას შეუძლიათ დააგროვოს დავა-

---

318 ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე".

319 საგადასახადო ამნისტიით 2 მილიარდი ლარის ჩამოწერა დაუსაბუთებელია, სტატია, 05/05/2016 იხ.ოფიციალურ ვებ-გვერდზე: https://www.transparency.ge/ge/blog/sagadasakhado-amnistiit-2-miliardi-laris-chamotsera-dausabutebelia№_ftnref1 [27/08/2021]

ლიანება, რომელიც სამომავლოდ ჩამოიწერება. ეს კი, ცხადია, ქმნის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ქცევის კულტურის შეცვლის ძალიან სახიფათო პრეცედენტს. ამასთანავე, უსამართლო მიდგომა ვლინდება კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელების მიმართ. შესაბამისად, საგადასახადო ამნისტიის გამოყენება უნდა მოხდეს იმ შუალედით რომ დაცული იყოს ბალანსი გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფო ინტერესებს შორის.

საგადასახადო ამნისტიის ინსტიტუტს წარმატებულად და ხშირად იყენებენ საზღვარგარეთის ქვეყნებში.

მაგალითად, ცოტა ხნის წინ ინდოეთში გამოცხადებული ამნისტიის დროს ინდივიდებს მოსთხოვეს, დაეფარათ დამალული საშემოსავლო გადასახადის მაქსიმუმ 30%, რადგან 1997 წლის თებერვალში მოხდა გადასახადების ლიბერალიზაცია. იგივე განმეორდა არგენტინაში, ბელგიაში და ფილიპინებშიც.[320]

2007 წელს დიდი ბრიტანეთის მთავრობამ პირველი საგადასახდო ამნისტია გამოაცხადა. მოცემული ღონისძიება მიმართული იყო იმ გადასახადის გადამხდელებისაგან სახელმწიფოს წინაშე არსებული მრავალმილიონიანი დავალიანების ამოსაღებად, რომელთაც ვერ მოასწრეს ოფშორული ზონებიდან მიღებული შემოსავლების დეკლარირება. მიღებული ზომების შედეგად დიდი ბრიტანეთის სახელმწიფო ბიუჯეტი 400 მილიონი ფუნტი სტერლინგით გაიზარდა.[321]

საინფორმაციო კამპანია, რომელიც თან ახლავს დროებით ამნისტიებს, როგორც წესი, ყოველთვის ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ გადასახადების გადამხდელებს აქვთ მხოლოდ ერთჯერადი შესაძლებლობა, განაცხადონ წინა გადაუხდელი ყველა გადასახადის შესახებ. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყნებში მიღებულია პრაქტიკა, რომ მრავალჯერადი ამნისტია მოქმედებს იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ხელისუფლება წინასწარ საუბრობდა ერთჯერად ამნისტიაზე. საგადასახადო ამნისტიას ყოველთვის არ მოაქვს სასურველი შედეგი.

აშშ-ში 80-90-იან წლებში ოთხმოცამდე ამნისტია გამოიცა, რომლებმაც ბიუჯეტი მხოლოდ 2 მილიარდი დოლარით შეავსო. ანალოგიური შედეგით დამთავრდა ეს კომპანია წინა ათწლეულში საფრანგეთში, ბელგიასა და არგენტინაში. აგრეთვე, დიდი წარმატებით არ დამთავრებულა ამნისტია 2005

---

[320] შოურცე: პროექტი საქართველოს კანონი საგადასახადო ამნისტიის შესახებ// თავისუფლება .№2 (26) - თავის. ინ-ტი. თბილისი, 2004

[321] http://angloinvest.info/nalamnis.html [27/08/2021]

წელს გერმანიაში, სადაც ადგილობრივმა ფისკალური ორგანოს წარმომადგენლებმა მოსალოდნელი 5 მილიარდი ევროდან მხოლოდ 1,5 მილიარდი ევრო ამოიღეს.[322]

საქართველოში ამნისტიას ძალიან დიდი მნიშვნელობა აქვს რადგან 1996 წლიდან 2004 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდა 22 სახის გადასახადს. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო წნეხი ძალიან დიდი იყო.[323] ისინი საკუთარი ბიზნესის გადარჩენად გადასახადის დამალვას ცდილობდნენ, მაგრამ ამის ძირითადი მიზეზი სახელმწიფოს მხრიდან გატარებული არასწორი საგადასახადო პოლიტიკა იყო. ამას ემატებოდა კორუფცია, რომელსაც სახელმწიფო რეკეტის ფორმა ჰქონდა მიღებული. აქედან გამომდინარე, შემდგომში გამოცემული ამნისტიები, სახელმწიფოს მხრიდან წინა წლებში დაშვებული შეცდომების გამოსწორების საშუალებას წარმოადგენდა.

3.8. ხანდაზმულობა

ძველი ქართული სამართლის ძეგლებში ხანდაზმულობა დროის განსაზღვრულ მონაკვეთზე მითითებით ან დროის სინონიმებით არის გამოყენებული. როგორც სამართლებრივი ტერმინი, ხანდაზმულობა ქართულ ნორმატიულ აქტებში 1923 წლის საქართველოს სსრ-ს სამოქალაქო სამართლის კოდექსიდან იღებს სათავეს[324].

როგორც წესი „ხანდაზმულობა“ სამოქალაქო სამართალში გამოხატავს იმ აზრს, რომ რომელიმე ურთიერთობას, მდგომარეობას, მოვლენას ადგილი ჰქონდა იმდენად დიდი ხნის წინ, რომ ხანგრძლივი დროის გასვლა განსაზღვრული სახით გავლენას ახდენს პირთა უფლებებსა და ვალდებულებებზე.[325] სასამართლომ ერთ-ერთ საქმეზე განმარტა, რომ `ხანდაზმულობის ინსტიტუტის სპეციფიკურობა იმაში მდგომარეობს, რომ დადგენილი ვადის გას-

---

[322] ВОЛКОВ В., Налоговая Амнистия в Америке, 2009 http://www.rususa.com/news/news.asp-nid-49685 [27/08/2021]

[323] გაბისონია ი., იმერლიშვილი ი., საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის პრევენციული ღონისძიებები, სტუ, საუნივერსიტეტთაშორისო სართაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, კრიმონოლოგიის განვითარების პერსპექტივები საქართველოში, თბილისი, 2011, გვ. 3

[324] ლომიძე, ხანდაზმულობა სამართლისა და პოლიტიკური აზროვნების ისტორიის ნარკვევები, წიგნი პირველი, 2010, თბილისი, გვ.372

[325] ახვლედიანი ზ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, მუხლი 128, 2018, გვ.317

ვლის შემდეგ მოთხოვნის უფლება ობიექტურად არსებობს, თუმცა იგი განუხორციელებელია.[326]

გერმანიის სამოქალაქო კოდექსის კომენტარების თანახმად ხანდაზმულობის მიზანი, უპირველეს ყოვლისა, მოვალის დაცვაა[327]. მოვალე დაცულია არა მარტო მტკიცებასთან დაკავშირებული სირთულეების დადგომამდე არარსებული მოთხოვნის უფლებებისაგან, არამედ დაცულია ასევე მისი ნდობა, რომ მოთხოვნის უფლებები არ იქნება გამოყენებული მის წინააღმდეგ. ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდეგ მოვალეს აღარ უნდა ადარდებდეს რეგრესის უფლება, ან სხვა რისკების დაზღვევა. ის რომ ხანდაზმულობა არ არის საჯარო ინტერესებში დადგენილი, ჩანს იმით, რომ იგი, კანონიერ ძალაში შესვლის შედეგებისაგან განსხვავებით, არ საჭიროებს სასამართლოს ინიციატივის გათვალისწინებას.[328] ცხადია, აღნიშნული მიზანი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსშიც მკაფიოდ ჩანს. უფრო მეტიც, იგი გამოიხატება სამართლის ყველა დარგში, რასაკვირველია, სუბიექტები განსხვავდება მათი პროცესუალური დატვირთვის საფუძველზე, მაგრამ აშკარაა, რომ მიზანი ხანდაზმულობას საერთო აქვს სამართლის ყველა დისციპლინისთვის.

რაც შეეხება, უშუალოდ ხანდაზმულობის საგანს, იგი გამოიხატება მოთხოვნათა უფლებაში. რაც მკაფიოდ იკვეთება გერმანიის სამოქალაქო კოდექსით, რომელიც ხანდაზმულობის საგანს განმარტავს, როგორც `სხვა პირისგან მოქმედების შესრულების ან მოქმედებისაგან თავის შეკავების უფლებას".[329]

მნიშვნელოვანია გავარკვიოთ უშუალოდ ხანდაზმულობის შედეგები ანუ ხანდაზმულობა იწვევს თუ არა მოთხოვნის უფლების გაუქმებას, არამედ ანიჭებს მოვალეს მხოლოდ მყარ უფლებას, უარი თქვას ვალდებულების შესრულებაზე. კერძოდ, მოთხოვნა მაშინ ითვლება ხანდაზმულად, როდესაც ხანდაზმულობის ვადის დენის შეჩერების, შეწყვეტისა და სხვა შემაფერხებელი გარემოებების მიუხედავად, ხანდაზმულობის შესაბამისი ვადა გასულია. ხანდაზმულობის ვადის გასვლა თავად მოთხოვნას არ აუქმებს (არ წყვეტს),

---

[326] თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის სასამართლოს 2015 წლის 19 მაისის №2/17071-14 გადაწყვეტილება

[327] 1990 წლის გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი

[328] კროპჰოლერი ი., გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი, სასწავლო კომენტარი, თბილისი, 2014, გვ.95

[329] გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 194, პირველი ნაწილი

ის უბრალოდ მოვალეს აძლევს შესაძლებლობას უარი თქვას მოთხოვნის შესრულებაზე.[330]

ასევე, ხანდაზმულობის მოთხოვნის უფლების დასაკმაყოფილებლად განხორციელებული შესრულება არ შეიძლება უკან იქნეს მოთხოვნილი მაშინაც კი, როდესაც შესრულება ხორციელდება ხანდაზმულობის ფაქტის არცოდნის შემთხვევაში. ანალოგიური წესი მოქმედებს როგორც ხელშეკრულების შესაბამისად აღიარების, ისე მოვალის მიერ წარდგენილი უზრუნველყოფის მიმართ.[331]

სხვადასხვა სამართლებრივი ურთიერთობებისთვის ხანდაზმულობის განსხვავებული ვადებია დაწესებული: სახელშეკრულებო მოთხოვნათა ხანდაზმულობის ვადა შეადგენს სამ წელიწადს, პერიოდულად შესასრულებელი ვალდებულებებიდან წარმოშობილი ხანდაზმულობის ვადაა სამი წელი, დელიქტით გამოწვეული ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნის უფლების ხანდაზმულობის ვადაც სამი წელია.[332] დაუშვებელია ხანდაზმულობის ვადებისა და მათი გამოთვლის წესის შეცვლა მხარეთა შეთანხმებით.[333] ამასთან, საინტერესოა ის გარემოება, რომ უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, საკუთრების უფლების დაცვასთან დაკავშირებით მოთხოვნებზე არ ვრცელდებოდა ხანდაზმულობის ვადა.[334]

კერძოსამართლებრივ ურთიერთობათა თავისებურებებიდან გამომდინარე, კანონით შეიძლება სახელშეკრულებო მოთხოვნათა ხანდაზმულობის სპეციალური ვადებიც დადგინდეს. ხანდაზმულობის სპეციალური ვადების არსებობა გამორიცხავს 1290-ე მუხლით გათვალისწინებულ ხანდაზმულობის ზოგადი ვადების გამოყენებას და მოთხოვნა სპეციალურ ვადაშია განსახორციელებელი.[335]

საკასაციო სასამართლო საქმე - ბს-1536-1111(კ-05)-ზე[336] აღნიშნავს, თუ

---

[330] სვიანაძე გ., კვანტალიანი ნ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, მუხლები 1-146, თბილისი, 2017, გვ.724-777

[331] 1900 წლის გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 214, ცვლილებებით.

[332]საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, მუხლი 129
https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=115 [10.09.2021]

[333] იქვე: მუხლი 146

[334]საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი

[335] კვანტალიანი ნ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, მუხლი 1-146, თბილისი, 2017, გვ.731

[336] საკასაციო სასამართლო, საქმე - ბს-1536-1111(კ-05) 20 ივლისი, 2011 წელი, ქ. თბილისი. გვ.494

ხანდაზმულობის წარმოშობის მომენტის დადგენა ობიექტურად შეუძლებელია, ყურადღება უნდა მიექცეს სუბიექტურ მომენტს, ამასთან იგულისხმება, რომ ხანდაზმულობის წარმოშობის ობიექტური და სუბიექტური მომენტები თანმხვედრია. აგრეთვე, მნიშვნელოვანია იმის განსაზღვრა თუ საიდან იწყება ხანდაზმულობის ვადის ათვლა, ხანდაზმულობის ვადის ათვლა იწყება იმ მომენტიდან, როცა პირმა შეიტყო ან უნდა შეეტყო უფლების დარღვევის შესახებ. ამდენად აღნიშნულის განსაზღვრისას მნიშვნელოვანია როგორც ობიექტური, ასევე სუბიექტური გარემოებების შეფასება.

სამოქალაქო კოდექსის ზოგადი ნაწილით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადების გამოთვლის წესი საერთოა კერძო სამართლისათვის და მოქმედებს როგორც სამოქალაქოს, ასევე შრომის, საკორპორაციო და სხვა სამართლებრივი ურთიერთობებიდან წარმოშობილ მოთხოვნებზე.[337] ხანდაზმულობის ვადის გასვლა სპობს უფლების იძულებით განხორციელების შესაძლებლობას მატერიალური და არა პროცესუალური თვალსაზრისით. ხანდაზმულობის ვადის გასვლის მიუხედავად მოთხოვნა განხილულ უნდა იქნეს და თუ გამოირკვევა, რომ არ არსებობს ხანდაზმულობის ვადის შეჩერების ან შეწყვეტის საფუძვლები, მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდება.[338]

დიდმა პალატამ განმარტა, რომ ხანდაზმულობის ვადის დენის დასაწყისად, თუ კანონში პირდაპირ არაა ამის თაობაზე დათქმა, მიიჩნევა ის დღე, როდესაც პირმა გაიგო ან უნდა გაეგო დარღვეული უფლების შესახებ. თუ პირმა თავისი დაუდევრობის ან გულგრილობის გამო ვერ გაიგო უფლების დარღვევის შესახებ, ხანდაზმულობის ვადის დენა იწყება იმ მომენტიდან, როცა პირს უნდა შეეტყო უფლების დარღვევის შესახებ.[339]

სასამართლო პრაქტიკამ არაერთი მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილება მიიღო ხანდაზმულობის არსიდან გამომდინარე. პრაქტიკისთვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს, აგრეთვე უსაფუძვლო გამდიდრების მარეგულირებელი ნორმების მიმართ ხანდაზმულობის ვადების მოქმედებას. უსაფუძვლოდ გამდიდრების ინსტიტუტი მიმართულია კრედიტორის ქონებრივი მდგომარეობის თავდაპირველი სახით აღდგენისაკენ, ამასთან, თავად, უსაფუძვლო გამდიდრება არის გარიგების ბათილობის, მისი არარსებობის ან

---

[337] კვანტალიანი ნ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, მუხლები 1-146, თბილისი, 2017, გვ.721.

[338] ახვლედიანი ზ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, 2001, გვ.317.

[339] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, გადაწყვეტილება №ას-484-კ-02, 14/07/ 2003, გვ. 25

შეწყვეტის შედეგი. რაიმე სპეციალური ვადები უსაფუძვლო გამდიდრების ფარგლებში მოთხოვნათა წარდგენისათვის კანონმდებლობით დადგენილი არ არის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, იბადება კითხვა, ხომ არ უნდა გავრცელდეს უსაფუძვლო გამდიდრებაზე საერთო, 10-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა?.[340]

დიდმა პალატამ ერთ-ერთ საქმეზე განმარტა, რომ მოსარჩელეებმა მიყენებული მორალური ზიანის ანაზღაურების თაობაზე, კანონით დადგენილი წესით, 6 თვის განმავლობაში მიმართეს განსჯად თბილისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სასამართლო კოლეგიას, რომელმაც მათი სარჩელი დატოვა განუხილველი, რაც უცვლელად იქნა დატოვებული საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა საკასაციო პალატის მიერ. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 278-ე მუხლის თანახმად, ამ გარემოებების აღმოფხვრის შემთხვევაში, რომელიც საფუძვლად დაედო სარჩელის განუხილველად დატოვებას, დაინტერესებულ მხარეს უფლება აქვს, კვლავ მიმართოს სასამართლოს საერთო წესით. პალატამ მიიჩნია, რომ მოსარჩელეებს სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადა არ გაუშვიათ, ვინაიდან სარჩელის განუხილველად დატოვების შემდეგ მიმართეს სასამართლოს. არაგანსჯად სასამართლოში სარჩელის წარდგენა გამოწვეული იყო იმით, რომ მათ სისხლის სამართლის სასამართლოს მიერ არასწორად განემარტათ გასაჩივრების წესი. შესაბამისად, მოსარჩელეების მიერ სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადა გაშვებულად არ შეიძლება ჩაითვალოს.[341]

სამოქალაქო კოდექსის ზოგადი ნაწილით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადები და მათი გამოთვლის წესი გამოიყენება ადმინისტრაციულ დავებშიც[342]. თუმცა, ადმინისტრაციულ სამართალში მოცემულია ადმინისტრაციულ წარმოებასთან დაკავშირებული ვადები, რომელმაც შესაძლოა გამოიწვიოს განცხადებისა და საჩივრის განხილვის, ქმედების განხორციელების ხანდაზმულობა.

ადმინისტრაციული კოდექსი განსაზღვრავს იმ შემთხვევას, როდესაც დაინტერესებული მხარის მიერ წარდგენილი დოკუმენტი შედგენილია არასახელმწიფოებრივ ენაზე. ასეთ შემთხვევაში ადმინისტრაციულმა ორგანომ

---

[340] პრაქტიკული რეკომენდაციები, სამოქალაქო საპროცესო, სამართლის საკითხებზე საერთო სასამართლოების მოსამართლეებისათვის, თბილისი, 2010, გვ.139

[341] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, განჩინება № 3გ/ად-329-კ-02, 24/03/2003, გვ.31

[342] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2011 წლის 1 მარტის № გ -1197-1164(კ-10) გადაწყვეტილება.

უნდა დაადგინოს ვადა წარდგენილი დოკუმენტის თარგმანისთვის, რომელიც არ შეიძლება იყოს 3 დღეზე ნაკლები.[343] კოდექსი განსაზღვრავს განცხადების წარდგენისათვის კანონმდებლობით დადგენილ ვადას, ეს ვადა დაცულად ითვლება იმ შემთხვევაში, თუ პირმა განცხადება წარადგინა არაუფლებამოსილ ადმინისტრაციულ ორგანოში. რაც შეეხება დამატებითი დოკუმენტაციის წარდგენის ვადას, არ შეიძლება იყოს 5 დღეზე ნაკლები. ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილია დოკუმენტაციის წარდგენის ვადა გააგრძელოს არაუმეტეს 15 დღისა. ასევე განცხადებას გაშვებული ვადების აღდგენის შესახებ განიხილავს 5 დღის ვადაში, იგი უფლებამოსილია აღადგინოს საპატიო მიზეზით გაშვებული ვადა, თუ ეს არ არის კანონით აკრძალული. ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში განსაზღვრულია ადმინისტრაციულ დავებზე სარჩელის წარმოებაში მიღების, შესაგებლის ან მტკიცებულებათა ვადების დაუცველობის შესახებ.[344]

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტების თანახმად, ადმინისტრაციულ აქტში იმ ორგანოს მიუთითებლობა, რომელშიც შეიძლება ადმინისტრაციული აქტის გასაჩივრება, მისი მისამართის და საჩივრის (ან სარჩელის) წარდგენის ვადის აღუნიშნაობა არის საჩივრის (სარჩელის) წარდგენის ვადის გაგრძელების, გასაჩივრების უფლების და წესის დაინტერესებული მხარისათვის გაცნობის მომენტიდან ხანდაზმულობის ათვლის და არა აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი.[345]

გადასახადის გადამხდელს შპს „X"- ს ერიცხებოდა ზედმეტად გადახდილი თანხა 200.000 ლარი. მან მიმართა 2003 წელს რაიონულ სასამართლოს თანხის დაბრუნების მოთხოვნით. მოპასუხე იყო დიდუბე-ჩუღურეთის საოლქო საგადასახადო ინსპექცია. სასამართლომ დანიშნა გამწესრიგებელი სხდომა. პარალელურად საგადასახადო ინსპექცია შპს „X"–ში შევიდა შესამოწმებლად დადგენილი კანონმდებლობის შესაბამისად და საგადასახადო შემოწმების შედეგად დაადგინა, რომ გადამხდელზე დარიცხული ზედმეტად გადახდილი თანხა არასწორად ირიცხებოდა და ზედმეტობა წარმოშობილი იყო გადამხდელის უკანონო ჩათვლების შედეგად. გამწესრიგებელ სხდომაზე საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენელმა, რომელსაც რწმუნე-

---

[343]საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, 25/06/1999, მუხლი 73 https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=38 [10.09.2021]

[344] იქვე: მუხლი 94

[345] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, განჩინება ბს-273-419-კ-04, 27/09/2004, გვ.45

ბაში არ ჰქონდა მორიგების უფლება, გააფორმა მორიგების აქტი თანხის დაბრუნების შესახებ. (პარალელური შემოწმების მიმდინარეობის შესახებ საგადასახადოს წარმომადგენელი ინფორმირებული არ იყო). მოსამართლემ მორიგების აქტი დაამტკიცა. მორიგების აქტში არ იყო მითითებული გასასაჩივრებელი სასამართლოს იურიდიული მისამართი. 6 თვის შემდეგ, როცა მორიგების აქტი გადაეცა სააღსრულებლო ბიუროს აღსასრულებლად, საგადასახადო ორგანომ გაასაჩივრა მორიგების აქტი და მიუთითა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-2 პუნქტი. „თუ მხარეს არ ეცნობა გასაჩივრების უფლების ან ეცნობა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული რომელიმე მოთხოვნის დარღვევით, მაშინ გასაჩივრება შეიძლება სასამართლოს აქტის გამოტანიდან ერთი წლის განმავლობაში". შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლომ დააკმაყოფილა საგადასახადო ორგანოს კერძო საჩივარი და შემდეგი აღნიშნა თავის გადაწყვეტილებაში: ხანდაზმულობის ვადა არ იყო გასული, ვინაიდან გასაჩივრების ვადის დინება დაიწყება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პროცესის მონაწილე პირს სასამართლო აქტით განემარტა გასაჩივრების შესაძლებლობა, სასამართლო, სადაც შეიძლება გასაჩივრება, მისი ადგილმდებარეობა, გასაჩივრების ვადა და წესი. ასევე, რომ მორიგების უფლება სახელმწიფო ორგანოს წარმომადგენელს აქვს იმ შემთხვევაში, როცა რწმუნებაში პირდაპირ არის მითითებული მორიგების დადების უფლების შესახებ. ზემოაღნიშნული კაზუსიდან ჩანს, რამდენად დიდი მნიშვნელობა აქვს ყველა ნიუანსს და როგორ ყურადღებით და საფუძვლიანად უნდა შეისწავლონ ნებისმიერი საკითხი მოსამართლემ და მხარეებმა[346].

საკასაციო სასამართლომ № ბს-784-746 საქმეზე დაადგინა, რომ სააპელაციო სასამართლომ უნდა გამოარკვიოს სარჩელი წარმოადგენს თუ არა ვინდიკაციურ სარჩელს. იმ შემთხვევაში, თუ სადავო ფართის პირველად მესაკუთრეს წარმოადგენდა შპს, მაშინ სახეზეა ვინდიკაცია, რა შემთხვევაშიც საკასაციო სასამართლო უსაფუძვლოდ მიიჩნევს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას ხანდაზმულობის თაობაზე და აღნიშნავს: საკუთრების უფლება მიეკუთვნება აბსოლუტურ უფლებათა კატეგორიას, რა შემთხვევაშიც ადგილი აქვს მესაკუთრის უფლებათა სასარჩელო დაცვის აბსოლიტურობას და ხელყოფის შემთხვევაში დაცულია სავინდიკაციო სარჩელით. სამოქალაქო კოდექსის 172-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, მესაკუთრეს შეუძ-

[346] საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, 25/06/1999 https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=38 [10.09.2021]

ლია მფლობელს მოსთხოვოს ნივთის უკან დაბრუნება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა მფლობელს ჰქონდა ამ ნივთის ფლობის უფლება.

აღნიშნული ნორმა და ზემოაღნიშნული მითითებები საკასაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს დაასკვნას, რომ ვინდიკაციური სარჩელის არსებობის შემთხვევაში მესაკუთრესთან მიმართებაში დაუშვებელია მოთხოვნის ხანდაზმულობაზე საუბარი, რის გამოც დავის სწორი სამართლებრივი კვალიფიკაციისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება იმ გარემოების დადგენა-გამოკვლევას, სადავო ფართი წარმოადგენდა თუ არა კასატორის (მოსარჩელის) საკუთრებას და ნივთი მისი მფლობელობიდან გასულია თუ არა მისივე ნების საწინააღმდეგოდ.[347]

საქმე № ბს-206-196(კ-06)-ზე სააპელაციო სასამართლომ სარჩელი ხანდაზმულობის ვადის დაცვით შეტანილად მიიჩნია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 24-ე მუხლის საფუძველზე, იმ მოსაზრებით, რომ აღძრულია ადმინისტრაციული ორგანოსათვის ქმედების განხორციელების დავალების სარჩელი, რომელზეც ხანდაზმულობის ვადა არ ვრცელდება. მოცემულ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლომ იმსჯელა მხოლოდ სარჩელის შეტანის საპროცესო ხანდაზმულობის ვადის საკითხზე, რასაც აწესრიგებს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის აღნიშნული 24-ე მუხლი. რაც შეეხება სარჩელის მატერიალური ხანდაზმულობის ვადას, აღნიშნულზე სააპელაციო სასამართლოს არ უმსჯელია. მოსარჩელე დაზარალებულთა დახმარების სიაში შეტანას ითხოვს სამარი მოქმედებების დროს მიყენებული მატერიალური ზიანის ანაზღაურების მიზნით, რის გამოც მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს ზიანის ანაზღაურებისათვის დადგენილი მატერიალური ხანდაზმულობის ვადა. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 207-ე მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიყენებული ზიანის ანაზღაურებისას გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესი. ზიანის ანაზღაურების ზოგადი ხანდაზმულობის ვადა, სამოქალაქო კოდექსის 1008-ე მუხლის თანახმად, არის 3 წელი იმ მომენტიდან, როდესაც დაზარალებულმა შეიტყო ზიანის ან ამ ზიანის ანაზღაურებაზე ვალდებული პირის შესახებ. თ. ა.-ს სარჩელი აღძრული აქვს 2005 წლის მაისში.[348]

---

[347] საქმე № ბს-784-746(2კ-07) განმარტების საგანი: უკანონო მფლობელობიდან ნივთის გამოთხოვის ხანდაზმულობის ვადა (სამოქალაქო კოდექსის 172ე მუხლი), 13/02/2008, გვ.500

[348] საქმე № ბს-206-196(კ-06), ალეკო ნაჭყებია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში (2005-2014), თბილისი, 2015, გვ. 389

რაც შეეხება საგადასახადო კანონმდებლობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო სფეროში წარმოშობილი საზოგადოებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელი სამართლებრივ ნორმათა სისტემატიზირებული ნორმატიული აქტია. ისევე, როგორც არაერთი საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე აქტი, საგადასახადო კოდექსიც შეიცავს დარღვეული თუ სადავოდ ქცეული უფლების იძულებით განხორციელების ან დაცვის მოთხოვნისათვის გათვალისწინებულ ვადებს, რომელთა დაუცველობის შემთხვევაში შესაბამისი პირი კარგავს საჩივარში მითითებული მოთხოვნის დაკმაყოფილების სამართლებრივ შესაძლებლობას.[349]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით[350]. კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება მოქმედების განხორციელების კონკრეტული დღიდან. ხანდაზმულობის აღნიშნული ვადა აითვლება იმ კალენდარული წლის დასრულებიდან, რომელშიც წარმოიშვა საგადასახადო სამართალდარღვევა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის თანხის გაანგარიშება უკავშირდება საგადასახადო ვალდებულების თანხის ოდენობას.

ვადის სწორად განსაზღვრასთან დაკავშირებით მეტად მნიშვნელოვანია უზენაესი სასამართლოს ერთ-ერთი გადაწყვეტილება. საქმე №ბც- 680-672(კ-15)-ის მასალებით დასტურდება რომ ი/მ ნუ.ჩ-ემ 2003 წლის 31 მაისს გადაიხადა დღგ, რომელიც შეცდომით შეიტანა თერჯოლის საგადასახადო ინსპექციის ანგარიშზე, ნაცვლად ზესტაფონის საგადასახადო ინსპექციის ანგარიშისა. აღნიშნული თანხა გადასახადის გადამხდელს დაუჯდა ზედმეტობაში. 2006 წლის 3 მარტს გარდაიცვალა და 2006 წლის 1 მაისს გადასახადის გადამხდელის მემკვიდრემ მიმართა ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას და მოთხოვა აწ. გარდაცვლილის ამორიცხვა გადამხდელთა რეესტრიდან და წარადგინა 2005 წლის დეკლარაცია. ხოლო 2006 წლის 15 ივნისს მიმართა აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტობის-5500 ლარის დაბრუნების თაობაზე. თუმცა შემოსავლების სამსახურისგან პასუხი არ მიუღია. 2014 წლის 17 სექტემბერს განმეორებით მიმართა მემკვიდრემ, რაზეც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 სექტემბრის წერილით უარი ეთქვა გადასახადის

---

[349] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (კ-საგადასახადო დავები,№ბც- 680-672(კ-15), თბილისი, 2017. გვ.3-20

[350] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/096/2010, მუხლი 3 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [10.09.2021]

გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო.[351]

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატამ 2015 წლის 16 ივნისს აღნიშნული საჩივარი დააკმაყოფილა, რომელიც საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.[352]

სააპელაციო სასამართლოს აზრით, გადასახადის გადამხდელის გარდაცვალების შემთხვევაში მის საგადასახადო სამკვიდროში შემავალი ქონებრივი აქტივები (მათ შორის, საგადასახადო სამართალურთიერთობაში მოპოვებული უფლებები) მემკვიდრეზე გადადის სამკვიდროს მიღების ზოგადი წესების საფუძველზე, რაც დადგენილია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით და ამ უფლებების განხორციელება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებით ვერ შეიზღუდება, ვინაიდან მემკვიდრე, რომელსაც არ გაუგრძელებია გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა, საგადასახადო სამართალურთიერთობის მონაწილე სუბიექტს არ წარმოადგენს.[353]

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმებისას სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არ შეიცავს სადავო აქტის მთავარი არგუმენტის-ხანდაზმულობის ვადაზე მსჯელობას, გაურკვეველია, თუ რომელი ვადა გამოიყენა სასამართლომ გადაწყვეტილების მიღებისას გადასახადის გადამხდელის მემკვიდრის ზედმეტად გადახდილი თანხის მოთხოვნის უფლებასთან მიმართებაში და რომელი ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული, მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა გაითვალისწინა სასამართლომ სარჩელის დაკმაყოფილებისას. საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ხანდაზმულობის ვადაში სუბიექტს შეუძლია დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან /და სანქციის თანხა, რადგან ხანდაზმულობა არის ვადა, რომლის განმავლობაშიც პირმა, რომლის უფლებაც დაირღვა, შეიძლება მოითხოვოს თავისი უფლების იძულებით განხორციელება და დაცვა. ვადაში იგულისხმება დროის განსაზღვრული პერიოდი, რომელსაც კანონმდებელი უკავშირებს ამა თუ იმ იურიდიული შედეგის დადგომას. თავისი ბუნებით ვადა იურიდიუ-

---

[351] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, კ-საგადასახადო დავები,№ბც- 680-672(კ-15), თბილისი, 2017, გვ.3-20

[352] იქვე

[353]იქვე

ლი ფაქტია, რომლის დადგომა ან გასვლა იწვევს უფლებისა და ვალდებულების წარმოშობას, შეცვლას ან შეწყვეტას.[354]

ზემოაღნიშნული საქმიდან ცალსახად იკვეთება თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა აქვს ხანდაზმულობის ვადის სწორ, სამართლიან გამოყენებას. აუცილებელია საჯარო და კერძო ინტერესების გადაკვეთის შემთხვევაში სწორი საკანონმდებლო ნორმა იქნეს შერჩეული და ის უნდა შეესაბამებოდეს მხარეთა ფაქტობრივ, უფლებრივ და სამართლებრივ მდგომარეობას.

ხანდაზმულობის ვადის გასვლით ისპობა პირის მოთხოვნის წარდგენის შესაძლებლობა. ამასთან, კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა იმპერატიული ხასიათისაა. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეებს უფლება არა აქვთ შეამცირონ ან გაზარდონ კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა ან შეცვალონ მისი გამოთვლის წესი.[355]

ხანდაზმულობის ვადის გასვლის დადგენისათვის ყველაზე დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ხანდაზმულობის ვადის დაწყების მომენტის დადგენას. საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან, დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული, თუ ეს არ არის მითითებული, ამ შემთხვევაში დღე არის სამუშაო დღე, რომელიც ემთხვევა კალენდარულ დღეს გარდა შაბათისა, კვირისა და საქართველოს შრომის კოდექსით გათვალისწინებული უქმე დღეებისა. მოქმედების განხორციელების ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან იმ გარემოებაზე მითითებით რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს ან დროის მონაკვეთით უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში.[356]

მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ 2003-2004 წლებში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 237-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილი იყო საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში მოეთხოვა ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება ან ჩათვლა. ასევე, საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა

---

[354] იქვე

[355] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, ლ, ნადარაია და სხვები, თბილისი, 2012, გვ.35

[356] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/096/2010, მუხლი 3 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [10.09.2021]

იყო 6 წელი. ეს ვადა აითვლებოდა შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება შესაბამის თვესა და რიცხვში, ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, მთავრდება ვადის ბოლო წლის შესაბამის თვესა და რიცხვში. მოქმედება, რომლის განხორციელებისთვის დადგენილია ვადა შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც კოდექსით დაშვებულია მოქმედების განხორციელება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით, უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ითვლება თუ იგი განხორციელდა ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე.[357]

გადასახადის გადამხდელისთვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა არის 3 წელი. აღნიშნული ვადა აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. გადასახადის გადამხდელისთვის კოდექსით გათვალისწინებული სანქციის დაკისრებისა და შესაბამისი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი.[358]

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმების ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი ეს ვადა აითვლება შესამოწმებელი პერიოდის შესაბამისი კალენდარული წლის დასრულებიდან. გადასახადის გადამხდელისთვის მარეგისტრირებელი ორგანოსთვის ან საბანკო დაწესებულებისთვის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების შესახებ ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი, რომელიც ითვლება ამ დავალიანების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.[359]

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა შეჩერდება თუ: პირის გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღებაზე სასამართლო გადაწყვეტილების. აგრეთვე, გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყების რეაბილიტაციის შესახებ გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე, საგადასახადო დავალიანების და სახელმწიფო სესხების რეს-

[357] იქვე: მუხლი 4
[358] იქვე: მუხლი 3
[359] იქვე

ტრუქტურიზაციის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით პირის საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურიზაციის პერიოდში, საგადასახადო დავის პერიოდში. საგადასახადო ორგანოს მიერ სასამართლოს განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების აღსრულებისას ზემოთ აღნიშნული ხანდაზმულობის ვადები არ გამოიყენება.[360]

ხანდაზმულობის ვადის გასვლა, როგორც წესი, იწვევს დარღვეული უფლების აღდგენაზე უარის თქმას. ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდეგ ვალდებული პირი უფლებამოსილია უარი თქვას მოქმედების შესრულებაზე. თუ ხანდაზმულობის ვადა საგადასახადო ორგანოს აძლევს უფლებას გადასახადის გადამხდელს დაარიცხოს საგადასახადო ვალდებულება, ხანდაზმულობის ვადის გასვლა გადასახადის გადამხდელს აძლევს უფლებას არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა.[361]

სისხლის სამართალში ხანდაზმულობის ქვეშ იგულისხმება დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენის შემდეგ სისხლის სამართლის კანონში მითითებული ვადების გასვლა, რაც მიზანშეუწონელს ხდის ბრალდებულის სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემას. ხანდაზმულობის იურიდიული საფუძველია ის გარემოება, რომ სასჯელის გამოყენება მიზანშეუწონელია დანაშაულებრივი ქმედების დღიდან გარკვეული ვადის გასვლის შემდეგ. სასჯელის მიზნები ზოგადი და სპეციალური პრევენციის ამოცანები წარმატებით ხორციელდება მხოლოდ მაშინ, როცა სასჯელის შეფარდება ხდება მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედების ჩადენის დღიდან, მით უფრო სუსტდება სასჯელის გამაფრთხილებელი ზემოქმედება ბრალდებულზე, ისე მოქალაქეებზე. ასევე, უნდა აღინიშნოს, ისიც რომ პროცესუალური მოსაზრებით, რაც უფრო მეტი დრო გავა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენის დღიდან, მით უფრო ძნელია საქმის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენა: უფრო მეტიც, თვითმხილველთა თუ სხვათა მეხსიერებიდან თანდათანობით დავიწყებას ეძლევა დიდი ხნის წინათ აღქმული ფაქტები, ქრება ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედების კვლები, იკარგება ნივთიერი დამამტკიცებელი დოკუმენტები და ა.შ. აღნიშნულის გამო ქმედების სრულყოფილად კვალიფიკაცია გამოძიება ძნელდება, სასამართლოში კი საქმის სწორად გადაწყვეტა შეუძლებელი ხდება.[362]

---

[360] იქვე

[361] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, ლ, ნადარაია და სხვები, თბილისი, 2012, გვ. 36

[362] დოლიძე თ., სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, თბილისი, 2007, გვ.428-423.

სისხლის სამართლის კოდექსი განსაზღვრავს სისხლის სამართლის ქმედების ხანდაზმულობის ვადას და სასჯელის მოხდისგან გათავისუფლებას გამამტყუნებელი განაჩენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო.

ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო პირი თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან, თუ გავიდა 2 წელი იმ დანაშაულის ჩადენიდან, რომლისთვისაც მაქსიმალური სასჯელი არ აღემატება 2 წლით თავისუფლების აღკვეთას, 6 წელი ნაკლებად მძიმე დანაშაულის ჩადენიდან, 10 წელი მძიმე დანაშაულის ჩადენიდან და 25 წელი განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულის ჩადენიდან. ამრიგად, ხანდაზმულობის ვადები დიფერენცირებულია დანაშაულებრივი ქმედების სიმძიმის მიხედვით.[363]

ერთ-ერთ საქმეზე დიდი პალატა არ დაეთანხმა საკასაციო სახიერის მოსაზრებას მსჯავრდებულების სასჯელისაგან განთავისუფლების შესახებ სისხლისსამართლებრივი დევნის ხანდაზმულობის ვადის გასვლის მოტივით. სსსკ-ის 503-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, სასამართლო ადგენს გამამტყუნებელ განაჩენს სასჯელის დაუნიშნავად, თუ მისი გამოტანის მომენტისათვის ამოიწურა სისხლისსამართლებრივი დევნის ხანდაზმულობის ვადა. სსკ-ის 71-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სისხლისსამართლებრივი დევნის ხანდაზმულობის ვადა იანგარიშება დანაშაულის ჩადენის დღიდან პირის ბრალდებულის სახით პასუხისგებაში მიცემამდე.

მსჯავრდებულებს ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ბრალად შერაცხული დანაშაული ჩადენილი აქვთ 1992 წლის 16 ივნისს და ისინი ბრალდებულების სახით სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მისცეს 1999 წელს, როცა ამოწურული არ იყო დანაშაულის ჩადენის მომენტისათვის მოქმედი სსკ-ის 49-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული სისხლისსამართლებრივი დევნის ხანდაზმულობის 10-წლიანი ვადა, ამიტომ ადვოკატის მოსაზრება, რომ სისხლისსამართლებრივი დევნის ხანდაზმულობის ვადა გრძელდება პირის ბრალდებულის სახით პასუხისგებაში მიცემიდან განაჩენის კანონიერ ძალაში შესვლამდე, პალატამ უსაფუძვლოდ მიიჩნია და არ გაიზიარა.[364]

ხანდაზმულობის ვადა გამოიანგარიშება დანაშაულის ჩადენის დღიდან პირის ბრალდებულის სახით პასუხისგებაში მიცემამდე. სასამართლო

---

[363] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, მუხლი 71 https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [10.09.2021]

[364] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებულ ნორმათა განმარტებანი, განმარტების საგანი: განზრახ მკვლელობა, ჩადენილი დამამძიმებელ გარემოებებში სსკ-ის 104-ე მუხლი (1960 წლის სისხლის სამართლის კოდექსი), გვ. 48

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როცა ხანდაზმულობის ვადა გამოიანგარიშება განაჩენის კანონიერ ძალაში შესვლის მომენტამდე. აღნიშნული რუსეთის ფედერაციის სისხლის სამართლის მატერიალური კანონმდებლობის გავლენითაა განპირობებული. ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ პირმა ახალი დანაშაული ჩაიდინა, ხანდაზმულობის ვადა გამოიანგარიშება თითოეული ბრალეული ქმედებისათვის. მნიშვნელოვანია ხანდაზმულობის ვადის დინების და შეჩერების საფუძვლები, იმ შემთხვევაში, თუ ბრალდებული დაემალა გამოძიებას ან სასამართლოს .

აღნიშნული წარმოადგენს განზრახ ქმედებას, რათა არსებულ იქნეს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა. დამალული ბრალდებულის, მსჯავრდებულის დაკავების ან ბრალის აღიარებით გამოცხადების მომენტიდან შეჩერებული ხანდაზმულობის ვადის დინება განახლდება.

ხანდაზმულობის ვადის შეჩერების მეორე, არაორდინალური საფუძველია კანონმდებლობით გათვალისწინებული იმუნიტეტის ინსტიტუტი. სისხლის სამართლის პოლიტიკის თვალსაზრისით, იმუნიტეტის ვადის განმავლობაში ხანდაზმულობის ვადის შეჩერება, ვფიქრობთ, გაუმართლებელია, როგორც სისხლისსამართლებრივი დევნის ეფექტურობის, სწრაფი მართლმსაჯულების განხორციელების, ისე სასჯელის მიზნებიდან გამომდინარე და იგი უფრო მეტად წმინდა პოლიტიკას უკავშირდება.[365]

განსაკუთრებული წესი ხანდაზმულობის ვადის გამოყენებისა უკავშირდება ისეთი დანაშაულებრივი ქმედების ჩამდენს, რომლისთვისაც კანონით გათვალისწინებულია უვადო თავისუფლების აღკვეთა. უვადო თავისუფლების აღკვეთა გამოიყენება განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულის ჩამდენთა მიმართ. ამ შემთხვევაში ხანდაზმულობის ვადის გამოყენების საკითხს წყვეტს სასამართლო. თუ სასამართლო შეუძლებლად ჩათვლის პირის გათავისუფლებას სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან ხანდაზმულობის ვადის გასვლის გამო, მაშინ უვადო თავისუფლების აღკვეთის გამოყენება არ შეიძლება და ის შეიცვლება ვადიანი თავისუფლების აღკვეთით. თუმცა, კანონით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ოცდახუთწლიანი ვადის გასვლის შემდეგ, ხანდაზმულობის ვადის დინება განსაკუთრებულია. მისი გამოყენების საკითხი ყოველ კონკრეტულ საქმეზე სასამართლოს გადასაწყვეტია. აღნიშნულიდან გამოდის ის, რომ ამ დანაშაულებრივი ქმედების ჩამდენი, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია უვადო თავი-

[365] ნაჭყებია გ., სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, თბილისი, 2007, გვ.410-411

სუფლების აღკვეთა, შეიძლება მიცემულ იქნეს სისხლის სამართლის პასუხისგებაში ნებისმიერ დროს.[366]

სსკ-ის 71-ე მუხლის მე-5 ნაწილით ხანდაზმულობა არ გამოიყენება საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში[367]. ასეთი საერთაშორისო ხელშეკრულების მაგალითია 1998 წლის 17 ივლისის სისხლის სამართლის საერთაშორისო სასამართლოს რომის წესდება. წესდების 29-ე მუხლის შესაბამისად, სასამართლოს იურისდიქციაში შემავალ დანაშაულებზე (გენოციდი, ადამიანის წინააღმდეგ მიმართული დანაშაულები, ომის დანაშაული და აგრესია) არ ვრცელდება ხანდაზმულობის ვადა. ასეთივე აკრძალვაა ხანდაზმულობის ვადებთან დაკავშირებით 1948 წლის კონვენციაში გენოციდის შესახებ (ორივე ხელშეკრულებას საქართველო მიერთებულია და ისინი რატიფიცირებულია პარლამენტის მიერ).

1968 წლის საერთაშორისო კონვენციის თანახმად, ომის დანაშაულებისა და ადამიანურობის წინააღმდეგ მიმართულ დანაშაულთა მიმართ ხანდაზმულობის ვადების გამოუყენებლობის შესახებ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს უნდა დაეწესებინა ომის დანაშაულისა და ადამიანურობის წინააღმდეგ მიმართული დანაშაულის შემთხვევებზე ხანდაზმულობის ვადების გამოუყენებლობა, რომელიც შეეხებოდა, როგორც სისხლისსამართლებრივ ისე გამამტყუნებელი განაჩენის ხანდაზმულობას[368]. ორივე შემთხვევაში კანონი წარმოდგენილია შემდეგი ფორმულირებით: `ხანდაზმულობა არ გამოიყენება საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში[369]. თუმცა, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საქართველომ 2003 წლის 16 ივლისს რატიფიცირება გაუკეთა სისხლის სამართლის საერთაშორისო სასამართლოს რომის წესდებას და კოდექსში რაიმე დამატებითი ფორმულირება საჭირო არ არის.

აღნიშნული საფუძვლით უკვე დაწყებული სისხლისსამართლებრივი დევნის ანდა გამოძიების შეწყვეტა დაუშვებელია, თუ ბრალდებული ამის წინააღმდეგია. ასეთ შემთხვევაში სამართალწარმოება გრძელდება ჩვეულებ-

---

[366] იქვე

[367] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 71-ე მუხლის მე-5 ნაწილი,13/10/2017-ის რედაქცია

[368] 1968 წლის კონვენცია სამხედრო დანაშაულობებისადმი და კაცობრიობის წინააღმდეგ ჩადენილი დანაშაულობებისადმი ხანდაზმულობის ვადის მიუღებლობის შესახებ

[369] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, მუხლი 71
https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [10.09.2021]

რივი წესით და მთავრდება გამამართლებელი ან გამამტყუნებელი განაჩენით და ბრალდებულის სასჯელის მოხდისაგან გათავისუფლებით.

ხანდაზმულობის ვადა გააჩნია ბრალდებულად ყოფნასაც. თუ პირის ბრალდებულად ცნობის მომენტიდან 60 დღის მანძილზე არ გაიმართა წინასასამართლო სხდომა, გასულია ბრალდებულად ყოფნის ხანდაზმულობის ვადა და წყდება სისხლისსამართლებრივი დევნა. ხანდაზმულობის ვადა გააჩნია პატიმრობასაც. პატიმრობის ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 9 თვეს, ხოლო არასრულწლოვნის შემთხვევაში - 6 თვეს.[370]

ხანდაზმულობის ვადები არასრულწლოვანის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან ან სასჯელისაგან გათავისუფლების შემთხვევაში განახევრებულია[371], მისი გამოყენების წესი და პირობები კი საერთოა.

მეტად მნიშვნელოვანი საკითხია გადაწყვეტილების აღსრულების ხანდაზმულობა. სამოქალაქო კოდექსის 142-ე მუხლით გათვალისწინებული ათწლიანი ვადა უკვე აღიარებული, მინიჭებული უფლების რეალიზაციის ვადაა. ზემოაღნიშნული მუხლი, ისეთ სახელშეკრულებო ვალდებულებებს, რომლებიც სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებითაა აღიარებული, ხანდაზმულობის საერთო ვადის ქვეშ აქცევს.[372]

უფლებების განხორციელება მნიშვნელოვნად არის დაკავშირებული დროის ფაქტორთან. დრო, განსაზღვრული პერიოდის გასვლა გადამწყვეტ გავლენას ახდენს სამოქალაქო უფლებებისა და მოვალეობების წარმოშობაზე, შეცვლასა და შეწყვეტაზე. ყველა სამართლებრივი მოვლენა და ურთიერთობა წარმოიშობა და მოქმედებს განსაზღვრულ დროში. სამოქალაქო სამართალში ვადა ეწოდება დროის მონაკვეთს, რომლის დადგომას თუ გასვლას მოჰყვება გარკვეული სამართლებრივი შედეგები.[373]

როგორც წესი, ხანდაზმულობას უაღრესად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, ვინაიდან, თავისი არსით იგი დიდ დახმარებას უწევს სასამართლოს დავების სწორად გადაწყვეტაში. იმ შემთხვევაში, თუ კანონით არ იქნება განსაზღვრული დრო, რომლის განმავლობაში მხარეს შეუძლია მოითხოვოს თავისი დარღვეული უფლების აღდგენა, ამით შეუძლებელი გახდება სასამარ-

---

[370] საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი, 09.10.2009, მუხლი 162 https://matsne.gov.ge/document/view/90034?publication=136 [10.09.2021]

[371] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, მუხლი 99 https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [10.09.2021]

[372] პრაქტიკული რეკომენდაციები, სამოქალაქო საპროცესო, სამართლის საკითხებზე საერთო სასამართლოების მოსამართლეებისათვის, თბილისი, 2010, გვ. 139

[373] თუმანიშვილი გ., შესავალი საქართველოს კერძო სამართალში, 2012, თბილისი, გვ.185

თლოში საქმეთა გადაწყვეტა, გაიზრდება სავარაუდო მტკიცებულებათა რიცხვი და მეტი პირობები შეიქმნება საქმის ფაქტობრივი გარემოებების არაობიექტური შეფასებისთვის.

ვადის დადგომა თუ გასვლა დამოკიდებული არ არის სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტების ნებაზე, ის ობიექტურ ხასიათს ატარებს და ამის გამო მას, როგორც იურიდიულ ფაქტს, ხდომილებას მიაკუთვნებენ. თუმცა, ისიც უნდა ითქვას, რომ ზოგიერთი ავტორის აზრით, ვადა ისეთი იურიდიული ფაქტია, რომელიც არც მოქმედებებს მიეკუთვნება და არც ხდომილებებს[374]. ამავე დროს ხანდაზმულობის ვადების განსაზღვრა თავისუფლად ქმნის პირობებს იმისათვისაც, რომ მხარეთა შორის ურთიერთობაში არ დაირღვეს სამართლიანობის პრინციპი. სამოქალაქო უფლებათა იძულებითი დაცვის შეზღუდვა გონივრულად განსაზღვრული ვადით, თავიდან გვაცილებს მხარეთა კანონით დაცული ინტერესების დარღვევას.

[374] იქვე

საგადასახადო დავების განხილვა მრავალი თავისებურებით ხასიათდება, რასაც საგადასახადო სამართლის სირთულე განაპირობებს. საგადასახადო სამართალი თანამედროვე საფინანსო სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა. ამ სფეროს სირთულიდან და მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავების განხილვაც მნიშვნელოვანი სპეციფიკით გამოირჩევა.[375] საგადასახადო დავას იწვევს გადამხდელების დაბალი საგადასახადო კულტურა, საგადასახადო კანონმდებლობის გაუგებრობა, ორაზროვნება, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა ტენდენციურობა.[376] აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავას ძირითადად კომპლექსური ხასიათი გააჩნია. ისინი ხშირად შეიცავენ უთანხმოებას, როგორც სამართლებრივ საკითხებზე, ასევე საქმის ფაქტობრივ გარემოებებსა ან/და პროცედურულ საკითხებზე.[377]

დავების გადაწყვეტის თეორიტიკოსმა მეცნიერებმა: იურეიმ, ბრეტიმა და გოლდბერგმა აღნიშნეს, რომ დავები გარდაუვალია, როდესაც განსხვავებული ინტერესის მქონე პირებს რეგულარულად უწევთ ერთმანეთთან კავშირში ყოფნა.საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში, სახეზეა ორი განსხვავებული ინტერესის მქონე მხარე – საგადასახადო ორგანო და გადასახადის გადამხდელი. შესაბამისად, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში დავები ხშირად წარმოიშობა.[378]

საგადასახადო დავის განხილვის დროს, პირველ რიგში, ყურადღება უნდა მივაქციოთ პროფილაქტიკურ ღონისძიებებს, რადგან ნებისმიერი კონფლიქტის გადაწყვეტის საუკეთესო ხერხი მათი აცილებაა. ეს იმას გულისხმობს რომ კონფლიქტის მიზეზები დასაწყისშივე აღმოიფხვრას, მათი წარმოშობის ალბათობა შემცირდეს კონტროლირებად დონემდე[379] პირთა უფ-

---

[375] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სტატია, ჟ. „სამართლის მეთოდები“, №1, თბილისი, 2016, გვ. 378

[376] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ.109

[377] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, ჟ. „სამართლის მეთოდები“, №1, 2016, თბილისი, გვ. 379

[378] წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2019, გვ 6

[379]გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, 2013, თბილისი, გვ.111

ლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა-დემოკრატიული საგადასახადო სისტემის აუცილებელი პირობაა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას დაიცვას თავისი უფლებები და კანონიერი ინტერესები, ვიდრე საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოებს და მათ სტრუქტურას განვიხილავთ, განვსაზღვროთ კონკრეტულად რა არის „საგადასახადო დავა". საგადასახადო სამართლის გამოყენებისას ისევე, როგორც ნებისმიერი სამართლის მოქმედებისას წარმოიშობა სამართალურთიერთობები.[380] თუმცა, საგადასახადო დავა განსხვავდება სხვა ტიპის დავებისაგან რამდენიმე ასპექტით, ჩვეულებრივ, სამოქალაქო დავა მიმდინარეობს რომელიმე მხარის რაიმე არამართლზომიერი ქმედების საფუძველზე, ხოლო საგადასახადო დავის საფუძველი ხშირად შეცდომით დეკლარირება ხდება.[381] საგადასახადო დავის ცნების ჩამოყალიბება, მისი თეორიულ ჭრილში განხილვა და გააზრება საჭიროა საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმის, ასევე შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმების სრულყოფის მიმართულების დასახვისათვის.[382]

სასამართლო პრაქტიკის ანალიზი საფუძველს გვაძლევს გავმიჯნოთ თანამედროვე საგადასახადო დავების სამი ძირითადი კატეგორია: სამართლებრივ საკითხებთან, ფაქტობრივ გარემოებებთან და პროცედურულ საკითხებთან დაკავშირებული დავები.

სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებული დავები, როგორც წესი, მატერიალური სამართლის ნორმების (საგადასახადო, საფინანსო, ან სხვა კანონმდებლობის) არაერთგვაროვან განმარტებას ან/და გამოყენებას უკავშირდება.

ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებული დავები საქმის ფაქტობრივი გარემოებების პირდაპირ ან არაპირდაპირ კავშირშია გადასახადის გადამხდელთა გადასახადით დასაბეგრ საქმიანობასთან. საქმის ფაქტობრივი გარემოებები შეიძლება უკავშირდებოდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური ოპერაციების შინაარსსა და პარამეტრებს,

---

[380] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სტატია, ჟურნალი „სამართლის მეთოდები", №1, 2016, თბილისი, გვ.380

[381] Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating strategies dor Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Ausitors, Law &Social Inquiry, Vol.19, No.2. 1994, 343.

[382] წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2019, გვ. 12

რაც ზეგავლენას ახდენს გადასახადით დასაბეგრი სხვადასხვა ობიექტების საგადასახადო ბაზის გამოანგარიშებაზე. საქმის ფაქტობრივი გარემოებები შეიძლება უკავშირდებოდეს, ასევე საგადასახადო შეღავათის სარგებლობის უფლების დასადასტურებლად გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტების ნამდვილობას და სხვა.

პროცედურულ საკითხებთან დაკავშირებული დავები, როგორც წესი, საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კონტროლის ღონისძიების განხორციელებისას ან/და საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას კანონმდებლობით დადგენილი პროცედურების დარღვევას უკავშირდება.

საგადასახადო დავის დაწყების მომენტისთვის დავის მონაწილე მხარეების სამართლებრივი მდგომარეობა მეტად თავისებურია. გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო ორგანო თავიდანვე არათანაბარ მდგომარეობაში არიან. მიუხედავად იმისა, ვინ იტყვის უარს მოთხოვნის შესრულებაზე, დავა მაინც გადასახადის გადამხდელმა უნდა დაიწყოს. აქედან გამომდინარე, სასამართლოში სარჩელის შეტანისას ბაჟის გადახდა ყოველთვის გადამხდელს მოუწევს[383] როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო დავას ძირითადად კომპლექსური ხასიათი გააჩნია. ისინი ხშირად შეიცავენ უთანხმოებას, როგორც სამართლებრივ საკითებზე, ასევე საქმის ფაქტობრივ გარემოებებსა ან/და პროცედურულ საკითხებზე.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის განსაკუთრებულ საშუალებას წარმოადგენს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში სარჩელის შეტანა, რომელმაც საგადასახადო კანონმდებლობის საკითხებზე არაერთხელ გამოთქვა თავისი პოზიცია. საკონსტიტუციო სასამართლოში ნორმატიული აქტების ან მათი ცალკეული ნორმის კონსტიტუციურობის შესახებ საკონსტიტუციო სარჩელის შეტანის უფლება აქვთ საქართველოს მოქალაქეებს, სხვა ფიზიკურ პირებს და იურიდიულ პირებს, თუ მათ მიაჩნიათ, რომ დარღვეულია ან შესაძლებელია უშუალოდ დაირღვეს საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებული მათი უფლებანი და თავისუფლებანი.[384] საკონსტიტუციო სასამართლოში დავის განხილვის წესი და პროცედუ-

---

[383] ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრიაული დ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, თბილისი, 2006, გვ. 220

[384] საქართველოს ორგანული კანონის „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ", 31/01/1996, მუხლი 39 https://matsne.gov.ge/document/view/32944?publication=29 [29.08.2021]

რები განისაზღვრება „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონით.

საგადასახადო დავის დაწყება გულისხმობს პირის უფლების დაცვისაკენ მიმართულ ქმედებას სასამართლო ან არასასამართლო მექანიზმების გამოყენებით. სსკ-ის მიხედვით, დადგენილია საგადასახადო დავის დაწყების ზოგადი დათქმები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებების გასაჩივრებასთან. საგადასახადო კოდექსი ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში.[385]

„თუ გადასახადის გადამხდელი მოკლებულია შესაძლებლობას დაიცვას თავისი უფლებები და ინტერესები, საგადასახადო სისტემას არ შეიძლება ვუწოდოთ დემოკრატიული, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში არ არის გარანტირებული კერძო საკუთრების ხელშეუხებლობის პრინციპი“.[386] იმისათვის, რომ დაცული იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტის უფლებები, საგადასახადო სისტემას აუცილებლად უნდა გააჩნდეს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ქმედითი მექანიზმი. შესაბამისად, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის მექანიზმი მსოფლიოს ყველა საგადასახადო სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია.[387]

4.1. საგადასახადო დავის განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში

საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების საფუძველია საგადასახადო სამართალი. საგადასახადო სამართალი სპეციალური საგადასახადო კანონებისა და ნორმების ერთობლიობაა, რომელიც აწესრიგებს, საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებს, რომლებსაც ვალდებულია დაემორჩილოს ყველა გადასახადის გადამხდელი. აღნიშნული ურთიერთობების მო-

---

[385] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, ჟ. „სამართლის მეთოდები“, №1, თბილისი, 2016, გვ. 380

[386] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, „იურისტების სამყარო“ თბილისი, 2002, გვ. 267

[387] წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2019, გვ. 28

წესრიგება ხორციელდება სპეციალური პრინციპების (ნორმების) მეშვეობით.[388]

როგორც უკვე აღნიშნა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს საგადასახადო დავის დაწყების საფუძვლებს, საგადასახადო საჩივრის წარდგენის უფლების მქონე სუბიექტთა წრეს, ასევე საგადასახადო დავის განხილვის პროცესს და მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესს. საგადასახადო დავები თავისი შინაარსით არაერთგვაროვანია. ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან სამართლებრივი ბუნებით, შინაარსით, აგრეთვე გადაწყვეტის პროცესუალური თავისებურებებით.

ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავების განხილვა ხასიათდება შედარებით მარტივი პროცედურებით, რაც მომჩივანს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას, დამოუკიდებლად დაიცვას უფლება კვალიფიციური იურიდიული მომსახურების გარეშე. ადმინისტრაციული გასაჩივრება, თუნდაც პირისათვის უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს მას, სადავო საკითხთან დაკავშირებით უკეთესად გაერკვეს საგადასახადო ორგანოების შეხედულებებში და სასამართლოში საქმის განხილვისათვის უკეთ მოემზადოს საკუთარი პოზიციების დასაცავად,[389] თუმცა იურიდიულ ლიტერატურაში დავის განხილვის ადმინისტრაციული მექანიზმი არცთუ ეფექტურადაა მიჩნეული. საერთაშორისო გამოცდილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთა საჩივრების განხილვა ზემდგომ საგადასახადო ორგანოებში ძალიან იშვიათად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის გამართლებით. ასეთი მდგომარეობა ახსნილია ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მისი ქვედა იერარქიული რგოლის პოზიციის გამყარებით.[390]

საქართველოს უზენაესი სასამართლო ერთ-ერთ საქმეზე №ბს-1433-139 (კ-08) ხაზს უსვამს რომ ადმინისტრაციული დავების განხილვისას ადმინისტრაციული სამართლის უმნიშვნელოვანეს ინსტიტუტს წარმოადგენს კანონიერი ნდობა. კანონიერი ნდობის უფლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებში განსაკუთრებულ დატვირთვას ატარებს, რადგან ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებს თავისი არსით სუბორდინაციული ხასიათი გააჩნია. კანონიერი ნდობის უფლება იცავს პირს ადმინის-

---

[388] ჯობავა ზ., „თანამედროვე საქართველოს საგადასახადო საქმიანობის პრობლემების და მათი გადაწყვეტის გზები" თბილისი, 2010, გვ. 176

[389] წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟ. „სარჩევი", №1-2, (3-4), თბილისი, 2012, გვ. 78

[390] როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, „იურისტების სამყარო" თბილისი, 2002, გვ. 269

ტრაციული ორგანოს სამართლებრივი შეცდომის და მომავალში განსახორციელებელი მოქმედების შეუსრულებლობისაგან. აღნიშნული ინსტიტუტის სრულფასოვანი დამკვიდრება უზრუნველყოფს მმართველობის კანონიერებას, სტაბილურობას და მის ავტორიტეტს საზოგადოებაში.[391]

საგადასახადო დავები თავისებურებებით ხასიათდება, რასაც მისი ინტერდისციპლინარული ხასიათი და მოწესრიგების განსაკუთრებული სფერო განაპირობებს.[392] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, ხოლო დავების განხილვის საბჭო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო.[393]

სსიპ შემოსავლების სამსახური, როგორც დავის განმხილველი ორგანო, შედგება მისი ხელმძღვანელების, სათათბირო ორგანოსა და აპარატისაგან. სათათბირო ორგანოს შემადგენლობას განსაზღვრავს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.[394] დავების განხილვის საბჭოს აპარატი, რომელიც უზრუნველყოფს საბჭოში შესული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომჩივნისათვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას და საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას.[395] დავების განმხილველი საბჭოს წევრების შემადგენლობა განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 28 დეკემბერის „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს შექმნის შესახებ“ № 402 დადგენილებით. საჯარო მოსამსახურის დავების განხილვის საბჭოს წევრად დანიშვნა ხდება შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელის წარდგინების საფუძველზე.[396] პირი, რომელიც არ არის საჯარო მოსამსახურე, საბჭოს წევრად

---

[391] საქართველოს უზენაესი სასამართლო ერთ-ერთ საქმეზე №ბს-1433-139 (კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, გვ.80

[392]წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟურნალი. „სარჩევი“, №1-2, (3-4), 2012, თბილისი, გვ.77

[395] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლები 54, 297
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

[394] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილების მე-11 მუხლის პირველი ნაწილი

[395]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლები 54, 297
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

[396] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილების მე-8 მუხლი

ინიშნება პირადი განცხადებისა და საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილების საფუძველზე. დავების განხილვის საბჭოს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე. დავის განმხილველი ორგანოს წევრს უფლება აქვს, ასრულებდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, თუ ეს არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას.[397]

დავის განმხილველი ორგანოების მიერ საჩივრის განხილვისა და მომჩივანთან ურთიერთობების წესი განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით. დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო სისტემაში არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივანთან ურთიერთობის წესს, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, ფუნქციებსა და ფუნქციონირების წესს.[398]

კანონმდებლობით განსაზღვრულია დავების განხილვის ორგანოს წევრის უფლებამოსილების შეწყვეტისა და შეჩერების საფუძვლები. დავის განმხილველი ორგანოს წევრის უფლებამოსილება წყდება:

- პირადი განცხადების საფუძველზე;
- საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით;
- თანამდებობრივი ცვლილების შემთხვევაში;
- მის მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყების შემთხვევაში;
- გარდაცვალების შემთხვევაში.[399]

საგადასახადო დავის განხილვის ორეტაპიანი წესი უნიკალურია და განსხვავდება სხვა სფეროში წარმოშობილი დავის განხილვისაგან, როგორც საქართველოში ასევე, საზღვარგარეთის ქვეყნებში დადგენილი კანონმდებლობით. ერთი მხრივ, ასეთი მეთოდი შესაძლებელია მიზანშეწონილად მივიჩნიოთ, რადგან ის ხელს უწყობს საგადასახადო ორგანოს თვითკონტროლსა და სასამართლოების განტვირთვას. მსგავსი თვითკონტროლი დღეს აუცილებელია, თუმცა მიზანშეწონილია თავად საგადასახადო ადმინისტრაციის

---

[397] იქვე

[398] ნადარია ლ., რუხაძე კ., საქართველოს საგადასხადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბილისი, 2012, გვ. 670-671

[399] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილების მე-9 მუხლი

მუშაობის ეფექტურობის ამაღლება, რათა საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებანი არ იყოს მასობრივად უკანონო და საჭირო არ გახდეს მათი საგადასახადო ადმინისტრაციის მიერვე გაბათილება.[400]

სსკ-ი განსაზღვრავს რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს. სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით.[401]

ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავის განხილვა გარკვეული უპირატესობებით ხასიათდება, კერძოდ: ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავის განხილვას შედარებით მარტივი პროცედურები ახასიათებს, რაც მომჩივანს რეალურ შესაძლებლობას აძლევს კვალიფიციური იურიდიული მომსახურების გარეშე დამოუკიდებლად დაიცვას თავისი უფლებები და კანონიერი ინტერესები.

გადასახადის გადამხდელის საჩივარი კანონით დადგენილ შემჭიდროვებულ ვადებში განიხილება ადმინისტრაციული წესით. საგადასახადო დავის განხილვისას პირი არ იხდის არავითარ საფასურს, მოსაკრებელს ან ბაჟს.[402]

სსკ-ი ჩამოთვლის გადაწყვეტილებათა სახეებს, რომლებიც ექვემდებარება გასაჩივრებას. ასეთი გადაწყვეტილებების გასაჩივრებისათვის დადგენილია 30-დღიანი ვადა ამ გადაწყვეტილებათა ჩაბარებიდან. კანონოთ განსაზღვრული 30-დღიანი ვადა შედარებით ახალია და მისი განსაზღვრა ამ სახით მოხდა სსკ-ში 2011 წლის 20 დეკემბერს განხორციელებული ცვლილებების შემდგომ. მანამდე არსებული მდგომარეობით სსკ-ს ასეთი გადაწყვეტილებების გასაჩივრებისათვის ადგენს 20-დღიან ვადას.[403]

საგადასახადო დავის დაწყებასთან მიმართებით აღსანიშნავია კანონმდებლის მეტ-ნაკლებად ლოიალური პოზიცია, რომელიც პირს გამონაკლის

---

[400] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინსიტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, ჟ. „სამართლის მეთოდები", №1, , თბილისი,2016 გვ. 384

[401]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლი 296
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

[402] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 311

[403]საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლი 302
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

შემთხვევებში საშუალებას აძლევს, დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგაც დაიცვას უფლება. კანონი განსაზღვრავს, რომ 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძვლით.[404] საგადასახადო დავის საგანს, უმეტეს შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება (საგადასახადო მოთხოვნა) წარმოადგენს.[405] საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება (საგადასახადო მოთხოვნა) მიმართულია კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის მიმართ და სწორედ მისთვის წარმოშობს სამართლებრივ შედეგებს. ვალდებულების დამდგენი საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. ამრიგად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სტატუსი გააჩნია საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე გამოცემულ გადაწყვეტილებას, რომელიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელს ან საგადასახადო ურთიერთობის სხვა კონკრეტულ მონაწილეს და რომლის შესრულება სავალდებულოა საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე გამოცემული და მისთვის წარდგენილი გადაწყვეტილება რომელიც შეეხება: იმ გადასახადის დარიცხვას, რომლის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა. გადასახადის დარიცხვას ან/და სანქციის დაკისრებას, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევას. [406]

2015 წლის განმავლობაში დავების განხილვის სამსახურში წარმოდგენილ იქნა 1827 საჩივარი. მიღებული გადაწყვეტილებებით სრულად და ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 420 საჩივარი, 402 მომჩივანს უარი ეთქვა, ხოლო 168 საჩივარი განუხილველი დარჩა მომჩივნის მიერ სხვადასხვა პროცედურული მოთხოვნის დარღვევის ან დავის შეწყვეტის გამო. სადავო თანხამ შეადგინა 668 მილიონი ლარი.[407]

---

[404] იქვე: მუხლი 297

[405] იქვე: მუხლი 64

[406] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 315

[407] საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის სტატისტიკური მონაცემები
http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2015-statistics.pdf [29.08.2021]

2016 წლის განმავლობაში საბჭოში წარმოდგენილია 1755 საჩივარი. მიღებული გადაწყვეტილებებით სრულად და ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 433 საჩივარი, 640 მომჩივანს უარი ეთქვა, ხოლო 316 საჩივარი განუხილველი დარჩა მომჩივნის მიერ სხვადასხვა პროცედურული მოთხოვნის დარღვევის ან დავის შეწყვეტის გამო. სადავო თანხამ შეადგინა 638 მილიონი ლარი. [408]

მეტ-ნაკლებად ნოვაციაა ის, რომ მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, საჩივარი დავის განმხილველ ორგანოს წარედგინება ელექტრონულადაც. მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში ელექტრონული ფორმით წარდგენილ ინფორმაციას აქვს ისეთივე ძალა, როგორიც წერილობითი ფორმით წარდგენილს. ამგვარი წესი უფრო დააჩქარებს და გაამარტივებს საჩივრის, როგორც უფლების დაცვის საშუალების, გამოყენებას.[409] შესაბამისად, საქართველოს სსკ უშვებს იმის შესაძლებლობას, რომ პირმა საკუთარი უფლება არასასამართლო მექანიზმების გამოყენების გარეშეც დაიცვას. თუმცა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილია, რომ სასამართლო, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, არ მიიღებს სარჩელს ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა. აუცილებელია, მინიმუმ შემოსავლების სამსახურში საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობის გამოყენება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 298-ე მუხლის თანახმად: საგადასახადო დავის განმხილველმა ორგანომ საჩივრის განხილვისას უნდა იხელმძღვანელოს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით.[410] აქვე უნდა დავამატოთ ის ზოგადი პრინციპები, რომლითაც ყველა ადმინისტრაციული ორგანო ხელმძღვანელობს.

მაგალითისთვის განსახილველად ავიღოთ კანონიერების პრინციპი, რომელიც კონკრეტიზირდება აგრეთვე კანონიერების დათქმის პრინციპად. გერმანულ ადმინისტრაციულ სამართალში აღიარებულია, რომ ადმინის-

---

[408] საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის სტატისტიკური მონაცემები http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2016-statistics.pdf [29.08.2021]

[409] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სტატია, ჟ. „სამართლის მეთოდები", №1, ,თბილისი, 2016, გვ. 381

[410] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლი 298 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

ტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თავისი უფლებამოსილებები მხოლოდ კანონში გათვალისწინებული სპეციალური მითითებების (სპეციალური დათქმის) საფუძველზე. ეს ხდება იმ შემთხვევებში, როდესაც ა) ადმინისტრაციული ორგანოები ერევიან ადამიანის უფლებებში, ბ) იღებენ საზოგადოებისათვის „არსებით" პრინციპულად მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს; გ) ამა თუ იმ პრინციპის მოქმედება კონკრეტულ შემთხვევებში სპეციალურადაა კანონით გათვალისწინებული.[411] კანონიერი დათქმის პრინციპი კონსტიტუციაში განმტკიცებული დემოკრატიის, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და ძირითადი უფლებების აღიარების პრინციპიდან გამომდინარეობს.[412]

მნიშვნელოვანი და გასათვალისწინებელია უზენაესი სასამართლოს განმარტება, „ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. ადმინისტრაციული აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება".[413]

ადმინისტრაციული წარმოების წესით საჩივრის საგადასახადო ორგანოში წარდგენისას, საჩივარი რეგისტრირდება აღრიცხვისა და მართვის საინფორმაციო სისტემაში. საჩივრის მიღებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში აპარატი ადგენს შეიცავს თუ არა საჩივარი ხარვეზს. საჩივრის დასაშვებობის სადავოობისას, აპარატი ითხოვს დამატებით ინფორმაციას ან/და დოკუმენტაციას. იმ შემთხვევაში თუ საჩივარი ხარვეზიანია, ჩერდება საჩივრის განხილვა ხარვეზის შესახებ შეტყობინების გაგზავნის მომდევო დღიდან ხარვეზის სრულად გამოსწორების მომდევნო დღემდე. ხარვეზის გამოსასწორებლად

---

411 კოზირინი ა.ნ., შტატინა მ.ა., საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი, თარგმანი: ირმა ხარშილაძე, ნუნუ ოვსიანიკოვა, თბილისი, 2014, გვ. 41

412 ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, თბილისი, 2016, გვ. 65

413 საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტება საქმეზე №ბს-566-561(კ-16) 24 იანვარი, 2017

საგადასახადო ორგანო მომჩივანს განუსაზღვრავს საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადას არანაკლებ 5 დღის ოდენობით, ხარვეზის გამოსასწორებლად ვადის ხანგრძლივობის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება ის გარემოებები, რომელმაც შესაძლოა შეაფერხოს მომჩივნის მიერ ხარვეზის სრულად გამოსწორება.[414] ამასთან, მომჩივნის მოტივირებული მოთხოვნის შემთხვევაში დავის განმხილველ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გაუგრძელოს ხარვეზის გამოსასწორებლად მიცემული ვადა. თავის მხრივ, აღნიშნული შუამდგომლობა წარდგენილი უნდა იყოს მომჩივანისათვის ხარვეზის გამოსასწორებლად განსაზღვრული ვადის ამოწურვამდე. იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანო უარს ამბობს მომჩივანისათვის ხარვეზის გამოსწორების ვადის გაგრძელებაზე მომჩივანს შეუძლია ვადის გაგრძელებაზე უარი გაასაჩივროს იმავე დავის განმხილველ ორგანოში, რომლის აპარატმაც მიიღო გადაწყვეტილება. იმ შემთხვევაში, თუ ხარვეზის შესახებ შეტყობინების ჩაბარების ყველა შესაძლო მცდელობა წარუმატებლად დამთავრდა, აპარატი ატყობინებს დავის განმხილველ ორგანოს მომჩივანის მოძიების შეუძლებლობის შესახებ. ხოლო, საჩივრის განხილვა განახლდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომჩივანი დადგენილ ვადაში სრულად გამოასწორებს დადგენილ ხარვეზს. აღსანიშნავია, რომ დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია ხარვეზის არსებობის მიუხედავად მიიღოს საჩივარი წარმოებაში, თუ იგი არსებითად არ უშლის ხელს საჩივრის განხილვას.[415]

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ: ა) მომჩივანი უარს აცხადებს დავის გაგრძელებაზე; ბ) მოთხოვნის საგანი სცილდება დავის განმხილველი ორგანოს განსჯად საკითხებს; გ) საჩივარი წარდგენილია არაუფლებამოსილი პირის მიერ; დ) არ არსებობს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება; ე) გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა; ვ) საჩივარი არ აკმაყოფილებს პროცედურულ მოთხოვნებს და მომჩივანმა ხარვეზი არ გამოასწორა დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში; ზ) არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება; თ) გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამი-

---

[414] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, მუხლი 14

[415] იქვე: მუხლები 14-15

სად; ი) მომჩივანმა იმავე დავის საგანზე მიმართა სასამართლოს; კ) მომჩივანი გარდაიცვალა; ლ) გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნაში ასახულია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. საჩივარი არ განიხილება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ნაწილში; მ) მომჩივნის მოძიება შეუძლებელია; ნ) საჩივარი ანონიმურია; ო) გასაჩივრებულ საგადასახადო დავალიანებაზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება.[416]

იმ შემთხვევაში, თუ საჩივარი აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ პროცედურულ მოთხოვნებს, იგი მიიჩნევა დასაშვებად, რის შემდეგაც აპარატი ამზადებს ინფორმაციას საჩივრის შესახებ და წარუდგენს მას დავების განმხილველ ორგანოს. აპარატის მიერ დავის განმხილველი ორგანოსათვის მომზადებულ ინფორმაციაში უნდა აისახოს შემდეგი მონაცემები: ა) მომჩივანის დასახელება და მისი საიდენტიფიკაციო ან პირადი ნომერი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; ბ) საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების რეკვიზიტები; გ) საჩივრის რეგისტრაციის თარიღი; დ) დავის საგანი; ე) სადავო თანხა; ვ) საჩივრის არსებითად განხილვის შემაფერხებელი გარემოება, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; ზ) ფაქტების აღწერა; თ) მომჩივანის არგუმენტაცია; ი) მოპასუხე ორგანოს არგუმენტაცია და კ) დავების განხილვის საბჭოს აპარატის შემთხვევაში, რეკომენდაცია გადაწყვეტილების თაობაზე.[417] დავების განხილვის საბჭოს აპარატს უფლება აქვს თავისი ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად.

იმ შემთხვევაში, თუ საქმის შესწავლისას აპარატი გამოავლენს, რომ დავის განმხილველი ორგანოსათვის საჩივრის გადასაწყვეტად საჭიროა ისეთი ინფორმაციის ან მტკიცებულებების გაცნობა, რომელიც საქმეში არ მოიპოვება, ის უფლებამოსილია წერილობით გამოითხოვოს იგი, რა დროსაც ჩერდება საჩივრის განხილვა.[418] ამასთან, მოპასუხე ორგანოში დაცული ინფორმაცია და დოკუმენტაცია მომჩივნის თაობაზე ხელმისაწვდომი უნდა იყოს დავის განმხილველი ორგანოსა და მისი აპარატისათვის. საგადასახადო ორგანოში შესული საჩივრის განხილვა ხდება ზეპირ სხდომაზე, რომლის ჩატარების თარიღი მომჩი-

---

[416] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლი 300 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

[417] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, მუხლი 15

[418] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 324

ვანს ეცნობება სხდომის ჩატარების არანაკლებ წინა დღეს აპარატის ხელთ არსებული ნებისმიერი ტექნიკური საშუალებით. ზეპირი განხილვის სხდომა დახურულია, გამონაკლის შემთხვევაში საბჭოსა და მხარეთა თანხმობით სხდომას შეიძლება დაესწროს გარეშე პირიც. საჩივრის განხილვა იწყება აპარატის შესაბამისი თანამშრომლის მოხსენებით, რომლითაც თანამშრომელი აცნობს საბჭოს წევრებს საჩივრის შინაარსს. ამის შემდეგ, მომჩივანსა და მოპასუხე ორგანოს წარმომადგენელს ეძლევათ დრო საკუთარი არგუმენტაციის წარსადგენად. საჩივრის განხილვისას დავის განმხილველი ორგანოს წევრებს უფლება აქვთ შეკითხვით მიმართონ მომჩივანსა და მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს.[419]

კანონმდებლობით განსაზღვრულია ვინ შეიძლება იყოს სხდომის თავმჯდომარე ზეპირი განხილვისას. სხდომის თავმჯდომარე შეიძლება იყოს საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს წევრი შემდეგი პრიორიტეტულობით: დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელი (თავმჯდომარე); ბ) დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის მოადგილე (თავმჯდომარის მოადგილე); გ) დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის (თავმჯდომარე) მიერ განსაზღვრული, დავის განმხილველი ორგანოს წევრი; დ) დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა მიერ არჩეული პირი. ამასთან, არჩეული სხდომის თავმჯდომარის უფლებამოსილება შემოიფარგლება იმ სხდომით, რომელზედაც ის აირჩიეს.[420] სხდომის თავმჯდომარე უფლებამოსილია დაატოვებინოს სხდომა წესრიგის დამრღვევს.

საგადასახადო ორგანოში საჩივრის ზეპირი განხილვისას მომჩივანი უფლებამოსილია წარმოდგენილი იყოს, როგორც პირადად, ისე წარმომადგენლის საშუალებით, ხოლო მოპასუხე მხარედ გვევლინება იმ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი, რომელმაც მიიღო სადავო გადაწყვეტილება. საჩივრის ზეპირი განხილვისას აპარატის თანამშრომელი უზრუნველყოფს მომჩივანისა და მოპასუხე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის გამოცხადების დამოწმებას, ხოლო ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით დასწრების შემთხვევაში, დამსწრე პირთა ვინაობას ამოწმებს იმ ორგანოს თანამშრომელი, საიდანაც ხდება ჩართვა.[421] დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია დაიწყოს სხდომა, თუ მას ესწრება წევრთა ნახევარზე მეტი. იმ შემთხვევაში, თუ სხდომას ესწრება

---

[419] დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, მუხლი 20

[420] იქვე: მუხლი 21

[421] იქვე მუხლი 23

არასაკმარისი რაოდენობა დავის განმხილველი ორგანოს წევრებისა სხდომის თავმჯდომარე სხდომას დახურულად აცხადებს.[422] კანონმდებლობის განაწესით საჩივრის განხილვაში მონაწილეობას არ შეიძლება ღებულობდეს დავის განმხილველი ორგანოს წევრი, თუ იგი: ა) საქმეში დაინტერესებული მხარეა; ბ) საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ნათესავია; გ) საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის წარმომადგენელია; დ) არის/იყო ექსპერტი მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით; ე) შრომით ურთიერთობაშია მომჩივანთან; ვ) თავად ან თავისი ნათესავი ფლობს აქციებს ან კაპიტალის წილს იმ საწარმოში, რომელიც წარმოადგენს დაინტერესებულ მხარეს; ზ) საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ოჯახის წევრია. ზემოაღნიშნული საფუძველიდან ერთ-ერთის ან რამდენიმის არსებობის შემთხვევაში მომჩივანს უფლება აქვს მოტივირებული შუამდგომლობით მოითხოვოს დავის განმხილველი ორგანოს შემადგენლობიდან ნებისმიერი წევრის აცილება. აცილების თაობაზე მომჩივნის შუამდგომლობას ერთპიროვნულად განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. შუამდგომლობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, აცილებული წევრი არ ესწრება და არ მონაწილეობს სხდომის იმ ნაწილში, რომელიც შუამდგომლობის დამყენებელი პირის საჩივარს შეეხება. გარდა, ამისა დავის განმხილველი ორგანოს წევრი აცილების საფუძვლის არსებობისას ვალდებულია აცნობოს დავის განმხილველ ორგანოს აცილების საფუძვლების თაობაზე და მოითხოვოს თვითაცილება. აღნიშნულის თაობაზე განცხადებას განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა რაოდენობა აცილების შემდეგ არ არის საკმარისი საჩივრის განხილვა ჩერდება.[423]

დავის განმხილველ საგადასახადო ორგანოში საჩივრის ზეპირი განხილვისას აპარატის თანამშრომელი აწარმოებს ოქმს. სხდომის ოქმში უნდა აისახოს შემდეგი მონაცემები: ა) სხდომის ჩატარების ადგილი და თარიღი; ბ) სხდომაზე დამსწრე პირთა ვინაობა; გ) განსახილველ საკითხთა ჩამონათვალი; დ) საჩივრის ფარგლებში განსახილველი დავის საგნები; ე) მიღებული გადაწყვეტილება; ვ) გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა ვინაობა. სხდომის ოქმს ხელს აწერენ დავის განმხილველი ორგანოს სხდომაზე დამსწრე წევრები და აპარატის თანამშრომლები, რომლებიც აწარმოებენ ოქმს.

---

[422] იქვე: მუხლი 24

[423] იქვე: მუხლი 25

დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს არ მიიღოს ისეთი წერილობითი მტკიცებულება, რომელიც მომჩივნის მიზეზით არ იქნა წარდგენილი საგადასახადო ორგანოსათვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებამდე. მომჩივანს ან/და მოპასუხე ორგანოს დავის წარმოებისას არა აქვს უფლება ეჭვქვეშ დააყენოს ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელზეც მანამდე წერილობით ან ქმედებით გამოხატა თანხმობა. ერთსა და იმავე საკითხზე სხვადასხვა ექსპერტიზის შედეგების წარდგენის შემთხვევაში, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია იხელმძღვანელოს მხოლოდ იმ ექსპერტიზის შედეგით, რომელიც მეტი სიზუსტით ასახავს საჩივრის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებულ საკითხებს. დავის განმხილველ ორგანოს, იმ საკითხების შესაფასებლად, რომელიც მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას, უფლება აქვს ზეპირ განხილვაზე მოიწვიოს ექსპერტი შუამდგომლობით მოითხოვოს ექსპერტის აცილება. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ დაუშვებელია დაინტერესებული მხარე ექსპერტად დაშვება.[424]

დამატებითი ფაქტობრივი ან სამართლებრივი გარემოების დადგენის მიზნით საჩივრის განხილვის შეჩერებისას დავის განმხილველი ორგანო წარუდგენს კითხვარს შესაბამის მხარეს ან მესამე პირს. საჩივრის განხილვის შეჩერების შესახებ გადაწყვეტილებაში აისახება განხილვის შეჩერების მიზეზები. მხარეებისაგან ან მესამე პირისაგან ინფორმაციის მოთხოვნისას გადაწყვეტილებაში მაქსიმალური სიზუსტით აისახება მოთხოვნილი ინფორმაციის შინაარსი ან/და საჭირო მტკიცებულებათა სახეობა. დავის ფარგლებში მომჩივნის მიმართ ახალი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლების აღმოჩენის მიუხედავად, დავის განმხილველი ორგანო მსჯელობს მხოლოდ გასაჩივრებული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში. დავის ფარგლებში დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება, გარდა საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული შემთხვევისა, არ დაიშვება. [425]

საჩივრების გაერთიანება და გამოყოფა მომჩივნის მოტივირებული შუამდგომლობის საფუძველზე ან დავის განმხილველი ორგანოს ინიციატივით დასაშვებია ერთი და იმავე პირის მიერ წარდგენილი სხვადასხვა საჩივრის გაერთიანება, თუ ასეთ გაერთიანებას შედეგად მოჰყვება დავის უფრო სწრაფად და სწორად განხილვა. ამასთან, რამდენიმე პირის მიერ გაერთიანებული

---

[424] იქვე

[425] იქვე: მუხლი 29

ფორმით წარდგენილი საჩივრის მიღებისას, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია ცალკე წარმოებად გამოყოს თითოეული მომჩივნის საჩივარი.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას გადაწყვეტილებას იღებს დამსწრე წევრების ხმათა უმრავლესობით. ხმათა გაყოფის შემთხვევაში, გადამწყვეტი ხმის უფლებით სარგებლობს სხდომის თავმჯდომარე. ამასთან, დაუშვებელია სხდომაზე დამსწრე წევრის მიერ ხმის მიცემისაგან თავის შეკავება. იმ წევრს, რომელიც არ ეთანხმება დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას, უფლება აქვს წერილობით გამოხატოს განსხვავებული აზრი. განსხვავებული აზრის შემცველი დოკუმენტი წარმოადგენს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ნაწილს, თუმცა არ გააჩნია სავალდებულო ძალა. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.[426]

საგადასახადო დავის განხილვისას აუცილებლად უნდა შევეხოთ მტკიცების ტვირთს, ერთ-ერთ საქმეზე №ბს-137-134 (კ-14) უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მტკიცების ტვირთის გადანაწილების პრობლემა ჯერ კიდევ აქტუალურია, როგორც თეორიული, ასევე, ტექნიკური თვალსაზრისით. მხარეთა შორს მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არამარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.2 მუხლით ადმინისტრაციულ ორგანოს ევალება დაამტკიცოს სწორედ სადავო აქტის სამართლებრივი მხარე, რადგან მატერიალურ-სამართლებრივი კანონმდებლობის მიხედვით მას აქვს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება თავისი გადაწყვეტილება, ყოველგვარი გასაჩივრების პრეზუმფციის გარეშეც, მიიღოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად, ამდენად სავსებით ლოგიკურია მტკიცების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე დაკისრება.[427]

საგადასახადო ორგანო დავის განხილვისას იღებს ორი სახის გადაწყვეტილებას: შუალედურს, რომელიც ცალკე არ საჩივრდება და უნდა გასაჩივ-

---

[426] იქვე

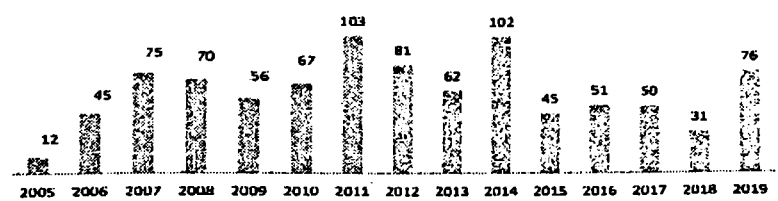
[427] უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-137-134 (კ-14)

რდეს საბოლოო გადაწყვეტილებასთან ერთად და საბოლოო გადაწყვეტილებას. შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივანისათვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.[428]

აუცილებლად უნდა ვახსენოთ ის ფაქტიც, რომ დავების საბჭოში თანდათანობით გაიზარდა გადასახადის გადამხდელთა მიმართვიანობა, სტატისტიკურად 2019 წლის მონაცემებით აღნიშნული გამოიხატება შემდეგნაირად:



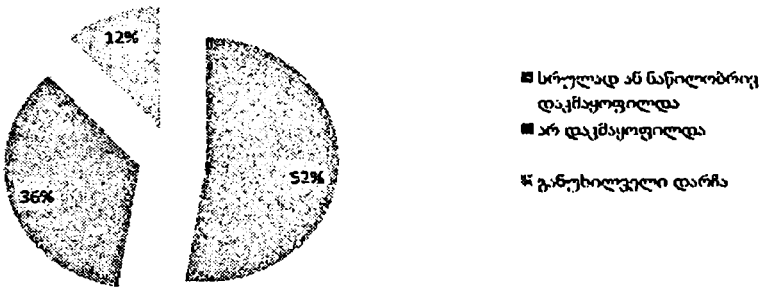
საანგარიშო პერიოდში გაიმართა დავების განხილვის საბჭოს 76 სხდომა.

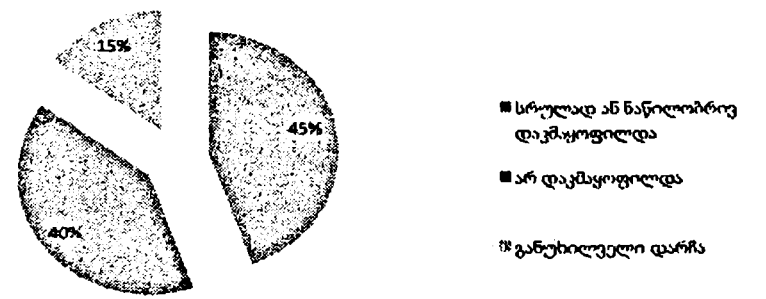


მიღებული გადაწყვეტილებებით სრულად და ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 1367 საჩივარი, 936 მომჩივანს უარი ეთქვა, ხოლო 303 საჩივარი განუ-

[428] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/20210, მუხლი 302 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.01.2021]

ხილველი დარჩა მომჩივნის მიერ სხვადასხვა პროცედურული მოთხოვნის დარღვევის ან დავის შეწყვეტის გამო.[429]





[430]

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვის დადებით მხარეებში მიზანშეწონილია თუკი გამოვყოფთ:

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განხილვა უფასოა, რაც ხელს უწყობს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტი დანახარჯების (სახელ-

[429] სტატისტიკური ანგარიში დავების განხილვის საბჭოს აპარატი, თბილისი, 2019, გვ. 3 https://bit.ly/3FnHzOI [28.08.2021]

[430] იქვე

მწიფო ბაჟის) გარეშე შეძლოს საკუთარი ინტერესების დაცვა, საგადასახადო დავის განხილვა ხორციელდება სპეციალური ცოდნის მქონე პირების მიერ, რაც განაპირობებს მომჩივნის მიერ წარდგენილი არგუმენტაციის შესწავლის მაღალ სტანდარტს. საჩივრის განხილვის ვადა ობიექტურად არის განსაზღვრული და შესაძლებლობას აძლევს გადასახადის გადამხდელს დროულად მიიღოს გადაწყვეტილება მის მიერ წარდგენილ საკითხზე.

აქვე, აუცილებელია აღვნიშნოთ საგადასახადო ორგანოში დავის განხილვის ის უარყოფითი მხარეებიც, რომელიც რიგ შემთხვევაში ახასიათებს მას.

დავების განხილვის პერიოდში, იმისათვის რომ გადასახადის გადამხდელის ქონება და საბანკო ანგარიშები არ იქნეს დაყადაღებული გადამხდელი ვალდებულია წარადგინოს საბანკო გარანტია, დაზღვევის პოლისი ან თავდებობის ხელშეკრულება, რაც დაკავშირებულია დამატებით ხარჯებთან.[431]

დავის განმხილველი ორგანოს მუშაობის ეფექტურობა დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელ პირებზე, ვინაიდან, განსახილველ საკითხებზე გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანო.

4.2. საგადასახადო დავის განხილვა სასამართლო სისტემაში

საქართველოს საგადასახადო სისტემა საგადასახადო დავის წარმოების რამდენიმე ფორმას ითვალისწინებს, მაგრამ გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის დავის განხილვის ყველაზე ეფექტურ და ქმედით მექანიზმად სასამართლო გვევლინება. გადასახადის გადამხდელის ზემოაღნიშნული უფლება, საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლითაა განმტკიცებული „ყოველ ადამიანს უფლება აქვს თავის უფლებათა და თავისუფლებათა დასაცავად მიმართოს სასამართლოს".[432]

საერთო სასამართლოების სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა მიმდინარეობს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობის საფუძველზე. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი განსაზ-

---

431 საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ. 12

432 გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო" თბილისი, 2013, გვ. 109

ღვრავს საქართველოს საერთო სასამართლოების მიერ ადმინისტრაციული საქმეების განხილვისა და გადაწყვეტის საპროცესო წესებს. ამასთან, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი, თუ სასკ-ით სხვა რამ არ არის დადგენილი.[433]

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-13² მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის განხილვის ვადა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სასარჩელო განცხადების წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს, ხოლო თუ განსახილველი საქმე განსაკუთრებული სირთულით გამოირჩევა, განმხილველი სასამართლოს გადაწყვეტილებით ეს ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 2 თვისა. ამასთან, სააპელაციო სასამართლოში დავის განხილვის ვადა სააპელაციო საჩივრის წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ შეიძლება აღემატებოდეს 2 თვეს.[434]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავებზე სასამართლო ვალდებულია გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის გამოცხადებიდან 10 დღის ვადაში მოამზადოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება მხარეებისთვის გადასაცემად.

ყოველგვარი გადაჭარბების გარეშე შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო დავები სასამართლო საქმეების ერთ-ერთი მრავალრიცხოვანი და რთული კატეგორიაა. საგადასახადო დავის მონაწილე მხარის წარმომადგენელს არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემური ცოდნა, არამედ პროცესუალური საქმიანობის კარგი პრაქტიკული უნარებიც მოეთხოვება.[435]

საგადასახადო დავის განხილვა იწყება სარჩელის პირველი ინსტანციის - საქალაქო (რაიონულ) სასამართლოში წარდგენით. სარჩელი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, როგორც წესი, ნაბეჭდი სახით. ამასთან, სარჩელი უნდა პასუხობდეს საქართველო სამოქალაქო კოდექსით (შემდგომში - სსსკ-ი) დადგენილ მოთხოვნებს და საქართველოს იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს მიერ დამტკიცებული ფორმის ნიმუშს და შედგენილი უნდა იყოს

---

[433] საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, 25/06/1999 https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=38 [29.08.2021]

[434] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 333

[435] იქვე

ამ ნიმუშში მითითებული წესების დაცვით. სარჩელში სრულყოფილად და თანმიმდევრობით უნდა იყოს ასახული მოსარჩელის მოსაზრებები საქმის თითოეულ ფაქტობრივ გარემოებასა და მტკიცებულებასთან დაკავშირებით.[436] სარჩელს უნდა დაერთოს წარმომადგენლის უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი, თუ სარჩელი სასამართლოში შეაქვს წარმომადგენელს, ასევე სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი (დედანი), თან უნდა ერთვოდეს სარჩელში მითითებული ყველა მტკიცებულება. თუ მოსარჩელეს საპატიო მიზეზით არ შეუძლია სარჩელთან ერთად მტკიცებულებათა წარდგენა, იგი ვალდებულია, ამის შესახებ მიუთითოს სარჩელში. მოსარჩელე უფლებამოსილია, მტკიცებულებათა წარდგენისათვის მოითხოვოს გონივრული ვადა. სასამართლოს უნდა წარედგინოს სარჩელისა და თანდართული დოკუმენტების იმდენი ასლი, რამდენიც მოპასუხეა.[437]

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით, მოითხოვოს საგადასახადო ორგანოს მიერ ქმედების განხორციელება ან ასეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავება, თუ საგადასახადო ორგანოების მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან რაიმე მოქმედებისაგან თავის შეკავება პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს გადასახადის გადამხდელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს.

მოსარჩელე, მისი წარმომადგენელი ვალდებულია, ზუსტად მიუთითოს სარჩელში საკუთარი, მოპასუხის, მოწმის, ასევე სხდომაზე მოსაწვევი სხვა პირის მისამართები. სარჩელს ხელს აწერს მოსარჩელე ან მისი უფლებამოსილი წარმომადგენელი.[438] სარჩელის (განცხადების) სასამართლოში შეტანისას სასამართლოს კანცელარია ახდენს სარჩელის (განცხადების) რეგისტრაციას, თუ იგი აკმაყოფილებს სსსკ-ის 183-ე მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისას, განსხვავებით სამოქალაქო სამართალწარმოებისაგან სასამართლოს კანცელარია არ ამოწმებს სარჩელის ფორმალურ გამართულობას. ის მხოლოდ არეგისტრირებს სარჩელს და სარჩელის ფორმალურ გამართულობას სასამართლო ამოწმებს. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში მოსარჩე-

---

[436] კოპალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ., ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო თბილისი, 2008. გვ. 296

[437] იქვე

[438] საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, 14/11/1997, მუხლი 178 https://matsne.gov.ge/document/view/29962?publication=149 [29.08.2021]

ლეს ასევე, არ უხარვეზდება სარჩელი, თუ წარმოდგენილი არ არის სარჩელის იმდენი ასლი რამდენიც მოსარჩელეა. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, ასევე არ მოქმედებს საქართველოს სსსკ-ის 184-ე მუხლით დადგენილი სარჩელის მოპასუხისათვის მოსარჩელის მიერ ჩაბარების წესი. ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში სასამართლო თვითონ უგზავნის მოპასუხეს სარჩელს თანდართულ მასალებთან ერთად.

სსსკ-ითაა განსაზღვრული სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის საფუძვლები. მოსამართლე სარჩელის ჩაბარებიდან 5 დღის ვადაში არ მიიღებს სარჩელს,[439] თუ: ა) სარჩელი არ ექვემდებარება სასამართლო უწყებას; ბ) არსებობს სასამართლოს გადაწყვეტილება ან განჩინება მოსარჩელის მიერ სარჩელზე უარის თქმის, მოპასუხის მიერ სარჩელის ცნობის ან მხარეთა მორიგების დამტკიცების შესახებ; გ) ამ ან სხვა სასამართლოს წარმოებაშია საქმე დავაზე იმავე მხარეებს შორის, იმავე საგანზე და იმავე საფუძვლით; ე) საქმე ამ სასამართლოს განსჯადი არ არის; ზ) დაინტერესებული პირის სახელით სარჩელი შეიტანა პირმა, რომელსაც არა აქვს უფლებამოსილება საქმის წარმოებაზე; თ) სარჩელი შეტანილია ამ კოდექსის 178-ე მუხლში (გარდა იმავე მუხლის პირველი ნაწილის „თ“ და „ი“ ქვეპუნქტებისა და მე-3 ნაწილისა, თუ მოსარჩელეს მითითებული აქვს მტკიცებულებათა წარუდგენლობის საპატიო მიზეზი) მითითებული პირობების დარღვევით ან/და არ არსებობს მოსარჩელის სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლების, მისი გადახდის გადავადების ან მისი ოდენობის შემცირების საფუძველი. ამასთან, ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ე“, „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საფუძვლებით მოსამართლის მიერ სარჩელის მიღებაზე უარის თქმა ხელს არ უშლის პირს, განმეორებით მიმართოს სასამართლოს იმავე სარჩელით, თუ აცილებული იქნება დაშვებული დარღვევა.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე დავებზე პირველი ინსტანციის სასამართლოში სახელმწიფო ბაჟის ოდენობა შეადგენს დავის საგნის 3 პროცენტს, მაგრამ არანაკლებ 100 ლარისა, სააპელაციოში 4% მაგრამ არანაკლებ 150 ლარისა, ხოლო საკასაციო სასამართლოში 5% მაგრამ არანაკლებ 300 ლარისა.[440] ხოლო, თუ დავა არაქონებრივი ხასიათისაა 100 ლარს. იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ სარჩელი არ აკმაყოფილებდა სსსკ-ით დადგენილ ფორმალურ მოთხოვნებს მოსამართლე გამოი-

[439] იქვე

[440] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 300 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.08.2021]

ტანს ხარვეზის დადგენის შესახებ განჩინებას, რომლითაც განუსაზღვრავს გონივრულ ვადას ხარვეზის შესავსებად. თუ მოსარჩელე დადგენილ ვადაში ვერ ახერხებს ხარვეზის შევსებას, მას შეუძლია მიმართოს სასამართლოს ხარვეზის შესავსებად დადგენილი ვადის გაგრძელების თხოვნით. შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში სასამართლო მოსარჩელეს გაუგრძელებს ხარვეზის შესავსებად დადგენილ საპროცესო ვადას. აღსანიშნავია რომ სასამართლოს თავისი ინიციატივითაც შეუძლია გაუგრძელოს მოსარჩელეს ხარვეზის შესავსებად დადგენილი საპროცესო ვადა. იმ შემთხვევაში, თუ განჩინებაში მითითებულ ვადაში მოსარჩელე არ შეავსებს ხარვეზს მოსამართლე გამოიტანს დასაბუთებულ განჩინებას სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის შესახებ.[441] სასარჩელო უფლებამოსილება სასამართლოსთვის მიმართვის გადამწყვეტ ფილტრს წარმოადგენს. ეს ფილტრი როგორ განისაზღვრება, ამას თითოეული მართლწესრიგი ადმინისტრაციული სასამართლოს ფუნქციით ადგენს. განსაკუთრებით გერმანულ სამართალში დამკვიდრებული „სუბიექტის“ კონცეფცია ამბობს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების საქმიანობის კანონიერების შემოწმება დასაშვებია მხოლოდ პირის სუბიექტური უფლების დაცვის კუთხით. ფრანგული სამართლის „ობიექტის“ კონცეფცია, კი კანონიერების შემოწმებას ინდივიდუალური უფლების დარღვევის ფაქტს არ უკავშირებს და ცდება მის ფარგლებს[442]. საქართველოში არჩეულ იქნა გერმანული მოდელი, თუმცა ერთი განსაკუთრებულობით, უფლების დაცვის ნორმის თეორიის გაფართოებით. მოსარჩელემ უნდა მიუთითოს მისი პირდაპირი და უშუალო უფლების ან კანონიერი ინტერესის დარღვევა. მაგალითად, აქ ექცევა ასევე ისეთი შემთხვევები, რომელშიც ბევრი ადამიანი დაზარალდება და თუ მათ ინდივიდუალურად მიადგათ ზიანი. ასევე გათვალისწინებულია, რომ ადმინისტრაციული აქტი შეიძლება გაუქმდეს, თუ აქტი გამოცემულია არასაკმარისი გამოკვლევისა და შეფასების საფუძველზე.[443]

თუ სარჩელის მიღებაზე უარის თქმა მოტივირებულია იმით, რომ ეს სარჩელი ამ სასამართლოს განსჯადი არ არის, მოსამართლე ვალდებულია მიუთითოს თავის განჩინებაში, თუ რომელ სასამართლოს მიმართოს მოსარ-

---

[441] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ. 12

[442] ვინტერი გ., ადმინისტრაციული სამართლის განვითარება და სამართლებრივი კონსულტაცია საქართველოს, როგორც გარდამავალი ქვეყნის მაგალითზე, სტატიათა კრებული, „ადმინისტრაციული სამართალი“ 1/2013, თბილისი, გვ. 88

[443] იქვე

ჩელემ. ხოლო, თუ სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის საფუძველია სარჩელის ფორმალური გაუმართავობა განჩინებაში უნდა მიეთითოს აგრეთვე, თუ როგორ უნდა იქნეს აცილებული საქმის აღძვრის დამაბრკოლებელი გარემოება. სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის შესახებ მოსამართლის განჩინება ჩაბარდება მოსარჩელეს, რომელსაც იმავდროულად უბრუნდება მის მიერ შეტანილი დოკუმენტები. თუ სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის საფუძველი გამოვლინდება ამ სარჩელის წარმოებაში მიღების შემდეგ, მაშინ იმის მიხედვით, თუ როგორია ეს საფუძველი, სასამართლო შეწყვეტს საქმის წარმოებას ან სარჩელს განუხილველად დატოვებს. მთავარი სხდომის დანიშვნამდე სარჩელის განუხილველად დატოვების შემთხვევაში მოსარჩელეს დაუბრუნდება მის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 70 პროცენტი, ხოლო საქმის მთავარ სხდომაზე განხილვისას სარჩელის განუხილველად დატოვების შემთხვევაში სახელმწიფო ბაჟი მოსარჩელეს არ დაუბრუნდება. სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის შესახებ განჩინებაზე შეიძლება კერძო საჩივრის შეტანა[444].

ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, მოსარჩელემ განცხადებით უნდა მიმართოს სასამართლოს სარჩელისა და თანდართული მასალების დედნების დასაბრუნებლად. სარჩელის მიღებაზე უარის თქმა სარჩელისა და თანდართული დოკუმენტების დედნების მოსარჩელისათვის ავტომატურ დაბრუნებას არ იწვევს. იმ შემთხვევაში, თუ სარჩელი აკმაყოფილებს სსსკ-ით დადგენილ ფორმალურ მოთხოვნებს, სასამართლო გამოიტანს განჩინებას სარჩელის წარმოებაში მიღების შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე სასამართლო დავის საგანი შეიძლება გახდეს საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება, რისი უფლებაც გადასახადის გადამხდელს ცალსახად გააჩნია. საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად კი „სახელმწიფო ორგანოთა და მოსამსახურეთაგან უკანონოდ მიყენებული ზარალის სასამართლო წესით სრული ანაზღაურება სახელმწიფო სახსრებიდან ყველასათვის გარანტირებულია.

გადასახადის გადამხდელს ასევე უფლება აქვს, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით, მოითხოვოს საქართველოს მთავრობის

---

[444] საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, 14/11/1997, მუხლი 187 https://matsne.gov.ge/document/view/29962?publication=149 [29.08.2021]

ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ, საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით, მიღებული ან გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების ბათილად ცნობა ან ძალადაკარგულად გამოცხადება, თუ მთლიანად აქტი ან მისი ნაწილი ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის დებულებებს და პირდაპირ და უშუალო ზიანს აყენებს გადასახადის გადამხდელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავენ მის უფლებას. გადასახადის გადამხდელმა კანონქვემდებარე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების მოთხოვნით სარჩელი სასამართლოს უნდა წარუდგინოს ზიანის მიყენებიდან 3 თვის ვადაში.[445]

სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე,[446] მიუხედავად იმისა, აღნიშნული გადაწყვეტილება შესულია თუ არა კანონიერ ძალაში, ამდენად, საქალაქო სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანის შემდეგ, მიუხედავად იმისა, გადასახადის გადამხდელი აგრძელებს თუ არა დავას ზემდგომი ინსტანციის სასამართლოში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ამ გადაწყვეტილებათა ფარგლებში განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები (საგადასახადო გირავნობა, იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება და მათი რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე, საინკასაციო დავალების წარდგენა და სხვა. [447]

ამის საუკეთესო მაგალითია „ელიტ ელექტრონიქსის“ გახმაურებული საქმე და ამ კომპანიის მიმდინარე დავა შემოსავლების სამსახურთან. „ელიტ ელექტრონიქსს“ 14 მილიონი ლარის ოდენობის საგადასახადო ვალდებულება დაეკისრა. კომპანიის მიერ გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემდეგ ეს თანხა განახევრდა, თუმცა ამის საფუძველი უცნობია. შემდგომ კომპანიამ კვლავ დაბეჯითებით განაცხადა, რომ თავს ვალდებულად თვლიდა, მხოლოდ 120 000 ლარი გადაეხადა, რამაც ვითარება გაართულა. ალბათ უბრალო დამთხვევაა, რომ სა-

---

[445] საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, 23/07/1999, მუხლი 22
https://matsne.gov.ge/document/view/16492?publication=83 [29.08.2021]

[446] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 254
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717 [29.08.2021]

[447] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ. 11

ქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონში ცვლილება, რომლის მიხედვითაც, შემოსავლების სამსახურს ეძლევა უფლება, აპელაციის პროცესის დასრულებამდე ყადაღა დაადოს ბიზნესის საბანკო ანგარიშებს, შეაჩეროს ფულის მიმოქცევა და ამგვარად შეაჩეროს ამა თუ იმ კომპანიის საქმიანობა. კანონში შეტანილი ეს ცვლილება „ელიტ ელექტრონიქსზედაც" გავრცელდა და კომპანია იძულებული გახდა, 34 მაღაზია დაეხურა. [448]

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე დავის საგანი შეიძლება გახდეს აღიარებითი სარჩელი. აღიარებითი სარჩელი[449] წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის არ გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლებების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანია უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარად აღიარება. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემისთანავე ითვლება არარად, თუ: ა) შეუძლებელია მისი გამომცემი ორგანოს დადგენა; ბ) გამოცემულია არაუფლებამოსილი ორგანოს ან არაუფლებამოსილი პირის მიერ; გ) მისი შესრულება შეუძლებელია ფაქტობრივი მიზეზების გამო; დ) მისი შესრულება გამოიწვევს სისხლისსამართლებრივ ან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას. ამასთან, არარა აქტების მიმართ არ ვრცელდება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გასაჩივრებისათვის ამ კოდექსით დადგენილი ვადები და იგი შეიძლება გასაჩივრდეს ნებისმიერ დროს აღიარებითი სარჩელის მაგალითად შეგვიძლია მოვიყვანოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერ პირად აღიარება.[450]

პრაქტიკაში სასამართლო არის ერთადერთი ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია საქმის განხილვისას განმარტოს და განაზოგადოს კანონის ანდა კანონქვემდებარე ნორმატიული ქტის ნორმა შეისწავლოს მისი ლოგიკური მნიშვნელობა და მიუხედავად ნორმის ბუნდოვანებისა და ორაზროვნებისა მოახდინოს მისი ინტერპრეტაცია და დანერგოს ამ ნორმის პრაქტიკული გამოყენების სწორი გზა.

სასამართლო აგრეთვე, უფლებამოსილია იმსჯელოს ამა თუ იმ ნორმის

---

[448] საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, კვლევა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა- საქართველო, თბილისი, 2010, გვ. 6

[449] საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, 23/07/1999, მუხლი 26 https://matsne.gov.ge/document/view/16492?publication=83 [29.08.2021]

[450] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2021, მუხლი 246 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.08.2021]

კონსტიტუციურობაზე; თუ კონკრეტული საქმის განხილვისას დაასკვნის, რომ არსებობს საკმარისი საფუძველი, გამოსაყენებელი ნორმის მთლიანად ან ნაწილობრივ არაკონსტიტუციურად მიჩნევისა, მას შეუძლია შეაჩეროს საქმე და ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხი განსახილველად გადასცეს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ითქვას, რომ სასამართლოს ფუნქცია პრაქტიკაში არის არა მხოლოდ მართლმსაჯულების განხორციელება, არამედ საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების ბუნდოვანი თუ ორაზროვანი ნორმების ლოგიკური და სამართლიანი განმარტება; ასევე, ადმინისტრაციულ ორგანოებსა და კერძო პირებს შორის უფლებრივი თანაფარდობის შენარჩუნება.[451]

საგადასახადო დავის სასამართლო სისტემაში განხილვის შემთხვევაშიც უნდა გამოვყოთ დადებითი და უარყოფითი მხარეები:

- დადებითი მხარეებია:
  - საგადასახადო დავას განიხილავს დამოუკიდებელი ორგანო, რაც არსებითად ზრდის საქმის ობიექტურად და მიუკერძოებლად განხილვის ხარისხს;
  - ადმინისტრაციულ ორგანოში საჩივრის განხილვისაგან განსხვავებით, სასამართლოში საქმის განხილვისას პროცესის მხარეებს გააჩნიათ ბევრად უფრო მეტი საკანონმდებლო ბერკეტები საკუთარი სიმართლის დასადასტურებლად, (მაგალითად, ექსპერტის, სპეციალისტის, მოწმის მოწვევის შესაძლებლობა, ექსპერტიზის ჩატარება) და სხვა.[452]
- უარყოფითი მხარეებია:
  - სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვის ფაქტობრივი ვადის ხანგრძლივობის გამო გადასახადის გადამხდელი ხშირ შემთხვევებში უარს ამბობს სასამართლოში გასაჩივრებაზე და მიუხედავად იმისა, ეთანხმება თუ არა დარიცხვას, იხდის გადასახადს ან ცდილობს საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებას.
  - პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განახორ-

---

[451] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ.115

[452] იქვე

ციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რამაც რიგ შემთხვევებში შესაძლებელია გამოიწვიოს გადამხდელის საქმიანობის შეჩერება, ხოლო რიგ შემთხვევაში გაკოტრებაც.

- სასამართლოში საგადასახადო დავის განხილვისას გარკვეული საკითხების მიმართ მოსამართლეს შესაძლებელია არ გააჩნდეს საგადასახადო კანონმდებლობისათვის საჭირო სპეციალური ცოდნა, რამაც ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია გამოიწვიოს არასწორი ან არასაკმარისად დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება.[453]

4.3. საგადასახადო დავის გამომწვევი ფაქტორები

4.3.1. საკანონმდებლო ხარვეზები

როგორც გამოიკვეთა საგადასახადო დავის გამომწვევი არაერთი მიზეზი არსებობს, რომელიც ორ კატეგორიად შეგვიძლია დავყოთ: საკანონმდებლო ხარვეზები და ადმინისტრირების ხარვეზები.

რაც შეეხება უშუალოდ საკანონმდებლო ხარვეზებს, იგი საკმაოდ ვრცელ ჩამონათვალს მოიცავს, კერძოდ:

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობს მრავალი ისეთი ნორმა, რომელიც საკმაოდ რთული, ბუნდოვანი და ორაზროვანია. კანონმდებლობის შინაარსი უმეტესწილად არ არის მკაფიო და მარტივად აღსაქმელი. ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსსა და კანონქვემდებარე აქტებში ხშირად გვხვდება რთული და გაუგებარი დებულებები, რომელიც თავის მხრივ შესაძლებელია სუბიექტურად აღიქვას საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელმა და ასევე გადასახადის გადამხდელმა. ამიტომაც ვდგებით იმ რეალობის წინაშე, როდესაც საგადასახადო ნორმების რთული კონსტრუქციის შედეგად გადასახადის გადამხდელს უჭირს ნორმის სწორად აღქმა, რაც უმეტეს შემთხვევებში ხდება საგადასახადო დავის გამომწვევი ერთ-ერთი მიზეზი.

აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს განხორციელებული კვლევითი პროექტის „ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემი-

[453] იქვე

სადმი საქართველოში“ ფარგლებში კომპანიების მიერ შემოთავაზებული ცვლილებების სიღრმისეული ანალიზი შემდეგ სურათს აჩვენებს: საგადასახადო კოდექსის გამარტივება ძირითადად გულისხმობს ისეთ ცვლილებებს, როგორიცაა გარდამავალი დებულებების გაუქმება და ორაზროვანი დებულებების გამარტივება. აღნიშნული საკითხის აქტუალობაზე საუბარია ადრე ჩატარებულ კვლევებშიც, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო კოდექსის თითოეულ ძირითად მუხლს ორი ან სამი განსხვავებული ახსნა მოეძებნება, რაც შეცდომების ალბათობას მნიშვნელოვნად ზრდის.[454] მოცემული კვლევის შედეგები ადასტურებს, რომ აღნიშნული საკითხი კვლავ პრობლემად რჩება საქართველოში.[455]

პრობლემურია საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი ცვლილებისა და მათი ხელმისაწვდომობის საკითხი. ასევე, ახალი ნორმების ძალაში შესვლის შემჭიდროვებული ვადები სერიოზულ დაბრკოლებას ქმნის ბიზნეს საქმიანობისთვის. ორგანიზაცია კონსტიტუციის 42-ე მუხლის კვლევის - „ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევის“ - ფარგლებში ექსპერტები აღნიშნავენ, რომ "ვადა უნდა იყოს საკმარისი მეწარმე სუბიექტისთვის, რათა მათ ალღო აუღოს ცვლილებებს, მით უფრო, როდესაც ცვლილებები ხშირი და ბუნდოვანია. ეს იმით არის განპირობებული, რომ ჩვენი კანონმდებლები ზერელედ ეკიდებიან ამ მნიშვნელოვან საკითხს და ხშირად ცვლიან კანონებს.[456]

მნიშვნელოვანი საკითხია, რამდენად ხელმისაწვდომია განხორციელებული ცვლილებები საზოგადოებისათვის. მიზანშეწონილია საგადასახადო ორგანოებმა აიღონ ვალდებულება კანონში განსახორციელებელი ცვლილებების შესახებ გადასახადის გადამხდელთა კონსულტირებაზე. აღნიშნული ხელს შეუწყობს მათ ჩართულობას საგადასახადო კოდექსის განხილვის პროცესში, რაც თავის მხრივ, გარკვეულწილად აღმოფხვრის გადასახადის გადამხდელთა არ ცოდნას ცვლილებებთან მიმართებით.

საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვის პროცესში გადასახადის გადამხდელთა მონაწილეობის აუცილებლობაზე მიუთითებს აშშ-ს საერთა-

---

[454] საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, კვლევა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, თბილისი, 2010, გვ.15

[455] აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს განხორციელებული კვლევითი პროექტი „ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში“ , 10/05/ 2016, თბილისი, გვ. 12

[456] ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, აიიპ -კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, თბილისი, 2012, გვ.8

შორისო განვითარების სააგენტოს განხორციელებული კვლევითი პროექტის „ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში" ფარგლებში გამოვლენილი ფაქტები კერძოდ, კომპანიების აბსოლუტურ უმრავლესობას (95%) ბოლო 2 წლის განმავლობაში მონაწილეობა არ მიუღია საგადასახადო კანონმდებლობის განხილვაში. თავის მხრივ, ის კომპანიები, რომლებიც მონაწილეობდნენ მსგავს პროცესში ძირითადად დიდი ზომის საწარმოებს წარმოადგენენ უმეტესად ვაჭრობის სფეროში. იქმნება შთაბეჭდილება, რომ განხილვაში მონაწილეობაზე მცირე ზომის საწარმოებს ნაკლებად მიუწვდებათ ხელი. თუმცა, აქვე აღსანიშნავია, რომ ეს მდგომარეობა საქართველოსათვის უნიკალურ მოვლენას არ წარმოადგენს. როგორც წესი, მსხვილი ბიზნესი გაცილებით აქტიურადაა ჩართული მსგავს პროცესებში. აღსანიშნავია, რომ ბიზნეს გაერთიანებების წევრობა რაიმე განსაკუთრებულ ეფექტს არ ახდენს კანონმდებლობის განხილვის პროცესში მონაწილეობაზე. კერძოდ, ასოციაციების წევრი 53 კომპანიიდან, მხოლოდ 10-მა განაცხადა, რომ მონაწილეობა მიუღია მსგავს განხილვაში.[457]

როგორც ზემოთ ვახსენეთ, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს 20 დღის ვადაში, აღსანიშნავია, რომ ეს ვადა განსხვავდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრული ვადისგანაც. სზაკი-ის მიხედვით, თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია, ადმინისტრაციული საჩივარი განიხილოს და შესაბამისი გადაწყვეტილება მიიღოს ერთი თვის ვადაში[458] უცნაურია, რომ ესოდენ რთული დავის სახეობისათვის კანონმდებლობა განსაზღვრავს 20-დღიან ვადას, მაგრამ ვადის სიმცირე ტვირთად აწვება საგადასახადო ორგანოს და არა გადასახადის გადამხდელს, ამიტომაც გადასახადის გადახდისა და დავის განხილვის სწორი ადმინისტრირების მიზნებისათვის არ არის უარყოფითი დავის 20-დღიან ვადაში განხილვა. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ამგვარმა ტვირთმა ხელი არ უნდა შეუშალოს საჩივრის ობიექტურად განხილვას და დავის განმხილველი ორგანო ორიენტირებული უნდა იყოს არა მხოლოდ წარმოების ფორმალურ დასრულებაზე, არამედ საქმის შინაარსსა და მის სრულყოფილად შესწავლაზე.

---

[457] აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს განხორციელებული კველევითი პროექტი „ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში" , 10/05 2016, თბილისი, გვ. 14

[458] საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, 23/07/1999, მუხლი 183 https://matsne.gov.ge/document/view/16492?publication=83 [29.08.2021]

4.3.2. ადმინისტრირების ხარვეზები

სახელმწიფოს მიერ დაწესებული საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდები და ფორმები მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ქვეყნაში არსებული ბიზნესგარემოს შეფასებაში. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი ნებისმიერი ქვეყნისათვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს, ვინაიდან უპირველესად მასზეა დამოკიდებული სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება და ქვეყნისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი საკითხების გადაწყვეტისათვის აუცილებელი ფინანსური რესურსებით უზრუნველყოფა.[459] სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული რეგულაციები, მიუხედავად თავისებურებებისა, აგებულია სამართლიანობისა და ეფექტიანობის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებზე. ქვეყანაში საზოგადოებრივ - პოლიტიკური მდგომარეობა და საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემაში ჩამოყალიბებული ტრადიციები სწორედ ის ფაქტორებია, რომლებიც განსაზღვრავენ სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელ დაბეგვრის პოლიტიკას. ნებისმიერ ქვეყანაში საგადასახადო პოლიტიკის შინაარსი და მიზნები განპირობებულია საზოგადოების სოციალურ - ეკონომიკური წყობითა და ხელისუფლებაში მყოფი სოციალური ჯგუფის ინტერესებით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფოსა და მისი შესაბამისი ინსტიტუტების სახით საგადასახადო ადმინისტრირების წარმატებით რეალიზებისათვის ყოველი მთავრობა განსაზღვრავს საგადასახადო პოლიტიკას და შესაბამისი საგადასახადო სისტემის ფორმირებას ახდენს. ამასთან, ცალკე აღებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ფორმირებაში განმსაზღვრელია როგორც შიდა, ისე ქვეყნის გარეთ მიმდინარე ეკონომიკური პროცესები.[460]

ადმინისტრირების ხარვეზად აუცილებლად უნდა მივიჩნიოთ ადმინისტრაციული ორგანოების, კერძოდ კი საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა კომპეტენციის არც თუ ისე მაღალი სტანდარტი. დღევანდელი რეალობით, ვხედავთ, რომ საქმეთა უმეტესობა მზადდება მეტად შაბლონურად და არ ხდება თითოეულ მათგანზე საქმის ყოველმხრივი და ჭირფესვიანი გამოკვლევა.

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ ქვეყნის სწორ განვითარებაში განსაკუთრებული როლი ეკისრება კანონიერ ადმინისტრირებას საგადასახა-

---

[459] ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია, თბილისი, 2014, გვ. 45

[460] იქვე: 111

დო სისტემაში, რამდენადაც იგი პირდაპირ კავშირშია ქვეყნის საფინანსო-ეკონომიკურ მდგრადობასთან, სამეწარმეო აქტივობის ხარისხთან, იმპორტ-ექსპორტის ინტენსიურობასთან, ინოვაციური პროექტების განხორციელებასთან, გადასახადისა გადამხდელთა კულტურის ჩამოყალიბებასთან და სხვა. საგადასახადო ადმინისტრირება მმართველობის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი სფეროა და საგადასახადო სამართალურთიერთობების კვალიფიციური მოწესრიგება უშუალოდ აისახება საზოგადოებაში პოზიტიური ტენდენციების და მმართველობის სისტემის მიმართ ნდობის ატმოსფეროს ჩამოყალიბება-დამკვიდრებაზე.[461]

4.4. საგადასახადო დავების განხილვა აშშ-სა და გერმანიის სასამართლოებში

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო დავების განხილვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკის სტაბილურობისა და მოქალაქეთა უფლებების დაცვის მიზნით, ვინაიდან, განსხვავებით სახელმწიფოს მხრიდან შემოღებული სხვა კატეგორიის რეგულაციებისგან, რომლებიც პირზე მოქმედებს მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევაში, საგადასახადო ვალდებულებები პირის საქმიანობაზე გავლენას ახდენს მისი არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში და პირის შემოსავლების დაბეგვრა წარმოადგენს სახელმწიფოს მხრიდან ერთ-ერთ ყველაზე საგრძნობ და საფრთხილო ჩარევის მექანიზმს.

კონტინენტური ევროპული პრეცედენტული სამართლის ქვეყნების მიერ მართლმსაჯულების სისტემაში შემოღებულ იქნა სპეციალიზებული სასამართლოები და ტრიბუნალები, რომლებიც უშუალოდ განიხილავენ საგადასახდო და ფინანსურ დავებს და სამართლის ამ სფეროში სიღრმისეული ცოდნისა და გამოცდილების დაგროვების მიზნით უზრუნველყოფენ განსახილველ საკითხზე მაქსიმალურად დეტალური და სწორი გადაწყვეტილებების მიღებას[462], მიღებული გადაწყვეტილებების განზოგადებისა და ბუნდოვანი, თუ ორაზროვანი ნორმების ლოგიკური განმარტების გზით სამართლიანი გამოყენების პრაქტიკის დანერგვას საგადასახადო სასამართლოებსა და

[461] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა, საქმე ზე № ბს-226-223 (კ-14) გვ:54

[462] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ. 16

ტრიბუნალებში.[463] საგადასახადო დავის ეფექტურობის განმაპირობებელი საფუძვლების გაანალიზების მიზნის ფარგლებში შესაძლოა განვიხილოთ ამერიკის შეერთებული შტატებისა და გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის საგადასახადო დავის სისტემა.

საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილებათა ანალიზიდან ჩანს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ უგულებელყოფილია ადმინისტრაციული და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების-საგადასახადო დავის განხილვა ადმინისტრაციული საჩივრის საფუძველზე. საქმის გარემოების ობიექტური გამოკვლევა, სამართლებრივი შედარების მოხდენა, კანონიერი გადაწყვეტილების გამოტანა, რაც ასევე ლახავს პირის კანონიერ მოლოდინს, ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოსაგან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების შესახებ, რაც არ შეესაბამება მმართველობის კანონიერების სტანდარტს. უფრო მეტიც, სადავო სამართალურთიერთობაში გამოიკვეთა საგადასახადო მოხელეთა არაკვალიფიციურობა-გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენაში ბრალის დაუმტკიცებლობის ფაქტები, რაც აღნიშნული პიროვნებისთვის კონსტიტუციით გარანტირებული უფლების დარღვევის საბაბი ხდება.[464]

4.4.1. ამერიკის შეერთებული შტატები

აშშ-ში მოქმედებს, სპეციალური საგადასახადო სასამართლო, რომლის წინამორბედი იყო აშშ-ს საგადასახადო აპელაციების საბჭო, რომელიც აშშ-ს კონგრესის მიერ 1924 წელს შეიქმნა. მან 1942 წლამდე იარსება, ხოლო შემდეგ აშშ-ს კონგრესმა დაარსა დამოუკიდებელი ორგანო და დაარქვა მას აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო. საყურადღებოა, რომ 1960 წლამდე აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო რჩებოდა აღმასრულებელი ხელისუფლების შტოს ნაწილად. საგადასახადო დავების განხილვის პროცესუალური წესების შესაბამისად, რომლებიც დადგენილია შიდა შემოსავლების კოდექსის 76-ე თავში, აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოს იურისდიქციას პირველ რიგში, მიეკუთვნება გადამხდელის სარჩელი ინფორმაციის უტყუარობის შესახებ. საგადასა-

---

[463] იქვე: გვ.17

[464] გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებების დაცვის პრობლემური საკითხები საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე, IV საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „თანამედროვე ქართული კანონმდებლობის პრობლემატიკა" პროგრამა, თბილისი, 2016. გვ. 9

ხადო სასამართლოს მოსამართლეები თავს იკავებენ გადაწყვეტილების მიღებისაგან მანამდე, სანამ არ დარწმუნდებიან, რომ გადასახადის გადამხდელმა ამოწურა მის განკარგულებაში არსებული დაცვის ადმინისტრაციული საშუალებები. ზემოაღნიშნული პროცესის შედეგად, საგადასახადო დავის განხილვისას, მხარეები, ხშირ შემთხვევაში, მოსმენის დაწყებამდე მიდიან ურთიერთშეთანხმებამდე. საბოლოოდ, აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოს მოსამართლე სასამართლოში შესული სარჩელის არაუმეტეს 10%-ს განიხილავს. გადასახადების გადამხდელებს, რომელთა სასარგებლოდაც გამოტანილია გადაწყვეტილება აშშ-ს საგადასახადო სამმართველოსთან დავაში უფლება აქვთ სასამართლოს ხარჯების კომპენსაციაზე. ხოლო პირებს, რომლებსაც საგადასახადო სასამართლოს აზრით, საკმაო დასაბუთების გარეშე შეაქვთ სასარჩელო განცხადებები ან შეგნებულად აჭიანურებენ გადასახადის ამღების პროცედურას, შეიძლება დაეკისროთ ჯარიმის გადახდა. ასეთი სახის სანქციები დამატებით სტიმულის როლს თამაშობენ კონფლიქტის ურთიერთმისაღები გადაწყვეტილების მოსაძებნად გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო სამმართველოს შორის, რადგანაც ისინი ზრდიან პოტენციურ საგადასახადო ხარჯებს.[465]

ამერიკის შეერთებულ შტატებში გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აირჩიოს რამდენიმე ორგანო, რომლის საშუალებითაც იგი მიიღებს შესაბამის სამართლებრივ გადაწყვეტილებას, თუმცა კანონმდებლობა ქმნის გარკვეულ საფეხურებს და ზოგიერთ საკითხში ეს ადმინისტრაციული ღონისძიებანი სავალდებულოა.[466] ამასთან, სულ უფრო ხშირად შეინიშნება ტენდენცია იმისა, რომ დავა გადაწყდეს არა სასამართლო წარმოების წესით, არამედ თავად საგადასახადო ორგანოს სისტემაში. საგადასახადო სამსახურები ღიად წაახალისებენ შუამავლობასა და ნებაყოფლობით მაკავშირებელ არბიტრს, ასევე დავის ალტერნატიულ გადაწყვეტის საშუალებებს; საგადასახადო სასამართლოს წესები აგრეთვე წაახალისებს საგადასახადო და მისი განხილვის ალტერნატიულ მეთოდებს. რაც შეეხება დავის გადაწყვეტის ალტერნატიულ მეთოდებს, ამჟამად ამერიკაში აქტიურად გამოიყენება საგადასახადო არბიტრაჟების მექანიზმი. ამერიკელი მეცნიერები განსაკუთრებით მხარს უჭერენ საგადასახადო არბიტრაჟის არსებობის წახალისებას სხვადას-

---

[465]გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტის სამყარო" თბილისი, 2013, გვ.115

[466] Treusch E.P., What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Journal „Tax Lawyer", Vol.55, No.1, 2001-2002, p.83.

ხვა შტატისათვის.[467] საგადასახადო დავების კლასიფიკაციის საფუძველს შეიცავს აშშ-ს შიდა შემოსავლების კოდექსის 76-ე თავი, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო დავის მონაწილეთა უფლებებს და იურისდიქციას, ასევე, რწმუნებულ სასამართლო ორგანოების სამართლებრივ სტატუსს. აშშ-ში საგადასახადო დავები კლასიფიცირდებიან საგადასახადო დავის ინიციატორის კრიტერიუმებით.

ამ შემთხვევაში, გამოიყოფა დავები, რომლებსაც ინიცირებას უკეთებს გადასახადის გადამხდელი და დავები, რომლებსაც ინიცირებას უკეთებს ამერიკის შიდა შემოსავლების სამსახური. დავათა განმხილველი ორგანოების მიხედვით, შეიძლება გამოვყოთ შემდეგი საგადასახადო დავები:

- დავები, რომელთაც განიხილავს აშშ-ის საპრეტენზიო სასამართლო;
- დავები, რომელთაც განიხილავს აშშ-ის საგადასახადო სასამართლო;
- დავები, რომელთაც განიხილავს აშშ-ის რაიონული და საოლქო სასამართლოები.[468]

ამერიკის საგადასახადო სასამართლო შეიქმნა 1924 წელს, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის კომისიის გარდაქმნის შედეგად, რომელიც იყო შიდა შემოსავლების სამსახურის ნაწილი სათათბიროში (საგადასახადო აპელაციებისთვის). აღნიშნული სათათბიროს დაფუძნება, ასევე, მასში ჩადებული სამოქმედო პრინციპები შინაარსობრივად განსხვავდებოდა დღევანდელი საგადასახადო სასამართლოს მიზნებისაგან.[469]

საგადასახადო სასამართლოს მოსამართლის თანამდებობაზე ყოფნა განისაზღვრება 15 წლით. 70 წლის ასაკის მიღწევისას, მოსამართლე უნდა გადადგეს. საგადასახადო სასამართლოს მოსამართლეს ნიშნავს ამერიკის შეერთებული შტატების პრეზიდენტი.

სასამართლოს შემადგენლობაში შედის:

19 ძირითადი მოსამართლე, რომლებიც დანიშნულია აშშ-ის პრეზიდენტის მიერ და დამტკიცებულია სენატის უმრავლესობით. 6 შუამავალი მოსამართლე, 8 უფროსი მოსამართლე ყოფილი ძირითადი მოსამართლეები, რომლებიც გადადგნენ მათი უფლებამოსილების ვადის გასვლის შედეგად ან

---

[467] წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, ჟ. „სამართლის მეთოდები", №1, 2016, თბილისი, გვ. 388

[468] კუპრაშვილი ს., საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე, ჟ. მართლმსაჯულება და კანონი, N1(32), 2012, გვ. 135

[469] The U.S. Tax Court – An historical analaisis. Harold Duboff. Chicago. Ilinois. Comerse Clearins House. 1979. p. 395

შესაბამის ასაკს მიაღწიეს. უფროს მოსამართლეებს ეძლევათ მხოლოდ ცალკეული საქმეების განხილვის უფლება".[470]

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავაზე, რომლის ღირებულებაც არ აღემატება 50 000 აშშ დოლარს, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს, რომ საქმე განიხილოს სასამართლომ „მცირე საგადასახადო საქმეებისათვის განსაზღვრული პროცედურის" მიხედვით. ამ ტიპის პროცედურის დროს სასამართლო საქმე დაჩქარებული წესით განიხილება, თუმცა მიღებული გადაწყვეტილება გასაჩივრებას არ ექვემდებარება და არ ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს.[471]

სამართალწარმოება აშშ-ის საგადასახადო სამართალში ანაწილებს მტკიცებულების ტვირთს მხარეებზე ეს ნიშნავს, რომ მხარე, რომელსაც ეკისრება მტკიცების ტვირთი ვალდებულია წარმოადგინოს საკმარისი მტკიცებულება საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობა-არარსებობის შესახებ. თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს იმ გარემოებების არსებობა, რასაც ეფუძნება მათი მოთხოვნა. საერთო სასამართლოს პრინციპების შესაბამისად, სასამართლოსთვის ნორმას წარმოადგენს არა მარტო კანონმდებელი აქტები (შშკ-ის), ასევე ოფიციალურად გამოქვეყნებული უმაღლესი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილებები და საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილებები. გარდა ამისა, საგადასახადო სასამართლო, როგორც სხვა ამერიკული სასამართლოები უნდა მოქმედებდეს აშშ-ის უმაღლესი სასამართლოს გადაწყვეტილებების შესაბამისად, რომლებიც სამართლებრივი პრაქტიკის პრინციპებს აყალიბებს.[472]

ამერიკის საპრეტენზიო სასამართლო არის სპეციალიზებული სასამართლო, რომელიც განიხილავს მხოლოდ ამერიკის მთავრობის წინააღმდეგ შეტანილ ფულად სარჩელებს. აშშ-ს საპრეტენზიო სასამართლოში განცხადების მიღების წინაპირობაა გადასახადი გადამხდელის მიერ დარიცხული დავალიანების გადახდა. ამასთან, სავალდებულოა საპრეტენზიო სასამართლოსთვის მიმართვამდე გადასახადის გადამხდელმა დაიცვას სასამართლომდელი დავის რეგულირების განაცხადის შეტანის წესი. საპრეტენზიო სასამარ-

---

[470] კუპრაშვილი ს., საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე, ჟ. მართლმსაჯულება და კანონი, N1(32), 2012, გვ.136

[471] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ:20

[472] კუპრაშვილი ს., საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე, ჟ. მართლმსაჯულება და კანონი, N1(32), 2012, გვ.138

თლოს უფლება აქვს განიხილოს მთავრობის ნებისმიერი სარჩელი, ამიტომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ამერიკის საპრეტენზიო სასამართლოში გაასაჩივროს გადასახადი. კონკრეტულად საჩივრდება არა თვით გადასახადი, არამედ მისი დარიცხვის სამართლიანობა. სარჩელის საშუალებით ამერიკის საპრეტენზიო სასამართლო ღებულობს საქმეს განხილვისთვის, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სარჩელის თანხა აღემატება 1000 აშშ დოლარს. საქმე განიხილება 16 მოქმედი მოსამართლისაგან ერთ-ერთის მიერ ან სამი უფროსი მოსამართლის მონაწილეობით.[473] ამდენად, აშშ-ში არსებობს საგადასახადო დავის განხილვის ორი პროცედურა: ადმინისტრაციული, სადაც საგადასახადო დავებს განიხილავს შიდა შემოსავლების სამსახური და სასამართლო, სადაც დავის განმხილველ ორგანოებად გვევლინება საგადასახადო და საპრეტენზიო სასამართლოები.

4.4.2. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა

გერმანიაში საგადასახადო დავების სასამართლო განხილვა რეგულირდება კანონით „საგადასახადო-საფინანსო სასამართლოების შესახებ". თვით კანონის სახელწოდება მიგვანიშნებს იმაზე, რომ გერმანიაში არსებობს სპეციალური სასამართლოები და მოსამართლეები, რომლებიც სასამართლო წესით განიხილავენ საგადასახადო დავებს.[474] გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლო არის გერმანიის კონსტიტუციის 95-ე მუხლის საფუძველზე შექმნილი გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ხუთი უმაღლესი მართლმსაჯულების ორგანოდან ერთ-ერთი, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო და საბაჟო საქმეების განხილვის საბოლოო ინსტანციას.

ასევე, არსებობენ სამხარეო დონეზე პირველი ინსტანციის საგადასახადო-საფინანსო სასამართლოები, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია სასამართლოში სარჩელის შეტანა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ საკითხთან დაკავშირებით არსებობს საფინანსო სასამართლოს აზრით საგადასახადო კანონიერების ნორმა, რომელსაც იყენებენ განსახილველ საქმესთან დაკავშირებით, არ შეესაბამება კონსტიტუციას, მაშინ ეს საქმე გადაეცემა ინტერპელაციის გზით ფედერალურ საკონსტიტუციო სასამართლოს. ხშირად, საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე საფინანსო სასამართლოს განსახილველად

---

[473] იქვე: გვ. 141

[474] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ.113

წარუდგენს საქმეს ევროპულ უმაღლეს სასამართლოს, რომელიც თავის მხრივ იღებს წინასწარ გადაწყვეტილებას, გერმანული სამართლებრივი ნორმების ევროპული თანამეგობრობის კანონიერებასთან შესაბამისობაზე.[475].

გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ნორმების შეფარდებისა და აღსრულების კანონიერების უზრუნველყოფა სამართლის ნორმების ინტერპრეტაციის გზით. გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ფუნქციას წარმოადგენს არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის ინტერპრეტაცია და კანონმდებლობით განუსაზღვრელი ტერმინების განმარტება, არამედ, ასევე კანონმდებლობის განვითარება მისი ლოგიკური მნიშვნელობის დადგენისა და ერთიანი პრეცედენტული პრაქტიკის დანერგვის გზით.[476] გერმანიის ფედერალური სასამართლოს მიერ მართლმსაჯულების განხორციელებისას ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელები აყენებენ საგადასახადო კანონმდებლობის რიგი ნორმების არაკონსტიტუციურობის საკითხს. დავის განხილვისას საგადასახადო კანონმდებლობის კონკრეტული ნორმის გამოვლენის შემთხვევებში სასამართლო ვალდებულია შეაჩეროს საქმის განხილვა და ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხზე გადაწყვეტილება მოითხოვოს ფედერალური საკონსტიტუციო სასამართლოსაგან.[477]

მართლმსაჯულების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფის მიზნით მართლმსაჯულება ხორციელდება მოსამართლეთა დამოუკიდებლობის პრინციპის დაცვით. ამავდროულად, ადმინისტრაციული და მართლმსაჯულების ორგანოების განცალკავებულობა გარკვეულწილად ზღუდავს ფისკალურ მართლმსაჯულებას კანონის შეფარდების შემოწმების ნაწილში. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოები უფლებამოსილნი არიან მიიღონ დისკრეციული გადაწყვეტილება (მაგალითად, ვალდებულია თუ არა დამსაქმებელი დააკავოს გადასახადი თუ დასაქმებული თავად არის ვალდებული გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი მისი დაუკავებლობის შემთხვევაში), ხოლო ფისკალური სასამართლო უფლებამოსილია გადაამოწმოს დისკრეციული გადაწყვეტილების მართლზომიერება. აღნიშნულ ნაწილში, სასამართლოს ფუნქცია არის კონკრეტულ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული

---

[475] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 113

[476] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ. 23

[477] იქვე

დისკრეციული გადაწყვეტილების კანონიერების და არა მიზანშეწონილობის დადგენა.[478]

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მიზანშეწონილია საქართველოს საკასაციო სასამართლოს განმარტება ერთ-ერთ საქმეზე ბს-421-410 (კ-13), კერძოდ, „ეროვნულმა სასამართლოებმა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების კანონიერებაზე მსჯელობისას უნდა გამოიკვლიონ, თუ რამდენად დაუსაბუთებელია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილება, რაც თავის მხრივ, უნდა ეფუძნებოდეს საქმეზე ფაქტების ობიექტურ გამოკვლევა-დადგენა შეფასებას. სასამართლო ამოწმებს არა შერჩეული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობას, არამედ მის კანონიერება-დასაბუთებულობას, ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა დაასაბუთოს რომ მიღებული გადაწყვტილება ყველაზე მისაღები, ოპტიმალური იყო არსებული შესაძლებლობიდან და არა თავად განსაზღვრონ ორგანოს რამდენიმე ალტერნატიული ღონისძიებიდან რომელი უნდა გამოიყენოს. სასამართლო ამოწმებს არა შერჩეული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობას, არამედ მის კანონიერებას-დასაბუთებულობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო კონტროლი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებაზე ვრცელდება იმ მასშტაბით, რომ სასამართლომ უნდა შეაფასოს სადავო გადაწვეტილებაში გამოყენებულია თუ არა გამოყენებული ღონისძიების ყველაზე მისაღები ხასიათი შესაძლო ალტერნატიულ ღონისძიებებთან შედარებით.[479]

გერმანიის ფედერალური ფისკალური სასამართლოს ორგანიზაცია 3 სახეობად იყოფა: 1. სენატები, 2. დიდი პალატა, 3. უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებული სენატი. ფედერალურ ფისკალურ სასამართლოში დღეის მდგომარეობით ფუნქციონირებს 11 სენატი. თითოეულ სენატს ჰყავს თავმჯდომარე და 4-5 მოსამართლე. ფედერალური ფისკალური სასამართლო შედგება 60 მოსამართლისაგან. დიდი პალატა როგორც პრეცენდეტულ, ისე სამართლებრივ საკითხებზე სენატების შეხედულებები შესაძლებელია გაიყოს: უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებული სენატი, იმ შემთხვევაში, თუ ფედერალური ფისკალური სასამართლოს

---

[478] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და სამუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ.25

[479] საკასაციო სასამართლოს განმარტება საქმეზე ბს-421-410 (კ-13), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახდო დავები, თბილისი, 2015, გვ. 45

სენატი აპირებს გადაუხვიეს სხვა უზენაესი ფედერალური სასამართლოს გადაწყვეტილებით განმარტებულ საკითხს, მართლმსაჯულების ერთიანი მიდგომის და კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შენარჩუნების აუცილებლობის გამო, საკითხი განიხილება უზენაესი ფედერალური სასამართლოების გაერთიანებულ სენატზე.[480]

[480] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012, გვ.27

5.1. მედიაციის არსი და მნიშვნელობა

დავების მორიგებით დამთავრების პრიორიტეტულობაზე ჯერ კიდევ მე-19 საუკუნეში დიდი ქართველი მწერალი, „ერის მამად“ წოდებული, განათლებით იურისტი ილია ჭავჭავაძე საუბრობდა. 1886 წლის 19 აპრილს გაზეთ „ივერიაში“ გამოქვეყნებულ სტატიაში - „მომრიგებელი სასამართლოების შესახებ“ ილია წერდა: „ხალხს სწრაფი და მარტივი, უფორმალო სამართალი სჭირია, დარღვეულ უფლებათა მსწრაფლ აღდგინება უნდა.“ ფაქტობრივად, ამ წინადადებებში აყალიბებს ილია ჭავჭავაძე, რომ აუცილებელია პრიორიტეტი მიენიჭოს დავის დროულად და ეფექტიანად გადაწყვეტას მორიგების გზით[481] ადამიანთა შორის წარმოშობილი დავის გადაწყვეტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი და ამავე დროს, უძველესი ხერხი მედიაციაა[482]. შესაბამისად ეს ტერმინი არც ქართული სასამართლოსათვის არ არის უცხო. ბჭე, მორევი, სჯულის კაცი- სწორედ ამ და სხვა რამდენიმე ტერმინით მოიხსენიებოდა მომრიგებლის, მედიატორის, შუამავლის ინსტიტუტი საქართველოში.[483]

მედიაციის ცნებას ხშირად გაურკვეველს და ბუნდოვანს უწოდებენ, ამასთან, ქართველ თუ უცხოელ მეცნიერთა ნაშრომები მედიაციის სხვადასხვაგვარ განმარტებას გვაძლევს, თუმცა, ყოველი მათგანი ცალსახად განმარტავს, რომ მედიაცია დავის გადაწყვეტის ერთ-ერთი მეთოდია, რომელიც ხშირად იწოდება, როგორც „დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა“.[484]

Alternative DisputeResolution (ADR) ანუ დავის გადაწყვეტის მექანიზმი, რომლის გამოყენებისას დავის გადაწყვეტა არ ხდება ეროვნული სასამართლოს მეშვეობით. ასეთ შემთხვევაში, დავა განიხილება და წყდება მხარეთა შეთანხმების შესაბამისად, დავის გადაწყვეტის ისეთი საშუალების გამოყენებით, როგორიც არის არბიტრაჟი, მედიაცია, კონსილიაცია ან დავის განხილვის სხვა არასა-

---

[481] მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება კონფერენციის მასალები, თბილისი.,2017, გვ. 63 https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/16807882227 [29.08.2021]

[482] ტაკაშვილი ს., სანოტარო მედიაციის ჩამოყალიბებისა და განვითარების ტენდენციები საქართველოში, ჟ. დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა წელიწდეული, თბილისი, 2012, გვ. 77

[483] ტყემალაძე ს., მედიაცია საქართველოში: ტრადიციიდან თანამედროვეობამდე, კვლევა, თბილისი, 2016, გვ.12

[484] Butler V.F., Mediation: Essentials and Expectations, Dorrance Publishing Co., Inc., Pittsburgh, Pennsylvania, 2004, p. 2

სამართლო მექანიზმით.[485] მედიაცია მომდინარეობს ლათინური ზედსართავისაგან, რაც ორ თვალსაზრისს ან ორ მხარეს შორის შუალედური პოზიციის დაკავებას, შუალედური გამოსავლის შეთავაზებას, ნეიტრალურად და მიუკერძოებლად მოქმედებას ნიშნავს.[486] ამასთანავე, მედიაცია სამართლის ლექსიკონებში განმარტებულია როგორც: მესამე სახელმწიფოს შუამდგომლობა სხვა სახელმწიფოებს შორის საერთაშორისო დავაში.[487]

დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა უბრალო მეთოდი არ არის. პირიქით, მედიაციას თვითონ აქვს მიზნის მიღწევისთვის აუცილებელი მეთოდები. მას ხშირად ახასიათებენ როგორც კონფლიქტების მენეჯმენტისა და მხარეთა მიერ ვალდებულებების შესრულების მონიტორინგის საუკეთესო შესაძლებლობას.[488]

დღეს ევროპის ქვეყნებსა და ამერიკის შეერთებულ შტატებში სამოქალაქო დავების დიდი ნაწილი სწორედ მედიაციის მეშვეობით წყდება. აღსანიშნავია, რომ თანამედროვე საქართველოშიც შეიმჩნევა ამ მხრივ გარკვეული ძვრები და იმ ისტორიული წარსულის აღდგენა, რომლითაც ასე მდიდარია ქართული კულტურა. მაგალითისათვის შეიძლება დასახელდეს 2010 წლის 1 იანვრიდან არბიტრაჟის შესახებ ახალი კანონის ამოქმედება, რომელიც მცირე მნიშვნელობის ხარვეზების მიუხედავად, ძირითადად შეესაბამება ამ სფეროში საყოველთაოდ აღიარებულ საერთაშორისო სტანდარტებს და 2011 წლის 20 დეკემბერს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსში შეტანილი ცვლილებები, რომლითაც შემოღებულ იქნა სასამართლო მედიაცია.[489]

საქართველოში მედიაციის განვითარების ეტაპზე პირველი კანონმდებლობით რეგულირებული ორგანო საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - ჯანმრთელობის დაზღვევის მედიაციის სამსახური 2010 წლის 7 ივნისს დაარსდა, თუმცა, პრეზიდენტის 2011 წლის №790 ბრძანებულებით გაუქმდა, მის უფლებამონაცვლედ კი დაგვრჩა საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირი - სამე-

---

[485] ჭანტურია ლ., არბიტრაჟის განმარტებითი ლექსიკონი, UNDP Georgia, თბილისი, 2016, გვ. 12

[486] ქურდაძე შ., ხუნაშვილი ნ., საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო სამართალი, თბილისი, 2012, გვ.415

[487] მურღულია ვ., სანოტარო მედიაცია, თბილისი, 2016, გვ.4

[488] ფიცხელაური ნ., ქართული საარბიტრაჟო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციის პრობლემები ევროკავშირის ქვეყნებისა და საერთაშორისო კანონმდებლობებთან, სადისერტაციო ნაშრომი, 2015, გვ.16. (Goldsmith J.C., Ingen-Housz A., Pointon G. H. (Editors), ADR in Business, Practice and Issues across Countries and Cultures, 2006, p. 22)

[489] მედიაციის ინსტიტუტის განვითარება, ჟურნალი „ბანკები და ფინანსები", №496 http://tbh.com.ge/index.php?run=home/news&news_id=7 [29.08.2021]

დიცინო საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების სააგენტო.[490]

მედიაციის, როგორც დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალების პრაქტიკული ღირებულება აღიარებულია ევროპარლამენტისა და ევროპის საბჭოს 2008 წლის 21 მაისის დირექტივით სამოქალაქო და კომერციული დავების ასპექტებთან დაკავშირებით. დირექტივაში აღნიშნულია, რომ მედიაციით შესაძლებელია სამოქალაქო და კომერციული დავების მოგვარება არასასამართლო გზით, სწრაფად და ეფექტიანად, და რომ მედიაცია არის პროცესი, სადაც მხარეთა ინტერესები მნიშვნელოვანი და პრიორიტეტულია. მედიაციის შედეგად მიღწეული შეთანხმებებით უფრო მეტად გარანტირებულია მათი ნებაყოფლობითი შესრულება მხარეთა მიერ, ასევე, მოდავეთა შორის პიროვნული ურთიერთობების ჩამოყალიბება და შენარჩუნება. დირექტივის მიხედვით, მედიაციის პროცესი უნდა იყოს ნებაყოფლობითი, ორგანიზებული მხარეთა სურვილის შესაბამისად, და მისი დასრულება შეიძლებოდეს ნებისმიერ ეტაპზე. ამასთანავე, სასამართლოს ეძლევა უფლებამოსილება, მედიაციისათვის დააწესოს დროის გარკვეული პერიოდი. იგი უნდა ცდილობდეს, მხარეებს მოუწოდოს საქმისწარმოების ნებისმიერ სტადიაზე მედიაციის გამართვისაკენ. წევრმა სახელმწიფოებმა უნდა განსაზღვრონ მექანიზმები, რომლებიც დაეფუძნება ბაზარზე არსებულ მდგომარეობას. ეს მექანიზმები ორიენტირებული უნდა იყოს მედიაციის პროცესის მოქნილობასა და მხარეთა ნების ავტონომიურობაზე და უზრუნველყოფდეს მის წარმართვას ეფექტიანად, მიუკერძოებლად და კომპეტენტურად.[491]

დღესდღეობით კანონმდებლობაში უკვე განხორციელებული ცვლილებებით საქართველოში მედიაციის ინსტიტუტის შემოღება განხორციელდა სასამართლო მედიაციის, სანოტარო მედიაციის, შემოსავლების მედიაციის და სამედიცინო მედიაციის ფორმით. აქვე გასათვალისწინებელია, რომ მედიაციის აღნიშნული სახეები მიუხედავად შინაარსობრივი მსგავსებისა, არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისგან.

„სასამართლო მედიაცია“ პირობითად უნდა ვუწოდოთ დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ფორმა, რომლის გამოყენებაც სასამართლოს ნებართვითა და მისი აქტიური მონაწილეობით ხდება. სხვადასხვა სახელმწიფოში მედიაციის პროცედურების წარმართვაში მართლმსაჯულების ორგანოების ჩარევის ხა-

---

[490] ცერცვაძე გ., მედიაცია (დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა), თბილისი, 2010, გვ.160

[491] მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება. კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2017, გვ. 64
https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/1680788227 [29.08.2021]

რისხი და ინტენსივობა განსხვავებულია.[492] სასამართლო მედიაციის დროს დავა არ წყდება, მედიატორი გადაწყვეტილებას არ იღებს, მხარეები აღწევენ შეთანხმებას, რაც სასამართლოში მორიგების დამტკიცების თაობაზე განჩინებით სრულდება. შეუთანხმებლობის შემთხვევაში მათ რჩებათ სასამართლოში საერთო წესების დაცვით სარჩელის ხელახლა წარდგენის შესაძლებლობა.

სანოტარო მედიაციის პროცესში ნოტარიუსი ადასტურებს მორიგების აქტს და ამ აქტით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში იძულებითი აღსრულება ხორციელდება მის მიერ გაცემული სააღსრულებო ფურცლის საფუძველზე.[493] რაც შეეხება, სამედიცინო მედიაციის სამსახურს იგი დავის განმხილველი ორგანოა, რომელიც კონკრეტული დავის განხილვას გადაწყვეტილებით ან რეკომენდაციის მიღებით ასრულებს. ამდენად, კლასიკური გაგებით მედიაციის ინსტიტუტის სტატუსი მას შეიძლება არც მივაკუთვნოთ.

- "სასამართლო მედიაცია" პირობითად უნდა ვუწოდოთ დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ფორმას, რომელის გამოყენებაც სასამართლოს ნებართვითა და მისი აქტიური მონაწილეობით ხდება. სხვადასხვა სახელმწიფოში მედიაციის პროცედურის წარმართვაში მართლმსაჯულების ორგანოების ჩარევის ხარისხი და ინტენსივობა განსხვავებულია.[494]სასამართლო მედიაცია შეიძლება გავრცელდეს: საოჯახო სამართლებრივ დავებზე, გარდა შვილად აყვანისა, შვილად აყვანის ბათილად ცნობისა, მშობლის უფლების შეზღუდვისა და მშობლის უფლების ჩამორთმევისა;
- სამემკვიდრეო და სამეზობლო სამართლებრივ დავებზე;
- ნებისმიერ დავაზე – მხარეთა თანხმობის შემთხვევაში.

ამ უკანასკნელ შემთხვევაში დავა მედიატორს შეიძლება გადაეცეს საქმის განხილვის ნებისმიერ სტადიაზე[495].

საპროცესო კანონმდებლობით სარჩელის სასამართლოში წარდგენის შემდეგ მოსამართლეს შეუძლია შესთავაზოს მხარეებს მედიატორისათვის საქმის

---

[492] ცერცვაძე გ., მედიაცია (დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა), თბილისი, 2010, გვ.162

[493] ცერცვაძე გ., მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, თსუ, თბილისი, 2014, გვ.69

[494] ცერცვაძე გ., მედიაცია: დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა (ზოგადი მიმოხილვა), თბილისი, 2014, გვ. 114

[495]საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, 14/11/1997, მუხლი 187 (3) https://matsne.gov.ge/document/view/29962?publication=149 [29.08.2021]

გადაცემის გზით დავის შეთანხმებით დასრულების შესაძლებლობა[496] და მასვე უფლება აქვს სასამართლო მედიაციას დაქვემდებარებული საქმე გადაცეს მედიატორს (ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს) დავის მხარეთა შეთანხმებით დასრულების მიზნით.[497]

დავის მხარეთა შეთანხმებით დასრულების მიზნით მედიატორისათვის გადაცემის შემთხვევაში სამოქალაქო საქმის წარმოება ჩერდება სასამართლო მედიაციის ვადის დასრულებამდე.

მედიატორისთვის საქმის გადაცემის განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება. მედიაციაში მხარეთა შორის წარმოებული პროცესი ერთ შემთხვევაში მხარეთა შეთანხმებით სრულდება, ხოლო მეორე შემთხვევაში შეთანხმება ვერ მიიღწევა.

თუ სასამართლო მედიაციისათვის კანონით დადგენილ ვადაში დავა მხარეთა შეთანხმებით დასრულდა, სასამართლო მხარის შუამდგომლობის საფუძველზე გამოიტანს განჩინებას მხარეთა მორიგების დამტკიცების შესახებ. ეს განჩინება საბოლოოა და არ გასაჩივრდება. თუ სასამართლო მედიაციისათვის კანონით დადგენილ ვადაში დავა მხარეთა შეთანხმებით არ დასრულდა, მოსარჩელეს შეუძლია წარადგინოს სარჩელი საერთო წესების დაცვით. სასამართლო მედიაცია (სავალდებულო მედიაცია) კლასიკური მედიაციის ერთგვარი სახე ცვლილებაა. მედიაციის ძირითადი არსი ნებაყოფლობითობაა. მხარეები კერძო ავტონომიის ფარგლებში თანხმდებიან, რომ დავის მორიგებით დასრულება შიდა ხმარებისათვის მიმართონ მედიატორს. სავალდებულო მედიაციის დროს კი სასამართლო (სახელმწიფოს სახელით) მხარეებს ავალდებულებს, რომ სასამართლოში საქმის განხილვამდე სცადონ მორიგება. მხარეებს არ აქვთ არჩევანის უფლება და ვალდებულნი არიან, რომ სასამართლო დარბაზიდან მოლაპარაკების ოთახში გადაინაცვლონ. სასამართლო მედიაციის ინსტიტუტის დანერგვით სახელმწიფო იღებს პასუხისმგებლობას იმ მხარეთა წინაშე, რომელთა ნების ავტონომიასაც ზღუდავს. შესაბამისად, იმისათვის, რომ სახელმწიფომ მის მიერ აღებული ვალდებულებები შეასრულოს, საჭიროა შეიქმნას საკანონმდებლო ბაზა, რითაც მეტნაკლებად სრულყოფილად დარეგულირდება სასამართლო მედიაციასთან დაკავშირებული საკითხები.[498]

---

[496] იქვე: მუხლი 218

[497] იქვე: მუხლი 187 (1)

[498] ცერცვაძე გ., მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, თსუ, თბილისი, 2013, გვ. 62

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობას, მედიცია წარმოადგენს საგადასახადო დავის გადაწყვეტის ალტერნატიულ საშუალებას, გადაწყდეს სადავო საკითხები მანამდე, სანამ შედგენილი იქნება შემოწმების აქტი და გამოცემა საგადასახადო მოთხოვნა. მედიაციის პროცესი 2 ეტაპიანია.[499]

პირველ ეტაპზე მედიაცია წარიმართება უშუალოდ საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელ სტრუქტურულ ერთეულში-აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოზე, მეორე ეტაპზე მედიაცია წარიმართება შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოზე.[500]

შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭო, განსაზღვრავს საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელის პოზიციის განხილვის პროცედურებს. ასრულებს მედიატორის როლს გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტის დეპარტამენტს შორის და იღებს რეკომენდაციებს.[501]

შემოსავლების სამსახურის სისტემაში- მედიაციის საბჭოში გადასახადის გადამხდელი პოზიციის შეფასება ხდება საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის შედგენამდე გადასახადებისა და სანქციების დარიცხვადე.

საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სიახლეს, რომელიც დაინერგა 2011 წლის დასაწყისში და დღეისათვის ამ ინსტიტუტს დღემდე აქტიურად იყენებენ გადასახადის გადამხდელები.[502]

მედიაციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს უფლება შემოსავლების სამსახურში წარადგინოს მისი პოზიცია შემოწმების აქტის პროექტზე და საგადასახადო შემოწმების შედეგად, გადასახადების დარიცხვამდე მოახდინოს შემოწმების აქტში არსებული უზუსტობის გამოსწორება[503].

კერძოდ, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს უგზავნის საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტს, რომელზეც გადამხდელს უფლება აქვს 5 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს აუდიტის დეპარტამენტს მისი პოზიცია

---

[499] იქვე: გვ. 95

[500]შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=7292 [29.08.2021]

[501]იქვე

[502] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი., 2012, გვ. 76 http://ewmi-prolog.org/images/files/-9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf [29.08.2021]

[503] იქვე: გვ. 7

შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ საკითხთან მიმართებაში და მოითხოვოს ხარვეზების შესწორება მათი არსებობის შემთხვევაში). აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გადამხდელის პოზიციის დაკმაყოფილების ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების შემთხვევაში ხორციელდება შემოწმების აქტის პროექტის შესწორება და დასარიცხი გადასახადების გადაანგარიშება, რის შემდეგ გადასახადის გადამხდელს ეგზავნება უკვე შესწორებული შემოწმების აქტის პროექტი და მას კვლავ ეძლევა შესაძლებლობა წარადგინოს პოზიცია იმ შემთხვევაში, თუ არ ეთანხმება შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ რომელიმე საკითხს.[504] აუდიტის დეპარტამენტში არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მედიაცია შესაძლებელია გაგრძელდეს შემოსავლების სამსახურში პრეტენზიის შემოსავლების სამსახურში წარდგენის გზით. მედიაციის მეორე ეტაპი წარიმართება შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოზე.[505]

მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის „გასაჩივრება" უფასოა, რის გამოც „გასაჩივრების" ამ ეტაპის გამოყენება გადასახადის გადამხდელისათვის არ იწვევს დამატებით ხარჯებს. გადამხდელის პოზიცია განიხილება მისი უშუალო მონაწილეობით (დასწრების შემთხვევაში), აუდიტის დეპარტამენტის და შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელი პირების მონაწილეობით.

აღნიშნული ეტაპის ბოლო საფეხურს წარმოადგენს დავის განხილვა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში, რომლის მიერ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ ხორციელდება საგადასახადო შემოწმების აქტის დამტკიცება, დარიცხვის შესახებ ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა და გადასახადის გადამხდელისათვის „საგადასახადო მოთხოვნის" გაგზავნა.[506]

რეზიუმეს სახით შესაძლებელია ითქვას, რომ საგადასახადო დავის განხილვის ზემოთხსენებულ ეტაპს გააჩნია ბევრად უფრო ძლიერი დადებითი მხარეები ვიდრე უარყოფითი, რის გამოც დღეისათვის აღნიშნული ინსტიტუტი ეფექტურად ფუნქციონირებს.[507]

საგადასახადო დავების მედიაციის წესით მოგვარებას საკმაოდ ბევრი დადებითი მხარე გააჩნია, მათ შორის, გადამხდელს განხილვის მომენტი-

---

[504]საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი http://rs.ge/Default.aspx?sec_id=4821&lang=1 [29.08.2021]

[505]იქვე

[506] შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 03 მაისის №2168 და 2011 წლის 30 ნოემბერს №10757 ბრძანებები

[507] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი, 2012, გვ.7

სათვის არ აქვს დარიცხული გადასახადი და შესაბამისად გასაჩივრების პერიოდში სადავო საგადასახადო ვალდებულების არსებობისას მის მიმართ არ გამოიყენება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, მედიაციის საბჭოში დავის პერიოდში გადამხდელის მიმართ არ აღიძვრება სისხლის სამართლის საქმე საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების გამო, რაც ხელს უწყობს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტი დანახარჯების (სახელმწიფო ბაჟი) გარეშე შეძლოს საკუთარი ინტერესების დაცვა. [508]

გადამხდელთა მოსაზრებების განხილვის სისწრაფე; გადამხდელთა მოსაზრებების, მტკიცებულებების და არგუმენტების განხილვის გონივრული ვადა, ხარისხი - შემოსავლების სამსახური გვევლინება მედიატორის როლში დარიცხველ ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის, რაც უზრუნველყოფს განსახილველი სიტუაციის მიმართ ახლებური მიდგომის ფორმირებას; პროცესის მოქნილობა – შემოსავლების სამსახური შეიძლება შეთანხმდეს საკითხის გადაწყვეტის სხვა პროცედურაზე – საგადასახადო შეთანხების გაფორმება; კონფიდენციალურობა მხარეთა შეთანხმების საფუძველზე; ნებაყოფლობითობა და ურთიერთნდობის გაღრმავება.[509]

აქვე უნდა აღვნიშნოთ ზემოაღნიშნული კვლევის შედეგად გამოვლენილი მედიაციის უარყოფითი მხარეები, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება საგადასახადო დავებთან დაკავშირებულ მედიაციებს, თუმცა შესაძლებელია იგი საერთო იყოს სხვა მედიაციებისთვის.

რთული და კომპლექსური საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის გასაცნობად და გადამხდელის პოზიციის წარსადგენად განსაზღვრული ვადა საკმაოდ მცირეა, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს არასაკმარისად დასაბუთებული პოზიციის წარდგენა. ინსტიტუტის მუშაობის ეფექტურობა დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელ პირზე, ვინაიდან განსახილველ საკითხზე გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანო.[510]

სასურველია, ქართულმა კანონმდებლობამ გაითვალისწინოს ის მიდგომები, რაც ასახულია საერთაშორისო პრაქტიკასა და ევროკავშირის დირექტივაში. კერძოდ, მნიშვნელოვანია ინტერესთა ღირებულებების ისეთი გადანაწილება, სა-

---

[508] ცერცვაძე გ., მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი, თბილისი, 2013, გვ.97

[509] იქვე

[510] საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი, 2012, გვ. 7

დაც აღნიშნული იქნება ის შემთხვევები, როდესაც მხარეს ან/და მედიატორს პირდაპირ დაევალებათ კონფიდენციალურობის პრინციპის "დარღვევა" და მედიაციის პროცესის დროს გამხელილი ინფორმაციის გამჟღავნება. იმ შემთხვევაში, თუ მედიაციის პროცესის დროს მხარეები აპელირებენ ისეთ საკითხებზე, რომლებიც აშკარად წინააღმდეგობაში მოდის უპირატეს ინტერესთან (მაგალითად საჯარო ინტერესთან), მაშინ მედიატორი ვალდებულია გამოიყენოს აღნიშნული ინფორმაცია სათანადო უფლებამოსილ ორგანოებთან თანამშრომლობისთვის. ასეთ შემთხვევაში მედიატორს რაიმე სახის პასუხისმგებლობა არ უნდა დავაკისროთ.[511]

ქართულ საკანონმდებლო სივრცეში არსებული აღსრულების ეროვნული ბიუროს დავალიანების გადახდევინების შესახებ საქმის გამარტივებული წესით მწარმოებელი ორგანო არ წარმოადგენს კლასიკური გაგებით მედიაციის სამსახურს, მაგრამ შეიცავს მედიაციის გარკვეულ ელემენტს. პროცესში მონაწილეობს ორი მოდავე მხარე და ნეიტრალური ქვის მენეჯერი - მედიატორი. თუმცა მედიატორი სსიპ-ის, აღსრულების ეროვნული ბიუროს თანამშრომელია და ამის გამო ჩნდება ეჭვი მის დამოუკიდებლობაზე.[512] მიუხედავად ამისა, წარმოებისას მორიგების პროცესი მიმდინარეობს მედიაციის მნიშვნელოვანი პრინციპების დაცვით. მხარეები თავად აყალიბებენ შეთანხმების პირობებს და პროცესის საბოლოო „პროდუქტს" მხარეთა შეთანხმება წარმოადგენს.[513] და მაინც მიგვაჩნია, რომ მედიაციის ასპექტის დანერგვა აღსრულების ეროვნული ბიუროს საქმიანობაში დადებითად უნდა შეფასდეს.

5.2. საზღვარგარეთის ქვეყნებში მედიაციის მოდელები

ევროპაში პირველი სამართლებრივი დოკუმენტი, რომელშიც მედიატორის დახმარებით (მედიატორ პაცის) მიღებული კონფლიქტის მშვიდობიან გადაწყვეტაზეა საუბარი, თარიღდება 1648 წლის 24 ოქტომბრით. აღნიშნული მორიგების აქტი ვენეციელი დიპლომატების ხელშეწყობით დაიდო, რომლითაც დასრულდა 30-წლიანი ომი ესპანეთსა და გაერთიანებული ნი-

---

[511]მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი, თბილისი, 2013, გვ. 97

[512]აღსრულების ეროვნული ბიუროს 4-წლიანი ანგარიში ttp://nbe.gov.ge/index.php?lang_id=GEO&sec [29.08.2021]

[513]მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი, თბილისი, 2013, გვ. 97

დერლანდების რესპუბლიკას შორის[514]. ამის შემდეგ ოფიციალურ ხელმისაწვდომ წყაროებში მედიაციის ტექნიკის გამოყენებით კონფლიქტის რეგულირების შესახებ ინფორმაცია ნაკლებად მოიპოვება. შესაბამისად, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ მე-20 საუკუნემდე მედიაციის საშუალებით არცთუ ხშირად გვარდებოდა სადავო საკითხები.[515]

„ქცევის კოდექსის" შემუშავების დღიდან ერთი წლის თავზე, 2004 წელს, ევროპელმა კანონმდებლებმა შეიმუშავეს მედიაციის ევროპული დირექტივის პირველადი ვარიანტი, რომელიც 2008 წელს გამოიცა როგორც „სამოქალაქო და კომერციულ საქმეებზე მედიაციის გარკვეული ასპექტების შესახებ" ევროპული დირექტივა.

5.2.1. გერმანული მოდელი

გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში მედიაციის თანამედროვე მოდელი გასული საუკუნის ბოლოდან იღებს სათავეს. კერძოდ, სასამართლო მედიაცია 2012 წლის 21 ივლისს მიღებული კანონის თანახმად, მედიაცია ცალსახად აღიარებულია, როგორც დავის გადაწყვეტის ერთ-ერთი ალტერნატიული მეთოდი. ამას გარდა არსებობს სხვა მეთოდებიც: მაგალითად, საქმის მომრიგებელი განხილვა, რა დროსაც საქმის ვითარება და დავის გარემოებები განიხილება მხარეთა მოსარიგებელ სხდომაზე. ამ შემთხვევაში მხარეები რიგდებიან მოსამართლის აქტიური მონაწილეობით. ეს პროცესი განსხვავდება მედიაციისგან იმით, რომ მედიაციაში მთავარი არა მედიატორია (მიუხედავად იმისა, რომ მას დიდი როლი აქვს ამ პროცესში), არამედ თავად მხარეები, რომლებიც საკუთარი პასუხისმგებლობით აღწევენ შეთანხმებას.[516] სასამართლო მედიაცია და სასამართლოს გარეთ მოქმედი (შემდგომში: დამოუკიდებელი) მედიაციის ინსტიტუტები გერმანიის ფედერაციაში ერთმანეთისგან გამიჯნულია. მედიაციის აქტი სწორედ დამოუკიდებელად მოქმედი მედიაციის ინსტიტუტების საქმიანობას აწესრიგებს, რომელიც, რა თქმა უნდა, ევროპული რეგულაციის შესაბამისია. [517]

---

[514]http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008L0052:en:NOT [29.08.2021]

[515]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ:77

[516] გნიზა ე., გერმანიის სასამართლო მედიაციის სფეროში არსებული პრაქტიკული გამოცდილება და პერსპექტივები., მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება. კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2017, გვ. 70 https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/1680788227 [29.08.2021]

[517]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2018, გვ.78

მიუხედავად იმისა, რომ გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში შეზღუდულ საკითხთა წრის მიმართ სასამართლო მედიაცია მანამდეც ვრცელდებოდა, 2008 წლის ევროპულმა დირექტივამ მედიაციის განვითარებას მნიშვნელოვანი ბიძგი მისცა, მათ შორის, სასამართლო სისტემაში. კერძოდ, გერმანელმა კანონმდებელმა, სასამართლოს განტვირთვისა და ხარჯების შემცირების თვალსაზრისით, სასამართლოსგან დამოუკიდებლად მოქმედი სამედიაციო ინსტიტუტები დავის გადაწყვეტის ეფექტიან საშუალებად ცნო. ამასთან, მომრიგებელი მოსამართლის ფუნქციების გაზრდით, დახვეწითა და მოდერნიზებით შეინარჩუნა მომრიგებელი მოსამართლის ინსტიტუტი.[518] მეტიც, გაიზარდა ამ ინსტიტუტის მნიშვნელობა საქმეთა მორიგებით წარმატებით დამთავრებისა და მართლმსაჯულების ხარჯების დაზოგვის კუთხით.[519] დღეის მდგომარეობით, გერმანიაში მოდავე მხარეები აღარ არიან ვალდებულნი, მიმართონ მედიაციის ინსტიტუტს სარჩელის სასამართლოში შეტანამდე, თუმცა, მედიაციის ახალი აქტით, სასარჩელო განცხადებაში უნდა იყოს განმარტებული, ჰქონდათ თუ არა მხარეებს მედიაციის მცდელობა და თუ არა, რატომ არ მიმართეს მხარეებმა ან რა უშლით ხელს მათ ამაში. ამასთან, კანონმდებელმა, გერმანიის ადვოკატთა პროფესიულ რეგულაციებში ცვლილებების შეტანით, ადვოკატებს დააკისრა ვალდებულება, გაუწიონ საკუთარ კლიენტს კონსულტაცია მედიაციის ინსტიტუტის გამოყენების თაობაზე. კერძოდ, ადვოკატი ვალდებულია, საკუთარ კლიენტს აუხსნას მედიაციის უპირატესობები და განიხილოს მისი გამოყენების შემთხვევაში მოსალოდნელი შედეგები.[520]

გერმანიის ფედერალური მოწყობის სისტემიდან გამომდინარე, მხარის ადგილობრივი ხელისუფლება წყვეტს ადგილობრივი სასამართლო სისტემის დაფინანსების საკითხს. აღნიშნული მიდგომის შედეგად, სხვადასხვა მხარეში სასამართლო მედიაციის დაფინანსების განსხვავებული მოდელები დამკვიდრდა.[521]

სასამართლოს გარეთ მედიაციის პროცესის ხარჯებს, თუნდაც იგი რეკომენდირებული იყოს მოსამართლის მიერ, სასამართლო არ ანაზღაურებს, თუმცა, თუ მხარეები მიაღწევენ მორიგებას, სასამართლოს გარეთ მყოფი მედიაციის მეშვეობითაც კი, მაშინ მათ სასამართლოში გადახდილი ბაჟი უკან უბრუნდე-

---

[518]იქვე (Espilugus C., Iglesias J. L., Palao G., Civil and Commercial Mediation in Europe: National Mediation Rules and Procedures, Vol. I, Intersentia, Cambridge, 2013, 185)

[519]იქვე: გვ. 79

[520]იქვე: გვ. 78

[521]De Palo G., Trevor B. M., EU Mediation: Law and Practice, Oxford University Press, Oxford, 2012, 131)

ბათ. ეს საკითხი სწორედ მედიაციის ინსტიტუტების განვითარების ხელშეწყობის მიზნით გადაწყვიტა გერმანელმა კანონმდებელმა[522]. გერმანიაში არ არსებობს რაიმე სპეციალური ფორმა და მოთხოვნები კერძო მედიაციაზე მიღწეული მორიგების გასაფორმებლად. მასზე, ისევე როგორც გერმანიაში დადებულ ნებისმიერ სხვა ხელშეკრულებაზე (თუ მხარეებს სხვა რაიმე არ აქვთ მითითებული), ხელშეკრულების დადების შესახებ გერმანიის კანონმდებლობის ზოგადი მოთხოვნები ვრცელდება. აქედან გამომდინარე, თუ კერძო მედიაციაზე მიღწეული შეთანხმება შეეხება მაგალითად, უძრავი ქონების გასხვისებას, მაშინ ეს შეთანხმება დამოწმებული უნდა იყოს ნოტარიუსის მიერ.[523]

გერმანიის ფედერალურ რესპუბლიკაში სავალდებულო მედიაციის ინსტიტუტმა მოლოდინი ვერ გაამართლა და მისი დახმარებით მართლმსაჯულების ხარჯების დაზოგვა ვერ მოხერხდა[524], რაც, შესაძლოა, გარკვეულწილად გამოწვეული იყო იმ ფაქტითაც, რომ მხარეები მორიგებისაკენ უფრო იხრებიან, როცა დავა სასამართლოში განხილვის პროცესშია და არა პროცესის დასაწყის სტადიაზე. შესაბამისად, სასამართლოში საქმის განხილვის დაწყებამდე სავალდებულო მედიაციამ მედიაციის ინსტიტუტის დისკრედიტაცია გამოიწვია, ხოლო დაწესებულმა კრიტერიუმებმა ის აქცია „მეორეხარისხოვანი მართლმსაჯულების" ინსტიტუტად. მიუხედავად იმისა, რომ საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილების შემდეგ ნაკლებად მოსალოდნელი იყო, რომ გერმანელი კანონმდებელი სავალდებულო მედიაციასთან დაკავშირებით რაიმეს შეცვლიდა (როგორც ზემოთ აღინიშნა), მოხდა პირიქით: საკმაოდ დავიწროვდა საკითხთა ის წრე, რომელიც სავალდებულო მედიაციას შეიძლებოდა გადასცემოდა,[525] რითიც სავალდებულო მედიაციის იდეის მომხრეთა მოლოდინი არ გამართლდა.

5.2.2. ავსტრიის მოდელი

ავსტრია პიონერია ევროპულ სახელმწიფოებს შორის, რომელმაც მედიაციის კანონი მიიღო. კერძოდ, ავსტრიულმა კანონმდებლობამ 1999 წლიდან დაუდო სათავე საოჯახო დავების მედიაციის გზით რეგულირებას, ხოლო „სამოქალაქო სამართლის მედიაციის აქტი" მათ 2004 წელს მიიღეს. მედიაციის გერმა-

---

[522]Espilugus C., Iglesias J. L., Palao G., Civil and Commercial Mediation in Europe: National Mediation Rules and Procedures, Vol. I, Intersentia, Cambridge, 2013, 185.

[523]იქვე: p. 172

[524]იქვე

[525]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ.107

ნული აქტისაგან განსხვავებით, რომელიც ევრორეგულაციის მოთხოვნებს მოიცავს და ერთი აქტით აწესრიგებს შიდა და ტრანსსასაზღვრო კომერციულ დავებზე მედიაციის პროცესის ჩატარების წესებს, ავსტრიის მედიაციის კანონი მხოლოდ სამოქალაქო სამართლის დავებზე წარმოშობილი კონფლიქტების მედიაციის გზით გადაჭრას არეგულირებს.

ავსტრიაში, ასევე, მოწესრიგებულია მედიატორთა მომზადების[526], მედიაციის პროცესში იურისტებისა და ნოტარიუსების ქცევის წესები და მედიატორთა პროფესიული ეთიკის საკითხები.[527] რის გამოც, ავსტრიას მოიხსენიებენ როგორც მედიაციის ფართო რეგულაციის მომხრე ქვეყანას.

ავსტრიელი კანონმდებელი შეეცადა, სავალდებულო მედიაციის ინსტიტუტის უპირატესობების კომპენსირება ნებაყოფლობითი მედიაციის კარგად მოწესრიგებული სამართლებრივი ბაზით (ფართო რეგულირებით) მოეხდინა[528], რამაც, სხვა საკითხებთან ერთად, განაპირობა იუსტიციის სამინისტროს ბაზაზე მედიატორების რეგისტრაციის სისტემის დანერგვა. მედიატორების რეგისტრირების იდეის არსი, ერთი მხრივ, არაპროფესიონალი მედიატორების პრაქტიკისაგან სახელმწიფოსა და საზოგადოების ინტერესის დაცვას ემსახურება, ხოლო, მეორე მხრივ, მედიაციის ინსტიტუტის და მედიატორის იმიჯის გაფრთხილებას. ამასთან, მედიატორთა ქცევის ევროპული კოდექსის მიხედვით, ავსტრიელ მედიატორთა კავშირმა დამატებით შეიმუშავა მედიატორთა ქცევის კოდექსი, რომელიც მედიატორების მიერ დასაცავ ზოგად მოთხოვნებს მოიცავს.[529] მიუხედავად იმისა, რომ მედიაციის ინსტიტუტი ავსტრიის რესპუბლიკაში 90-იანი წლებიდან ფეხს ნელ-ნელა იკიდებდა, მედიაციის ნამდვილი ბუმი სწორედ მედიაციის აქტის მიღების შემდეგ დაიწყო. ავსტრიელ მედიატორთა ასოციაციის ცნობით, წევრების რაოდენობა 2003 წელს 500 მედიატორს შეადგენდა, 2004 წელს – 900, 2005 წელს – 2500, ხოლო პიკს 2007 წელს მიაღწია, როცა წევრების რაოდენობამ 3600-ს გადააჭარბა[530].

---

[526]http://mit-austria.at/sites/default/files/pages/attachments/mediation-ausbildungsverordnung–0.pdf> [29.08.2021]

[527]იქვე

[528]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 108 (Espilugus C., Iglesias J. L., Palao G., Civil and Commercial Mediation in Europe: National Mediation Rules and Procedures, Vol. I, Intersentia, Cambridge, 2013, 3)

[529]იქვე: გვ. 108

[530]ევროსაბჭოს მონაცემებით, 2010 წლამდე ევროპაში ავსტრიას ყველაზე მეტი აკრედიტირებული მედიატორი ჰყავდა 100 000 მოსახლეზე, ხოლო, 2012 წლისმონაცემებით, ამ მაჩვენებლით ჰოლანდია ლიდერობს. იხ. European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) European Judicial Systems 2010, http://www.coe.int/T/dghl/cooperation/cepej/evaluation/2012/PowerpointJPJ.pdf [29.08.2021]

5.2.3. ამერიკის შეერთებული შტატების მოდელი

აშშ-ში მედიაციის ინსტიტუტი ფართოდ გავრცელდა გასული საუკუნის 60-იან წლებში. იგი თავდაპირველად საოჯახო და შრომითი დავების დროს გამოიყენებოდა, შემდეგ კი ბიზნესის სფეროზეც აქტიურად დაიწყო მისი გავრცელება. აშშ-ში გამოკვეთილია ტენდენცია - რაც შეიძლება მეტი დავა გადაწყვეტილი იქნეს მედიაციის დახმარებით. „დავათა გადაწყვეტის ნაციონალური ინსტიტუტი“ (National Institute for Advanced Conflict Resolution) დაკავებულია მედიაციის ახალი მეთოდების შემუშავებით. იურისტთა ასოციაცია (American Bar Accociation) აერთიანებს დაახლოებით 13000 სპეციალისტს დავის ალტერნატიული გზით გადაჭრის სფეროში. არგენტინაში 1995 წლის კანონის “მედიაციისა და შეთანხმების შესახებ“. თანახმად დადგენილია სავალდებულო მედიაცია. იმის შემდეგ, რაც სარჩელი შეტანილ იქნება სასამართლოში, მასზე ინიშნება მედიატორი. ასეთივე პრაქტიკა გვხვდება ბელორუსიაში, სადაც 2013 წლიდან მედიაცია ხდება სავალდებულო სამოქალაქო და ეკონომიკური ხასიათის დავების დროს.[531]

შეერთებული შტატების სასამართლოებში დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების დამკვიდრების ათვლის წერტილად მაინც 1990 და 1996 წლებს მიიჩნევენ, რადგან 1990 წელს საკანონმდებლო დონეზე შემუშავდა „სამოქალაქო სამართლის რეფორმირების აქტი“, ხოლო 1996 წელს – პრეზიდენტ კლინტონის ადმინისტრაციის მიერ „სამოქალაქო სამართლის რეფორმის“ ბრძანებულება. პირველ რიგში, ყველა ფედერალურ ოლქს დაევალა სასამართლო პროცესის ხარჯებისა და საქმის განხილვის დროის შემცირებასთან ერთად სამართლიანი, ჩქარი და იაფი დავების გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების შემუშავების სამოქმედო გეგმის მიღება, ხოლო მეორე რიგში, პრეზიდენტი ფედერალურ სამსახურებს ავალებდა, კერძოსამართლებრივი დავები გადაეწყვიტათ მშვიდობიანი და ნაკლებხარჯიანი ალტერნატიული საშუალებებით.[532]

ამბობენ, რომ, როგორც „სამოქალაქო სამართლის რეფორმირების აქტმა“ შეუწყო ხელი სასამართლო სისტემაში მედიაციის განვითარებას, ისე, „დავების გადაწყვეტის აქტმა“ განაპირობა მის აღმასრულებელ ხელისუფლე-

---

[531]გეთია ნ., მედიაცია სამშენებლო დავებთან მიმართებაში, კვლევითი დეპარტამენტი. კანონშემოქმედებითი საქმიანობის საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილება 18.06.2013, გვ. 8

[532]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თ., 2018, გვ. 137

ბაში დამკვიდრება.[533] შედეგად, დღეისათვის აღმასრულებელ ხელისუფლებაში მედიაციის გზით რეგულირდება შრომის, ლიცენზირების, წიაღის მოპოვების, საგადასახადო, ეკოლოგიურ და ენერგორესურსების საკითხებთან დაკავშირებული დავები.

მედიაციისა და დავის გადაწყვეტის სხვა ალტერნატიული საშუალებების განვითარების საწყის ეტაპზე აშშ-ის ხელისუფლება ფედერალური აქტების შემუშავებით ცდილობდა, ჩართული ყოფილიყო რეგულირების პროცესში და გარკვეულწილად ეკონტროლებინა ის, თუმცა ტენდენცია თანდათან იცვლებოდა[534] და დავების ალტერნატიული გადაწყვეტის საშუალებები სულ უფრო და უფრო მეტად დამოუკიდებელი (თვითრეგულირებადი) ხდებოდა. შედეგად, შტატების ინდივიდუალური სასამართლოების მიერ შემუშავებული პროცედურული წესებით მინიმალურად შემცირდა ფედერალური ორგანოების მხრიდან ბიუროკრატიული ჩარევა.[535]

აშშ-ში დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების მოქმედ წესებს, ისევე, როგორც მტკიცებულებათა დაცვის წესებს, კრიტიკოსებიც ჰყავს. კერძოდ, კანონიერი ინტერესის არსებობის შემთხვევაში, ბუნდოვანია, რამდენად დაცულია მხარის უფლებები მედიაციის პროცესში გამჟღავნებული მტკიცებულებების გამოყენებისას. ჩვენების მიცემაზე უარის თქმის პრივილეგიის უფლება მოითხოვს ფრთხილ მიდგომას, რათა არ დაირღვეს, ერთი მხრივ, სამართლიანობა, მეორე მხრივ, კი მედიაციაში მონაწილე მხარეთა უფლებები. ამრიგად, აუცილებელია მართლმსაჯულების, მხარეებისა და მედიაციის ინსტიტუტის საჭიროებებს შორის სწორი ბალანსის პოვნა.[536]

მედიაცია არ იყო დავის გადაწყვეტის პირველი ალტერნატიული საშუალება, რომელიც შტატებში დაინერგა, თუმცა მან სხვადასხვა ალტერნატივას შორის თანდათანობით გამორჩეული ადგილი დაიმკვიდრა, რისი მიზეზიც სწორედ მედიაციისათვის დამახასიათებელი ნიშნების მხარეთა ინტერესებსა და საჭიროებებზე ოპტიმალური მორგება აღმოჩნდა. ამასთან, აშშ-ში მედიაციის დანერგვასა და განვითარებას სხვადასხვა ისტორიულმა თუ სამართლებრივმა მოვლენამ შეუწყო ხელი. მათ შორის განსაკუთრებით საყურადღებოა დავის გადაწყვეტის ახლებური მეთოდების შემუშავების

---

[533] Spencer D., Brogan M., Brogan C. M., Mediation Law and Practice, Cambridge University Press, New York, 2006, 29

[534] იქვე

[535] წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 138

[536] იქვე

პროცესში მოსამართლეთა[537] და მართლმსაჯულების სისტემის სხვა წარმომადგენელთა ენთუზიაზმი და სიახლეებისადმი გახსნილობა. ამასთან, სასამართლო მედიაციის პროექტში მოსამართლეთა აქტიურმა ჩართულობამ, განაპირობა ამ ინსტიტუტის მიმართ მხარეთა მხრიდან ასევე სერიოზული დამოკიდებულების ჩამოყალიბება.[538] როგორც ვხედავთ, ერთი მხრივ, აშშ-ის სამართლებრივი სისტემით, კერძოდ, სასამართლო ხელისუფლების თავისებურებით არის გამოწვეული, ხოლო, მეორე მხრივ, ძლიერი ადგილობრივი თვითმმართველობის არსებობით.

5.3. მედიაციის დადებითი და უარყოფითი ასპექტები

მედიაციის საკითხის განხილვისას გასათვალისწინებელია თუ, რა არის სავალდებულო მედიაციის უპირატესობა და რა ნაკლოვანებები გააჩნია მას. ორივე მოდელის მომხრეთა და მოწინააღმდეგეთა არგუმენტები ნამდვილად საინტერესო და საგულისხმოა.

მედიაციის, როგორც დავების ეფექტური გადაწყვეტის მექანიზმის, სრულყოფილი გამოყენება სწორედ ნებაყოფლობითი მედიაციით ხორციელდება, რაც გულისხმობს შემდეგს: ნებაყოფლობითი მედიაციის დროს, მედიაცია თვით მხარეთა ინიციატივით არის წამოწყებული, იქმნება სივრცე, რომელშიც მხარეები ორიენტირებულნი არიან პრობლემის გადაწყვეტაზე – კონფლიქტის გარდაქმნაზე და არა დიდ ფსიქო-სოციალურ-სამართლებრივ ომში ერთი ბრძოლის მოგებაზე. ამასთან, სავალდებულო მედიაციის ნაკლოვანებები, რა თქმა უნდა, ნებაყოფლობით მედიაციის პროცესს არ გააჩნია, თუმცა, ამავე დროს ლეგიტიმურია სავალდებულო მედიაციის იდეის დამცველთა[539] კითხვა: მაშინ, როცა მხარეები წინასწარ არ შეთანხმებულან დავის წარმოშობის შემთხვევაში მედიაციისათვის მიმართვის თაობაზე, როგორ უნდა შეთანხმდნენ მოდავე მხარები მედიაციის ცენტრისადმი მიმართვაზე, თუ მათ შორის უკვე კონფლიქტია გაღვივებული? აღნიშნულ კითხვაზე მრავალი პასუხი არსებობს, თუმცა ერთ-ერთი ყველაზე სარწმუნოა ის მოსაზრება, რომ ნებაყოფლობითმა მედიაციის ინსტიტუტმა საზოგადოებასთან სწორი კომუ-

---

[537] Zalar A., Managing Judicial Change Through Mediation – Part 2, ADR Bulletin, Vol. 6, No. 9, 2004, 2

[538] წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 175

[539] Mcllwrath M., Savage J., International Arbitration and Mediation: a Practical Guide, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010, 187

ნიკაციით თავად უნდა მოახერხოს თავისი დადებითი მხარეების შესახებ საზოგადოების ცნობიერების გაზრდა. მორიგებით დამთავრებული ყოველი საქმე სწორედ რომ ყველაზე კარგი საშუალებაა მედიაციის პოპულარობის გაზრდისა. აქედან გამომდინარე, სავალდებულო მედიაციის დანერგვა მედიაციის პრაქტიკის არმქონე ქვეყნებში სწორედაც რომ გამართლებულია[540]. სავალდებულო მედიაციის ინსტიტუტის მომხმარებელთა კმაყოფილების მაჩვენებლებით თუ ვიმსჯელებთ, მიღწეული შედეგი ამართლებს იმ ზომებს, რომლებსაც სასამართლო გამოიყენებს მხარეთა იძულებისათვის, მიიღონ მედიაციის პროცესში მონაწილეობა, თუმცა კრიტიკოსთა ნაწილისათვის ეს ჯერ კიდევ არ არის საკმარისი არგუმენტი იმისათვის, რომ გამართლდეს ისეთი ინსტიტუტის არსებობა, რომელიც მედიაციის პროცესში მხარეთა ნების თავისუფლებას შეზღუდავს.[541]

საყოველთაოდ აღიარებული შეხედულებით, სასამართლო კონსერვატულ ინსტიტუტს წარმოადგენს. როგორც აღნიშნავენ, ხშირად მას არ შეუძლია უპასუხოს იმ მოთხოვნებს, რომლსაც საერთაშორისო ბიზნესი ლოგიკურად ითხოვს რაღაც ალტერნატიული, უფრო პროფესიული, უფრო სწრაფი და უფრო სანდო ინსტიტუტის არსებობას.[542] მხარეები თვითონ წყვეტენ მოლაპარაკების გაგრძელებას, ან მასზე უარის თქმის საკითხს.[543]

როგორც უკვე ზემოთ არაერთხელ აღვნიშნეთ, დავების გადაწყვეტის ალტერნატიულ გზებს მრავალი უპირატესობა გააჩნია, მაგალითად: ადვილად ხელმისაწვდომი ხარჯისა და მანძილის თავლსაზრისით, შედარებით სწრაფი, შედეგების უკეთესი აღსრულება, ოფიციალური სასამართლოს დატვირთვის შემსუბუქება და ა.შ. უფრო მეტიც, შესაძლებელია მცირე და მეტად გამარტივებული პროცედურების შემუშავება ოფიციალური სასამართლო სტრუქტურის ფარგლებში, როგორიცაა მცირე საჩივრების განმხილველი სასამართლოები, სავალდებულო შემრიგებლურ საქმეთა წარმოება და ა.შ.[544]

---

[540]Allen T., A Closer Look at Halsey and Stell, 2004 http://www.cedr.com/articles/?item=A-closer-look-at-Halsey-and-Steel [29.08.2021]

[541]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 42

[542]Tercier P., Foreword in: Goldsmith, J.C./Ingen-Housz, Arnold./Pointon, Gerald, H. (Editors) ADR inBusiness, Practice and Issues across Countries and Cultures, 2006, p.89

[543]Shackelford F., Judges Say the Darndest Things, 2004, p.343

[544]კანონის უზენაესობა, სახელმძღვანელო პოლიტიკოსებისათვის, ადამიანის უფლებებისა და ჰუმანიტარული სამართლის რაულ ვალენბერგის ინსტიტუტი და სამართლის ინტერნაციონალიზაციის ჰააგის ინსტიტუტი, 2012, გვ. 25

ბიზნესმენს მედიაციაში განსაკუთრებით ის ხიბლავს, რომ ამ პროცედურის მიმდინარეობისას ის შეზღუდული არ არის რაიმე სახის ვალდებულებებით. თუ ჩათვლის, რომ მედიაცია დროისა და ფულის ფუჭი ხარჯვაა, ნებისმიერ დროს შეუძლია შეწყვიტოს მოლაპარაკება და მიმართოს არბიტრაჟს (საარბიტრაჟო შეთანხმების არსებობის შემთხვევაში), ან სასამართლოს.[545] ნიშანდობლივია, რომ მედიაცია განიხილება დროისა და ფულის დაზოგვის შესაძლებლობად არა მხოლოდ მხარეებისათვის, არამედ სამართლებრივი სახელმწიფოსთვისაც,[546] რომელიც იძულებულია საკმაოდ დიდი რესურსი გამოყოს დავების გადაწყვეტის მიზნით ხანგრძლივი პროცესების წარმოებისათვის.

უნდა გავაანალიზოთ, რომ მედიაცია მართლმსაჯულების დანამატია და არა მისი ალტერნატივა. მას შეუძლია მხოლოდ ხელი შეუწყოს დავების აღმოფხვრას, მაგრამ არ შეუძლია მთლიანად საკუთარ თავზე აიღოს ის.[547] პრინციპი - „ნებადართულია ყველაფერი რაც აკრძალული არ არის“, აქ მთავარ როლს თამაშობს. მედიაციის შესაძლებლობა და მოქმედების ფარგლები განუსაზღვრელი არ არის. მედიაციის სამოქმედო არეალი იქ მთავრდება, სადაც მხარეთა შეთანხმებისათვის ადგილი აღარ რჩება საკანონმდებლო აკრძალვების ან სხვა ობიექტური გარემოებების გამო.[548] მედიაციის უარყოფით მხარეებზე იმდენს არ საუბრობენ, რამდენსაც დადებითზე, თუმცა მათზე ყურადღების გამახვილების გარეშე სრულყოფილი სურათის ჩამოყალიბება შეუძლებელია.[549]

გერმანულ იურიდიულ ლიტერატურაში არსებობს მოსაზრება, რომ მედიაციის პროცესი არც ისეთი იაფია, როგორც ამაზე ხშირად მიუთითებენ. მაგალითად, ის პრინციპში საარბიტრაჟო განხილვაზე იაფი არ არის[550] და არ არის გამორიცხული, რომ გადააჭარბოს კიდეც მის ღირებულებას. თუმცა ღირებულება მაინც შეფასების საკითხია. სავსებით შესაძლებელია, რომ ერთი და იგივე

---

[545]Berger K. P., Private dispute resolution in international business, negotiation, mediation, arbitration, volume I, case study, 2006, p. 28.

[546]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ. 49

[547]Roberts M., Mediation in Family Disputes, Principles of Practice, Third Edition, 2008, p.13

[548]ცერცვაძე გ., მედიაცია დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა (ზოგადი მიმოხილვა) თსუ-ს იურიდიული ფაკულტეტი, დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული მეთოდების სამეცნიერო - კვლევითი ინსტიტუტი, თბილისი, 2010, გვ. 40

[549]იქვე: გვ.45

[550]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ. 42

პირმა ერთი და იმავე ფორმის მედიაცია ხელმისაწვდომად, ან ნაკლებად ხელმისაწვდომად მიიჩნიოს. თუ მხარეს მობეზრდა გაწელილი სასამართლო ან საარბიტრაჟო განხილვა და ძვირადღირებულ ადვოკატების მთელი არმიის ჰონორარების გადახდა, ცხადია, მისთვის ერთი ან ორ კვირიანი მედიაცია არ იქნება ძვირი, და პირიქით, თუ მხარეს ხარჯების დიდი ნაწილი უკვე გაღებული აქვს და იცის, რომ მეტის გაღება აღარ მოუწევს, მედიაციის ინიციატივა ფულის ფუჭ ხარჯვად მოეჩვენება. მედიაცია სწორედ იმიტომ არის საინტერესო, რომ აქ ზოგადი კრიტერიუმების გამოკვეთა შეუძლებელია. აქ ყველაფერი უფრო სუბიექტურია ვიდრე ობიექტური, დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა გარკვეულწილად უფრო ხელოვნებაა ვიდრე იურისპრუდენცია.[551]

მედიაციის წარუმატებლობის შემთხვევაში ეს არის ფულის და დროის აბსოლიტურად უსარგებლო ხარჯი მხარეებისათვის. სავსებით შესაძლებელია, რომ ერთერთი არაკეთილსინდისიერი მხარის მიერ მედიაცია გამოყენებულ იქნას, როგორც დროის მოგების და დავის გადაწყვეტის გაჭიანურების საშუალება, რაც გამორიცხული არასდროს არის.[552]

პრაქტიკოსთა გარკვეულ კატეგორიას ევროპაში მიაჩნია, რომ მედიაცია, ტრანსნაციონალური (მირითადი ამერიკული წარმოშობის) იურიდიული ფირმების მიერ კლიენტურის მოსაზიდად „შეფუთული პროდუქტია". კრიტიკოსების აზრით, მედიაცია ბიზნესმენებს უქმნის ილუზიას, რომ მათ სამართლებრივი პრობლემების გადაწყვეტა შეუძლიათ, ხოლო იურისტებს აჯერებს, რომ მათ ბიზნესის კეთება ხელეწიფებათ. არბიტრაჟში დაკავებული ბევრი იურისტი თვლის, რომ მედიაცია ხელს უშლის მხარეს საკუთარი პოზიციის ჩამოყალიბებაში და ყოველთვის შეიცავს მოწინააღმდეგე მხარის მიერ ამ დროს მიღებული ინფორმაციის არასათანადო გამოყენების საფრთხეს.[553] აღნიშნული საკამათოა მარტივი მიზეზის გამო, მხარე რომელიც მოლაპარაკების მაგიდასთან ზის საბოლოოდ თვითონ წყვეტს რა გაამჟღავნოს და რა არა, მით უმეტეს, როდესაც მსხვილი ბიზნესის წარმომადგენლებზეა საუბარი და არა რიგით მოქალაქეზე, მედიაციის პროცესშიც კი რომე-

---

[551]ცერცვაძე გ., მედიაცია დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა (ზოგადი მიმოხილვა) თსუ-ს იურიდიული ფაკულტეტი, დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული მეთოდების სამეცნიერო- კვლევითი ინსტიტუტი, თბილისი, 2010, გვ. 43

[552]იქვე

[553]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 39 (Guillemin J.F., Reasons for Choosing Alternative Dispute Resolution, in: Goldsmith, J.C./Ingen-Housz, Arnold, /Pointon, Gerald, H. (Editors) ADR in Business, Practice and Issues across Countries and Cultures, 2006, p. 50)

ლიც მათგან გულახდილობას მოითხოვს გულახდილობის საზომიც მათ ხელშია, წინასწარ გათვლილი სტრატეგიით ყოველთვის იციან, რა სურთ მიიღონ მოცემული პროცესისგან.[554]

ADR (დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის საშუალებები) გულისხმობს პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც დავა უნდა გადაწყდეს და დაიზოგოს რესურსებიც. დავების ხასიათში, მხარეების, არჩეული პროცედურის და მესამე პირის ჩართულობის ხარისხში დიდი სხვაობის მიუხედავად ADR იძლევა შესაძლებლობას მოხდეს დავაზე დახარჯული დროის შემცირება, იმ პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების დაზოგვა, რომლებიც წარმოიშობა დავის განხილვის პროცესში. ამ კატეგორიების ხარჯებს სასამართლო ხარჯებთან ერთად მიეკუთვნება დროის მენეჯმენტში ხარვეზები და გაფუჭებული სამომავლო ბიზნეს-ურთიერთობები. არაპირდაპირი ხარჯები რესურსებთან ერთად გულისხმობს ენერგიისა და რეპუტაციის აღდგენის ხარჯებს.

მედიაციის პროცესის წარმატებით წარმართვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი ასპექტი მისი კონფიდენციალურობაა.[555] მედიაციის დაწყებამდე მხარეები უმეტეს შემთხვევაში ხელს აწერენ შეთანხმებას კონფიდენციალურობის შესახებ, რომელიც შემდგომში ერთგვარ გარანტს წარმოადგენს, რათა მათი ინფორმაცია გამოყენებულ არ იქნეს საქმის სასამართლო წესით განხილვის შემთხვევაში.[556] მედიაცია მომგებიანი პროცესია მცირე შესაძლებლობის მქონე მხარეთათვის, რომელთაც არ გააჩნიათ საკმარისი სახსრები, რათა სასამართლოში ჰყავდეთ საკუთარი წარმომადგენელი და თვლიან, რომ წარმომადგენლის არყოლა გახდება საქმის წაგების მიზეზი. მედიაციის საშუალებით კი მხარეები თავად განსაზღვრავენ დავის გადაწყვეტის შედეგს, ვინაიდან თავად წარმართავენ აღნიშნულ პროცესს.

სტატისტიკიდან ნათლად ჩანს, რომ ყველა დავის 80 პროცენტი, სადაც მედიაცია არის ჩართული მხარეთა სრული შეთანხმებით სრულდება, და ამასთან ის გაცილებით ნაკლებ დროსა და ფინანსურ რესურს მოითხოვს. სწორედ ამ აღნიშნულიდან გამომდინარე გახდა ის განვითარებულ ქვეყნებში სამართლებრივი სისტემისა და კულტურის მნიშვნელოვანი ნაწილი. სა-

---

[554]იქვე

[555]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 59 (Alexander N.M., Global Trends in Mediation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2006, 438)

[556]იქვე (Rozdeiczer L., de la Campa A., Alternative Dispute Resolution Manual: Implementing Commercial Mediation, Small and Medium Enterprise Department, The World Bank Group, November 2006, 5 <http://rru.worldbank.org/Documents/Toolkits/adr/ adr_fulltoolkit.pdf [29.08.2021]

ერთოდ ევროპის ქვეყნებში სამოქალაქო დავების 40-50% მედიაციით გვარდება, ამერიკის შეერთებულ შტატებში კი სასამართლომდე სამოქალაქო დავების მხოლოდ 5% აღწევს.[557]

მაშინ როდესაც ვსაუბრობთ მედიაციის დადებით და უარყოფით ასპექტებს, განხილვის გარეშე აქაც ვერ დავტოვებთ დავების გადაწყვეტის ევროპელი ცენტრის ექსპერტის ალეშ ზალარის რეკომენდაციებსა და შეფასებებს ამ კუთხით. კვლევის ავტორს საქართველოში ზოგადად მედიაციის ინსტიტუტის განსავითარებლად შემდეგი საკითხები მიაჩნია პრობლემურად:

- დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების განვითარების პოლიტიკის განმსაზღვრელი დოკუმენტის არარსებობა;
- დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების პოლიტიკის განსაზღვრის მიზნით, ერთიანი და მუდმივმოქმედი საკონსულტაციო ორგანოს არარსებობა, რომელიც მაკოორდინირებელ ფუნქციასაც შეასრულებდა.[558]

სასამართლოს გარეთ არსებულ ე.წ. დამოუკიდებელ სამედიაციო ინსტიტუტებთან დაკავშირებით ექსპერტის დასკვნაში პრობლემურადაა მიჩნეული:

- მედიაციის ცნების არარსებობა, რამაც გარკვეულ შემთხვევებში გამოიწვია ტერმინ „მედიაციით“ ისეთი დავის გადაწყვეტის საშუალების აღნიშვნა, რომელშიც მესამე ნეიტრალური პირი აღჭურვილია გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილებით;
- კანონმდებლობაში საერთაშორისო დავებზე მედიაციის გავრცელების პირობების არარსებობა;
- კანონმდებლობით მედიატორთა განათლებისა და მედიაციის პროცესის ხარისხის მართვის ასპექტების მოუწესრიგებლობა;
- კანონმდებლობა არ მოიცავს უფასო იურიდიული დახმარების შესაძლებლობას მედიაციის პროცესში წარმომადგენლობისათვის;
- კანონმდებლობა არ მოიცავს მომხმარებელთა უფლებების დაცვის მიზნით საერთაშორისო ან ადგილობრივ დავებზე მედიაციის გამოყენების შესაძლებლობას.[559]

---

[557] http://tbh.com.ge/index.php?run=home/news&news_id=7 [29.08.2021]

[558] ექსპერტ ალეშ ზალარის ანგარიში საქართველოში მედიაციის განვითარების შესახებ, დავების გადაწყვეტის ევროპული ცენტრი, იხ. წულაძეა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ. 207

[559] წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ. 208

5.4. სასამართლო მედიაციის გამოწვევები საქართველოში

აუცილებელია, რომ მართლმსაჯულების ინტერესებში შედიოდეს მედიაციის არსებობა იმ პირობით, რომ იარსებებს სახელმწიფოს მიერ მოდავე მხარეებზე ზემოქმედების მექანიზმები მედიაციის პროცესში მათი მონაწილეობისთვის და არა სავალდებულო მორიგებისათვის.

ხშირად გამოითქმის მოსაზრება, რომ „სავალდებულო მედიაცია" გამართლებულია, როცა ის სახელმწიფოს მიერ დაფინანსებულია და არ იწვევს დანაკარგებს მოდავე მხარეთათვის, რაც გულისხმობს სასამართლო ბაჟისაგან გათავისუფლებას, მედიატორისათვის ჰონორარის გადახდას, ხანდაზმულობის ვადის დინების შეჩერებას და ამ. ამ შემთხვევაში სავალდებულო მედიაციას უარყოფითი ასპექტები შემცირებულია (ეკონომიკური, თუ სამართლებრივი თვალსაზრისით). იმ შემთხვევაში, როცა სამედიაციო ცენტრისათვის მიმართვა მხარეთათვის სავალდებულოა, ხოლო მხარეებისათვის არ არსებობს მათი სამართლებრივი თუ ეკონომიკური ინტერესების მასტიმულირებელი მექანიზმი, რასაკვირველია, სავალდებულო მედიაციის მომხრეთა ოდენობა იკლებს.[560]

სავალდებულო მედიაციის პრაქტიკამ აჩვენა,[561] რომ, უმეტეს შემთხვევაში, მხარეებისთვის მისაღებია მოსამართლის მიერ გადაწყვეტილება – საქმის სამედიაციოდ სავალდებულო მიმართვის თაობაზე და მოსამართლის ამ გადაწყვეტილებას ისინი ხშირად სიხარულით ხვდებიან, რადგან რიგ შემთხვევაში მხარის მიერ მორიგების სურვილის გაცხადება (მედიაციისადმი მიმართვის შეთავაზება) მოწინააღმდეგე მხარის მიერ აღიქმება როგორც სუსტი სამართლებრივი პოზიციით გამოწვეული კომპრომისი[562]. შესაბამისად, მაშინ, როცა ოპონენტის თვალში სხვა შინაარსის მქონე „სიგნალად" არაღქმის შიშით მხარეები თავს იკავებენ საკუთარი ინიციატივით მედიაციის შესახებ საუბრის დაწყებისაგან, მოსამართლის დავალებით მედიაციის პროცესში ჩართვა ეხმარება ორივე მხარის „სახის შენარჩუნებასა" და მორიგების შესაძლებლობის გამოყენებაში. ამასთან, რამდენადაც ადვოკატებს შესისხლხორცებული აქვთ დავის გადასაწყვეტად სასამართლოსათვის მიმართვა, ისინი ხშირად, მოლაპარა-

---

[560]Nolan-Haley M. J., Court Mediation and The Search for Justice Through Law, Washington University Law Quarterly, Vol. 74, 1996, 70

[561]იქვე: p. 61

[562]Blackshaw I. S., TMC Asser Instituut (La Haye), Sport, Mediation and Arbitration, T.M.C. Asser Press, Hague, 2009, 243)

კების მცდელობისა და ალტერნატიულ შესაძლებლობებზე დაფიქრების გარეშე, ჩვეულებისამებრ მიმართავენ ხოლმე მას. შესაბამისად, სასამართლოში წასვლა არ ნიშნავს, რომ მხარეებს დავის მორიგებით დამთავრების მიზნით „არცერთი ქვა დაუტოვებიათ ამოუტრიალებელი“, „ყველა შესაძლებლობა გამოიყენეს“ და მაინც, მცდელობის მიუხედავად, ვერ მოახერხეს კონფლიქტის მშვიდობიანი გადაწყვეტა. რა თქმა უნდა, ასეთი შემთხვევები ნებისმიერი ქვეყნის სასამართლოში უხვადაა, რაც სავალდებულო მედიაციისადმი ლოიალური დამოკიდებულების მქონე პირთა სიმრავლეს განაპირობებს.[563] მიუხედავად სამოქალაქო საპროცესო კოდექსში „სასამართლო მედიაციის“ თავის არსებობისა, ზოგადად, მედიაციის ინსტიტუტის მომწესრიგებელი საკანონმდებლო აქტის უქონლობა ქმნის არასრულ საკანონმდებლო ჩარჩოს საქართველოში, რომელიც, ერთი მხრივ, თანხვედრაში არაა ევროკავშირის შესაბამის დირექტივებთან, ხოლო, მეორე მხრივ, იწვევს ინსტიტუტისადმი ნდობის შემცირებას მის პოტენციურ მომხმარებლებში.[564]

სასამართლო მედიაციის ნაწილში კანონმდებლობის შეფასებისას დავების გადაწყვეტის ევროპელი ცენტრის ექსპერტის ალეშ ზალარის მიერ დადებით ასპექტებად აღინიშნა:[565]

- მედიაციის ორივე ფორმით, როგორც სასამართლო მედიაციის (როცა სამედიაციო ცენტრი თვით სასამართლოშია), ისე სასამართლოსთან დაკავშირებული მედიაციის ფორმით სასამართლო სისტემაში დანერგვის შესაძლებლობა;
- საოჯახო, მემკვიდრეობითი და სამეზობლო დავების მიმართ სავალდებულო მედიაციის გავრცელების შესაძლებლობა;
- მედიაციის მაქსიმალური ხანგრძლივობის – 90-დღიანი დანაწესის არსებობა;
- მედიაციის პროცესზე გამოუცხადებლობის შემთხვევაში შესაბამის სანქციათა დაწესება;
- კანონმდებლობით გათვალისწინებული გამონაკლისების გარდა, მხარეთა თანხმობით, ყველა სამოქალაქო სამართლებრივი დავის სამედიაციოდ გადაცემის შესაძლებლობა;

---

[563] წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, გვ.42

[564] საქართველოს 1997 წლის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი, მუხლები 187-190., 05.12, 2018 წლის მდგომარეობით

[565] იქვე

- კონფიდენციალურობის დაცვა და მედიაციის პროცესში შექმნილ მტკიცებულებათა სასამართლო პროცესზე დაუშვებლობის საკითხი;
- სასამართლოს დახმარებით მიღწეული მორიგებების აღსრულების საკითხი.

აღნიშნული ანგარიშის მიხედვით კანონმდებლობის ნაკლოვანებებია:

- სამოქალაქო საპროცესო კოდექსში სასამართლო მედიაციის თავის არასრული შესაბამისობა ევროკავშირის შესაბამის დირექტივასთან;
- მედიატორთა შერჩევისა და აკრედიტირების კრიტერიუმების არარსებობა;
- სასამართლო ხელისუფლებისა და კონკრეტულ სასამართლოთა წახალისება მედიაციის პროგრამებისა და მათი მომწესრიგებელი ნორმების შესამუშავებლად;
- სასამართლო მედიაციის დაფინანსების საკითხის მოუწესრიგებლობა;
- ფინანსური თვალსაზრისით, სასამართლო მორიგებისა და მედიაციის დახმარებით მიღწეული მორიგების არათანაბარ პირობებში დაყენება;
- მინიმუმ ორი სამედიაციო შეხვედრის გამართვის ვალდებულება.[566]

სავალდებულო მედიაციის მომხრეები საკუთარი არგუმენტის დასაცავად ხშირად მოიხმობენ ხოლმე ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ საქმეში ეშინგდეინი დიდი ბრიტანეთის წინააღმდეგ გაკეთებულ განმარტებას: „სასამართლოსადმი ხელმისაწვდომობის უფლება არ არის აბსოლუტური და ის შეიძლება ექვემდებარებოდეს შეზღუდვას, თუ ეს შეზღუდვა ემსახურება კანონიერ მიზანს და დაცულია პროპორციულობა გამოყენებულ ზომასა და მისაღწევ მიზანს შორის"[567]. თუმცა, იმდენად რამდენადაც, ეს ალტერნატიული პროცედურები ფორმალური სასამართლოს ფარგლებში ან მის გარეთ, შედეგად იძლევა დავების გადაწყვეტის ეფექტიანობისა და ეფექტურობის გაზრდას, ამგვარი პროცედურები არა მხოლოდ მისაღებია კანონის უზენაესობის კონტექსტში, არამედ განამტკიცებს კიდეც კანონის უზენაესობას. მაგრამ აუცილებელი წინაპირობის - მოცემული პროცედურები უზრუნველყოფენ ყველა მხარის იურიდიულ დაცვას, სამართლიანი მოს-

[566]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 44

[567]Ashingdane vs. The United Kingdom, Judgment of the European Court of Human Rights, Application No. 8225/78, 1985, para., 57 www.hudoc.org. [29.08.2021]

მენის ჩათვლით და აკმაყოფილებენ მიუკერძოებლობისა და დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს - შესრულების შემთხვევაში.[568]

ზოგადად საქმის სასამართლოში წარმოება მართლმსაჯულებისაგან მოითხოვს როგორც ადამიანურ, ასევე მატერიალურ რესურსს. შესაბამისად, დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული საშუალებების დახმარებით სამართლებრივი დავების რეგულირება მართლმსაჯულებისათვის გამართლებულია როგორც ეკონომიკური ნიშნით, ასევე – ხარისხობრივადაც.

სასამართლო განხილვის მომლოდინე საქმეთა რაოდენობის შემცირება ნიშნავს წარმოებაში არსებული საქმეების უფრო მშვიდი და სიღრმისეული გაანალიზების საშუალებას. მართალია, სასამართლოთა განტვირთვა და სახელმწიფო რესურსების დაზოგვა როგორც სავალდებულო, ისე ნებაყოფლობითი მედიაციის დამახასიათებელი ფაქტორია, თუმცა სავალდებულო მედიაციით ზემოაღნიშნული უპირატესობები გაცილებით ფართო მასშტაბებს იღებს. მედიაციის ინსტიტუტი მით უფრო სიკეთის მომტანია, რაც უფრო ადრეულ ეტაპზე ხდება მისი ჩართვა სამართლებრივი კონფლიქტის რეგულირების პროცესში[569]. აქედან გამომდინარე, გამართლებულია, როცა მოსამართლე მხარეებს ავალებს საქმის არსებითად განხილვის წამოწყებამდე სავალდებულო მედიაციის პროცესში მონაწილეობას. მორიგების შემთხვევაში აღნიშნული მიდგომა მოდავე მხარეებს თავიდან აცილებს კონფლიქტის ესკალაციასა და რესურსების ხარჯვას. მით უფრო, როცა მედიაციის პროცესში დავის თანამშრომლობითი გზით გადაწყვეტის, მოსმენის, გაგებისა და საკუთარი თავის გადაწყვეტილების მიღების უფლებამოსილებით აღჭურვის შესახებ ხდება მხარეთა ინფორმირება, მხარეები იოლად ახერხებენ კონფლიქტიდან ურთიერთსასარგებლო და შემოქმედებითი გამოსავლის პოვნას.[570] შესაბამისად, შეიძლება ითქვას, რომ საქმის ადრეულ ეტაპზე სავალდებულო გადამისამართება ქმნის მედიაციის დადებითი მხარეების მაქსიმალურად გამოყენების შესაძლებლობას. აქვე აღსანიშნავია, რომ მიუხედავად ზემოჩამოთვლილი უპირატესობებისა, სავალდებულო მედიაციის დანერგვის მთავარ ლაიტმოტივად

---

[568] კანონის უზენაესობა სახელმძღვანელო პოლიტიკოსებისათვის, ადამიანის უფლებებისა და ჰუმანიტარული სამართლის რაულ ვალენბერგის ინსტიტუტი და სამართლის ინტერნაციონალიზაციის ჰააგის ინსტიტუტი 2012, გვ. 25

[569] წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 46 (Roberts M. M., Mediation in Family Disputes, Ashgate Publishing Ltd., Burlington, 2014, 180)

[570] Spencer D., Brogan M., Brogan C. M., Mediation Law and Practice, Cambridge University Press, New York, 2006, 269

რჩება ის, რომ მედიატორებს შეუძლიათ, მხარეებს, მათი წინააღმდეგობის მიუხედავად, საწყის ეტაპზევე აღმოუჩინონ დახმარება.[571]

სავალდებულო მედიაციის მომხრეთა და მოწინააღმდეგეთა არგუმენტები მუდამ იარსებებს. ერთი შეხედვით, სავალდებულო მედიაციას შეუძლია ზიანი მიაყენოს მედიაციის იდეას, თუმცა, მეორე მხრივ, მას შეუძლია მნიშვნელოვანი დახმარების გაწევაც. თუ სავალდებულო მედიაციის პროცესი ვერ მოარიგებს მხარეებს, მათ შორის პოზიციების დაახლოებას მაინც უნდა შეუწყოს ხელი, რომლის დადებით შედეგსაც ხშირად მხარეები სასამართლო პროცესის დროს იღებენ.[572]გამოდის, რომ გარკვეულწილად მედიაციის იდეის მიღწევა სავალდებულო მედიაციით მაშინაც კი ხერხდება, როცა პროცესი ერთი შეხედვით წარუმატებლად – მორიგების გარეშე სრულდება.[573]

საქართველოს ყველა ინსტანციის სასამართლოში მედიაციის თანმიმდევრულ და ეტაპობრივ განვითარებას ხელი შეუშალა, როგორც სასამართლო ხელისუფლებაში მედიაციის განვითარების შესახებ საერთო ხედვის, სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის არარსებობამ, ასევე, მედიაციის დანერგვის პროცესში იუსტიციის უმაღლესი საბჭოს (როგორც მართლმსაჯულების პოლიტიკის შემმუშავებელი ორგანოს) იმ შემადგენლობის არასათანადო ჩართულობამ. სამივე ინსტანციის სასამართლოებში სამედიაციო ცენტრების ეფექტური მართვის, კონტროლისა და განვითარების მიზნით, მიზანშეწონილია, იუსტიციის უმაღლესმა საბჭომ, როგორც სასამართლო სისტემის რეფორმის მაკოორდინირებელმა ორგანომ, იუსტიციის სამინისტროსა და სხვა დაინტერესებული მხარეების მონაწილეობით და მიღებული რეკომენდაციების გათვალისწინებით, შეიმუშაოს სასამართლო მედიაციის სტრატეგია და ყოველწლიური სამოქმედო გეგმა. სასამართლო მედიაციის სტრატეგიით, როგორც ექსპერტთა მიერ შემუშავებული რეკომენდაციები მიუთითებს, საჭიროა ამბიციური მიზნის დასახვა და მისი მიღწევის მიზნით კონკრეტული მოქმედებების განსაზღვრა, რომელიც მოახდენს სასამართლო სისტემაში მედიაციის ინსტიტუტის ეფექტურ ინტეგრირებას.[574]

---

[571]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 38

[572]Quek D., Mandatory Mediation: An Oxymoron? Examining The Feasibility of Implementing a Court-Mandated Mediation Program, Cardozo Journal of Conflict Resolution, Vol. 11, 2010, 481

[573]წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018, გვ. 39

[574]იქვე: 202

6.1. ომბუდსმენის ინსტიტუტის ჩამოყალიბება და განვითარება

ომბუდსმენის ინსტიტუტი ძალიან ძველია, მაგრამ თანამედროვე მნიშვნელობით, პირველად, შვედეთში XIX საუკუნის დასაწყისში ჩამოყალიბდა. 1709 წელს, როდესაც შვედეთის მეფე კარლ XII პოლტავასთან რუსებთან ბრძოლაში დამარცხდა, მან თავშესაფარი თურქეთში მოძებნა, სადაც რამდენიმე წელი, ფაქტიურად სულთანის ტყვეობაში იმყოფებოდა. შვედეთში მეფის დიდ ხნით არყოფნამ არეულობა გამოიწვია, რაც მეფის ადმინისტრაციის მოხელეთა ცუდი მმართველობითა და ძალაუფლების ბოროტად გამოყენებით იყო განპირობებული. ამის აღსაკვეთად 1713 წელს კარლ XII, ჯერ კიდევ თურქეთში ყოფნისას, გამოსცა განკარგულება და შექმნა მეფის უმაღლესი ომბუდსმენის ინსტიტუტი. ის იყო მეფის წარმომადგენელი შვედეთში. მეფის უმაღლეს ომბუდსმენს არ გააჩნდა პოლიტიკური ძალაუფლება, მის ძირითად უფლებამოსილებას სახელმწიფო მოხელეთა მხრიდან კანონის დაცვაზე კონტროლი წარმოადგენდა. 1719 წელს მეფის უმაღლესი ომბუდსმენის თანამდებობამ იუსტიციის კანცლერის სახელწოდება მიიღო. იუსტიციის კანცლერი, როგორც ტახტის წარმომადგენელი, არა მარტო ახორციელებდა სამეფო ადმინისტრაციისა და სასამართლოს კონტროლს, არამედ იყო მთავარი სახელმწიფო ბრალმდებელი, მთავრობის მრჩეველი სამართლებრივ საკითხებში და მეფის სახელით პასუხისმგებელი იყო სამოქალაქო მართლმსაჯულების განხორციელებაზე.[575]

XX საუკუნის დასაწყისში ომბუდსმენის ინსტიტუტმა არნახული პოპულარობა განიცადა და ის ბევრი ქვეყნის განსხვავებულ ეროვნულ-სამართლებრივ სისტემაში აისახა. ამ ყოველივემ ინსტიტუტის „მუტაცია“ განაპირობა და მსოფლიოში დამკვიდრდა პრაქტიკა, რომ ომბუდსმენის ინსტიტუტი ყალიბდება სახელმწიფოს სხვადასხვა პრობლემურ სფეროში. ყველაზე წარმატებით იგი საფინანსო სფეროში ფუნქციონირებს.

ფინანსური ომბუდსმენის ინსტიტუტი რამდენიმე ათეული წელია წარმატებულად მოქმედებს მსოფლიოს ბევრ ქვეყანაში. თუმცა ყველა სახელმწიფოში მას განსხვავებული შინაარსი და უფლებრივი მდგომარეობა ახასია-

---

[575] Лошматов Е.. жвуз. сн т. Вып. 4 , отв. ред. В. П. Прокопьев. Калининград: Изд. во РГУ и Генезис и эволюция института Омбудсмена в Швеции, Государство и право: теория и практика: Мем. И. Канта, 2005. С. 45–55. http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1209700 [29.08.2021]

თებს. თანამედროვე ეტაპზე ომბუდსმენის ქვეშ ორი განსხვავებული ინსტიტუტი გაიგება. პირველ რიგში, მის ქვეშ მოიაზრება თანამდებობის პირი, რომელსაც ენიჭება ფუნქცია, დაიცვას მოქალაქეთა კანონიერი უფლებები და ინტერესები აღმასრულებელი ორგანოების ქმედებებისგან. ამ მოდელის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ აშშ-ს ბიზნეს-ომბუდსმენი. მისი მოვალეობა მეწარმეთა უფლებების დაცვაა. ბიზნეს-ომბუდსმენის ოფისი ყოველწლიურად ოთხასამდე მიმართვას განიხილავს. ოფისისადმი გაგზავნილი არცერთი მიმართვა რეაგირების გარეშე არ რჩება. ბიზნეს-ომბუდსმენს თანამდებობაზე აშშ-ს პრეზიდენტი ამტკიცებს. მიუხედავად იმისა, რომ ომბუდსმენი მხოლოდ რეკომენდაციებს გასცემს კონკრეტულ საქმესთან დაკავშირებთ, მას თავისი ავტორიტეტით შეუძლია გარკვეული გავლენა მოახდინოს მცირე მეწარმეებისა და ფედერალური სააგენტოების ურთიერთობებზე. აშშ-ში გადასახადის გადამხდელთა უფლებებს ძირითადად სპეციალური საგადასახადო სასამართლო იცავს. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სასამართლოში სარჩელის განხილვის განსაკუთრებული წესი არსებობს, რომელიც ამ სასამართლოს დამოუკიდებლობის ხარისხს საგრძნობლად ზრდის. სასამართლოს შეუძლია თვითონ განსაზღვროს თავისი საქმიანობის ძირითადი საპროცესო ნორმები. ეს იმას ნიშნავს, რომ იგი თვითონ ადგენს საგადასახადო დავის განხილვის წესს.[576] როგორც ვხედავთ, აშშ-ს საგადასახადო სასამართლო დამოუკიდებლობის უფრო მეტი ხარისხითაა აღჭურვილი, ვიდრე ბიზნეს-ომბუდსმენი. მეორე, ბევრ ევროპულ ქვეყანაში დღეს უკვე ომბუდსმენის ინსტიტუტი არსებობს როგორც დამოუკიდებელი პირი, რომელიც არასასამართლო წესით განიხილავს დავებს საქონლის (მომსახურების) მიმწოდებელ ორგანიზაციასა და მის კლიენტებს შორის, აგრეთვე ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე, საბანკო და სადაზღვევო სფეროში წამოჭრილ დავებს, მაგალითად, ავსტრალიაში ფუნქციონირებს ომბუდსმენი ტელესაკომუნიკაციო სფეროში, დიდ ბრიტანეთში - ჯანდაცვის სფეროში, ყაზახეთში მოქმედებს სადაზღვევო ომბუდსმენი.

1992 წელს გერმანიის კერძო ბანკების კავშირმა (V და B) საბანკო ომბუდსმენის ინსტიტუტი დააარსა. ამ დროიდან კლიენტთა საჩივრების განხილვის არასასამართლო პროცედურა გერმანული კერძო ბანკების საქმიანობის კონცეფციის მთავარი ელემენტი გახდა. პრაქტიკაში ამ პროცედურას სარგებელი მოაქვს როგორც გერმანული ბანკებისა და კლიენტებისათვის,

---

576 Берестова С. В., Как рассматривают налоговые споры в судах США, 2010., стр. 2-3

ისე იუსტიციის ორგანოებისათვის. ომბუდსმენის თანამდებობაზე გამწესება კერძო ბანკების მმართველთა საბჭოს მიერ ხდება. საყურადღებოა ის გარემოება, რომ ომბუდსმენის გადაწყვეტილება მხოლოდ მაშინ არის სავალდებულო, როდესაც სადაო თანხა 5 000 ევროს არ აღემატება.

კანადაში გადასახადის გადამხდელთა ომბუდსმენი (Taxpayers' Ombudsman) არის დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი პირი, რომლის ძირითად უფლებამოსილებას კანადის შემოსავლების სამსახურის (CRA) თანამშრომელთა მიერ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვაზე ზედამხედველობა წარმოადგენს. კერძოდ, ომბუდსმენი იცავს გადასახადის გადამხდელთა სამართლიანად მოპყრობის, შემოსავლების სამსახურისგან სრულყოფილი, ზუსტი და დროული ინფორმაციის მიღების, საჩივრის განხილვისა და ახსნა-განმარტებების მიღების და სხვა უფლებებს. გადასახადის გადამხდელთა ომბუდსმენის მოვალეობაში შედის, უზრუნველყოს ფინანსთა სამინისტროსათვის ინფორმაციის მიწოდება შემოსავლების სამსახურის საქმიანობასთან დაკავშირებით. გადასახადების გადამხდელთა ომბუდსმენისათვის მიმართვა უფასოა. იგი იძლევა რეკომენდაციებს. მას არ აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის ინტერპრეტირების უფლება. კანადაში ეს ინსტიტუტი შემოღებული იქნა 2007 წლის 21 თებერვალს. მისი უფლებამოსილების ვადა 3 წელია.[577]

საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი ავსტრალიაში 1995 წელს ჩამოყალიბდა. მისი ფუნქციები საერთაშორისო თანამეგობრობის ომბუდსმენს (commonwealth ombudsman) აქვს შეთავსებული. საგადასახადო ომბუდსმენის ფუნქციაში შედის საგადასახადო დავის პროცესში გადასახადის გადამხდელისათვის დახმარების აღმოჩენა. მისი საქმიანობის მიზანია საგადასახადო სამინისტროს ქმედების გამოსწორება და გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა. ომბუდსმენი არ იხილავს მასთან შესულ ყველა საჩივარს. მის მიერ საჩივრის განხილვა და გამოძიება არაფორმალურ ხასიათს ატარებს და ხშირად წარმოებს მოლაპარაკებების ფორმით და ორიენტირებულია კონკრეტულ პრობლემასთან დაკავშირებით პრაქტიკული გადაწყვეტილების მისაღებად. იგი ასევე უფლებამოსილია განახორციელოს საჯარო ანგარიშების წარდგენა და რეკომენდაციების გაცემა, რომელიც მიმართულია საგადასახადო სფეროში ადმინისტრაციული პოლიტიკის გაუმჯობესებისა და ბიუროკრატიული ქმედებების აღმოფხვრისაკენ. საგადასახადო ომბუდსმენის ოფის-

[577] Government of Canada http://www.oto-boc.gc.ca/mssn-eng.html [29.08.2021]

მა დაარსებიდან დღემდე დაახლოებით 22000-მდე საგადასახადო საჩივარი განიხილა. მათი დიდი ნაწილი ავსტრალიის საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულესა და კომპლექსურობასთან იყო დაკავშირებული, როგორც გაირკვა, გადასახადის გადამხდელები არ იყვნენ სათანადოდ ინფორმირებულნი საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ პროცედურებთან დაკავშირებით. საგადასახადო ომბუდსმენის ოფისთან შექმნილია სპეციალისტთა ჯგუფი, რომელიც ასევე იხილავს გადამხდელთა საჩივრებს და რომელსაც სათავეში უდგას სპეციალური საგადასახადო მრჩეველი (Special Tax Adviser). ამ ჯგუფს შეუძლია საგადასახადო დავის განხილვა და გადაჭრა. საგადასახადო ომბუდსმენს შეუძლია, მისცეს რეკომენდაცია საგადასახადო სამინისტროს, გაამყაროს მტკიცებულებებით თავისი გადაწყვეტილება, გადაუხადოს კომპენსაცია გადასახადის გადამხდელს ან შეცვალოს გადაწყვეტილებაში მითითებული პროცედურები.[578]

სხვადასხვა ქვეყნებში დაფუძნებული პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ ომბუდსმენს, როდესაც იგი აღმასრულებელი ორგანოს მიერ დანიშნულ თანამდებობის პირს წარმოადგენს, რა სფეროშიც არ უნდა იყოს, არასოდეს არ აქვს სავალდებულო გადაწყვეტილების მიღების უფლება. იგი მხოლოდ რეკომენდაციებს გასცემს მოქალაქეთა უფლებების აღსადგენად.

საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც 2011 წლის პირველი იანვრიდან მოქმედებს, საგადასახადო ომბუდსმენის თანამდებობა დააწესა. თუმცა, საყურადღებოა ის გარემოება, რომ საქართველოს სახელისუფლებო სისტემებში ამ ინსტიტუტის ამოქმედებაზე დიდი ხანი ფიქრობდნენ, რადგან იგი ძველი საგადასახადო კოდექსის პროექტითაც იყო გათვალისწინებული, მაგრამ მის საბოლოო დამტკიცებამდე „გაქრა“, ამიტომ, მის ამოქმედებას ბიზნეს წრეებში განსაკუთრებული ხმაურით შეხვდნენ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად საგადასახადო ომბუდსმენი ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, ავლენს მათი დარღვევის ფაქტებს, ხელს უწყობს დარღვეული უფლებების აღდგენას.

საგადასახადო ომბუდსმენი განიხილავს პირთა განცხადებებსა და საჩივრებს, რომლებიც შეეხება საგადასახადო და სხვა სახელმწიფო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის ფაქტებს. მას უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოდან მიიღოს განმარტება გადასახადის

---

578 Commonwealths Ombudsman www.ombudsman.gov.au [29.08.2021]

გადამხდელის განცხადებასთან ან/და საჩივართან დაკავშირებულ საკითხებზე. ხოლო გადასახადის გადამხდელის უფლებების დარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში მიმართოს შესაბამის ორგანოს და მისცეს რეკომენდაცია ამ უფლებების აღდგენის ღონისძიებათა განხორციელების შესახებ.

საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი საქართველოში ბევრი თავისებურებით ამოქმედდა:

პირველ რიგში, საყურადღებოა საგადასახადო ომბუდსმენის თანამდებობაზე დანიშვნის მექანიზმი. საგადასახადო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-9 პუნქტის თანახმად „საგადასახადო ომბუდსმენს ნიშნავს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარესთან შეთანხმებით", თუმცა იგი პარლამენტის წინაშეც არის ანგარიშვალდებული და საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს წელიწადში ერთხელ წარუდგენს ანგარიშს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მდგომარეობის შესახებ. მისი ანგარიში უნდა შეიცავდეს ქვეყანაში გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და თავისუფლებების უზრუნველყოფის ზოგად შეფასებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

ამ ინსტიტუტის რეალური დანიშნულებიდან გამომდინარე, გაუმართლებელია პრემიერ-მინისტრის უფლებამოსილება საგადასახადო ომბუდსმენის დანიშვნასთან დაკავშირებით. კანონის თანახმად, საგადასახადო ომბუდსმენი ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, ავლენს მათი დარღვევის ფაქტებს, ხელს უწყობს დარღვეული უფლებების აღდგენას. როგორც ცნობილია, გადასახადის გადამხდელის უფლებები, ძირითადად, გადასახადების ადმინისტრირებისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს ირღვევა. ამ ღონისძიებებს კი საქართველოს მთავრობა, კერძოდ, ფინანსთა სამინისტრო და მის სისტემაში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახური ახორციელებს. ამიტომ, სწორედ, საქართველოს მთავრობა და მისი ხელმძღვანელი არ უნდა განსაზღვრავდნენ ამ ინსტიტუტის შექმნასა და უფლებამოსილებას.[579] ხოლო, რაც შეეხება პარლამენტის წინაშე ანგარიშვალდებულებას, მიუხედავად მისი სარეკომენდაციო ხასიათისა, ეს უკვე წინგადადგმული ნაბიჯია, რადგან სა-

[579] საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 23 თებერვლის №92 დადგენილება „საგადასახდო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ."

კანონმდებლო ორგანო საკმაოდ ქმედით მექანიზმებს ფლობს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დასაცავად.

მეორე თავისებურება, სწორედ, საგადასახადო ომბუდსმენის უფლება-მოსილების განსაზღვრასთან არის დაკავშირებული. საგადასახადო კოდექსის 42-ე მუხლის მე-10 პუნქტის თანახმად „საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება, მისი საქმიანობის ძირითადი პრინციპები და ფორმები განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.“ ჩვენი აზრით, ყველა ზემოაღნიშნული საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ საკანონმდებლო რეგულირებას მოითხოვს და მათი განსაზღვრა მთავრობის დადგენილებით დაუშვებელია.

საქართველოში ომბუდსმენის ინსტიტუტი, მართალია, ჯერ ძალიან ახალგაზრდაა და ფაქტიურად მისი პრაქტიკული საქმიანობის კრიტიკა ნაადრევია, მაგრამ მასთან დაკავშირებით არსებული საკანონმდებლო ბაზა იძლევა საფუძველს ვივარაუდოთ, რომ მისი დამოუკიდებლობა ფიქციაა და იგი აღმასრულებელ სტრუქტურაში ჩამოყალიბებული მორიგი მოჩვენებითი ინსტიტუტია გადამხდელთა უფლებების დაცვის სფეროში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე და საქართველოში არსებული რეალობის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილი იქნება საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი სახალხო დამცველის აპარატში მოიაზრებოდეს. ამით იგი სრულიად ჩამოსცილდება აღმასრულებელ ხელისუფლებას და გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან მეტი ნდობით იქნება აღჭურვილი. ხოლო, რაც შეეხება მის საქმიანობას, იგი ძირითადად ორი მიმართულებით უნდა წარიმართოს: პირველი, საგადასახადო სფეროში არსებული კანონმდებლობის კონტროლი გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის კუთხით, რადგან დღეს არსებული მდგომარეობის მიხედვით საგადასახადო კოდექსში არსებული ბევრი ნორმა გადასახადის გადამხდელს არათანაბარ პირობებში აყენებს საგადასახადო ორგანოსთან შედარებით და პირდაპირ ლახავს მის უფლებებს; მეორე, საგადასახადო ორგანოების ქმედების კონტროლი გადასახადების ადმინისტრირების, საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების, საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების, საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისა და საგადასახადო დავის განხილვის პროცესში.[580]

---

[580] გაბისონია ი., საგადასახადო ომბუდსმენი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, ბიზნესი და სამართალი, 7-8 მაისი, თბილისი, 2011, გვ. 113.

6.2. ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები

ომბუდსმენის ინსტიტუტი ისტორიული თვალსაზრისით ძალიან ძველია, მაგრამ თანამედროვე მნიშვნელობით, პირველად, შვედეთში XIX საუკუნის დასაწყისში ჩამოყალიბდა. 1709 წელს, როდესაც შვედეთის მეფე კარლ XII პოლტავასთან რუსეთთან ბრძოლაში დამარცხა, მან თავშესაფარი თურქეთში მოძებნა, სადაც რამდენიმე წელი, ფაქტიურად სულთანის ტყვეობაში იმყოფებოდა. შვედეთში მეფის დიდი ხნით არყოფნამ არეულობა გამოიწვია, რაც მეფის ადმინისტრაციის მოხელეთა ცუდი მმართველობითა და ძალაუფლების ბოროტად გამოყენებით იყო განპირობებული. ამის აღსაკვეთად კარლ XII 1713 წელს, ჯერ კიდევ თურქეთში ყოფნისას, გამოსცა განკარგულება და შექმნა მეფის უმაღლესი ომბუდსმენის ინსტიტუტი.[581]

დღევანდელი გადასახედიდან აშკარაა რომ ომბუდსმენის ინსტიტუტმა სამართლებრივი სახელმწიფოს მშენებლობაში ისეთივე უმნიშვნელოვანესი როლი შეასრულა, როგორიც თავის დროზე წარმომადგენლობითი ინსტიტუტის- პარლამენტარიზმის, კონსტიტუციონალიზმის, ხელისუფლების დანაწილების, სახელმწიფოსა და ხალხის სუვერენიტეტის პრინციპებმა. ჩვენი მხრიდან ადამიანის უფლებების დამცველ ორგანიზაციაზე, როგორც ინსტიტუტზე, განსაკუთრებული აქცენტის მიუხედავად, სავსებით ვაცნობიერებთ იმ გარემოებებს, რომ მის შექმნას წინ უსწრებდა იდეათა შორის მრავალსაუკუნოვანი ბრძოლა.

XX საუკუნის დასაწყისში ომბუდსმენის ინსტიტუტმა არნახული პოპულარობა განიცადა და ის ბევრი ქვეყნის განსხვავებულ ეროვნულ-სამართლებრივ სისტემაში აისახა. ამ ყოველივემ ინსტიტუტის მუტაცია განაპირობა და მსოფლიოში დამკვიდრდა პრაქტიკა, რომ ომბუდსმენის ინსტიტუტი ყალიბდება სახელმწიფოს სხვადასხვა პრობლემურ სფეროში. ყველაზე წარმატებით იგი საფინანსო სფეროში ფუნქციონირებს. ფინანსური ომბუდსმენის ინსტიტუტი რამდენიმე ათეული წელია წარმატებულად მოქმედებს მსოფლიოს ბევრს ქვეყანაში. თუმცა ყველა სახელმწიფოში მას განსხვავებული შინაარსი და უფლებრივი მდგომარეობა ახასიათებს[582].

საგადასახადო სისტემაში უმთავრესი როლი ადამიანის უფლებათა დაცვა

---

[581] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ.21

[582] იქვე

უნდა წარმოადგენდეს. საგადასახადო ორგანომ უნდა უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის დაცვის სამართლებრივი გარანტიები, როგორც პრაქტიკულად ისე თეორიულ დონეზე, უფრო მეტად ვიდრე იგი დღევანდელ ქართულ საგადასახადო სისტემაშია. ამ მხრივ კანონმდებელმა ახალ საგადასახადო კოდექსში გადადგა პოზიტიური ნაბიჯი და საქართველოში საგადასახადო ომბუდსმენის თანამდებობა 2011 წლის პირველი იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსით იქნა შემოღებული. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2015 წლის 28 მაისს განხორციელებული ცვლილებით საგადასახადო კოდექსიდან ამოღებულ იქნა საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი და „საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ" 2015 წლის 28 მაისის საქართველოს კანონით, შემოღებულ იქნა ბიზნესომბუდსმენის თანამდებობა.

დღეისათვის ომბუდსმენის ინსტიტუტის მოქმედების არეალი, მიზნები და მისი მიღწევის საშუალებები შეიძლება შემდეგნაირად განისაზღვროს: ჰ. შტემბერგის განმატებით ომბუდსმენის ინსტიტუტი ესაა „საკანონმდებლო ან აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ დანიშნული ერთი ან რამდენიმე პირისაგან მართული ორგანო, რომლის სპეციალური ფუნქციაა მოქალაქეთა საჩივრების განხილვა და გამოძიება.[583]

საგულისხმოა, რომ საზღვარგარეთის ქვეყნების სამართალში ის ხასიათდება როგორც საპარლამენტო, სასამართლო და თვით ადმინისტრაციული ორგანოთა კონტროლის აუცილებელი და მნიშვნელოვანი მექანიზმი.

საგადასახადო ომბუდსმენი ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, ავლენს მათი დარღვევის ფაქტებს, ხელს უწყობს დარღვეული უფლებების აღდგენას.[584]

შეგვიძლია დავასკვნათ რომ ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტის აუცილებლობას, განაპირობებს სახელისუფლებლო სტრუქტურებს შორის ურთიერთბალანსირების მექანიზმის არაეფექტურობა ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების დასაცავად. ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტის უნიკალურობა მდგომარეობს იმაში, რომ მისი ლეგიტიმურობის წყაროს ქმნის ერთის მხრივ საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მეორეს მხრივ გადასახადის გადამხდელები. სწორედაც რომ ომბუდსმენის უმთავრესი მისიაა-დაიცვას

---

[583] Stemberg, I, Ombuydsman Scandinave: estudes compares sur le controle de I administration, paris, 1970 , 15-26

[584] საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 23 თებერვლის №92-ე დადგენილება „საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ"

ადამიანის უფლებები და განამტკიცოს გადასახადის გადამხდელთა ნდობა საგადასახადო ორგანოებთან მიმართებაში.

ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტი ფაქტიურად იდენტურია 2015 წლის 28 მაისამდე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტისა. ბიზნესომბუდსმენი ზედამხედველობს საქართველოს ტერიტორიაზე პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის დაცვას, ავლენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ამ უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დარღვევის ფაქტს და ამ კანონით დადგენილი წესით ხელს უწყობს პირის დარღვეული უფლებების აღდგენას. როგორც პრაქტიკიდანაა ცნობილი, ხშირ შემთხვევევაში გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დარღვევა/შელახვა სწორედ გადასახადების გადამხდელთა გადასახადების ადმინისტრირებას და საგადასახადო კონტროლის პროცესში ხდება. ზემოაღნიშნულ ღონისძიებებს კი, სწორედ აღმასრულებელი ხელისუფლება, კერძოდ საქართველოს მთავრობის სისტემაში შემავალი ფინანსთა სამინისტრო და მის დაქვემდებარებში მყოფი სსიპ-ი შემოსავლების სამსახური ახორციელებს.

ბიზნესომბუდსმენი განიხილავს პირთა განცხადებებსა და საჩივრებს საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით. სხვადასხვა მექანიზმებით ავლენს სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის ფაქტებს. ის უფლებამოსილია საგადასახადო ორგანოებიდან მიიღოს განმარტება გადასახადის გადამხდელის განცხადებასთან ან საჩივართან დაკავშირებულ საკითხებზე. ხოლო თუ ვლინდება გადამხდელის უფლებების დარღვევის ფაქტი, ის მიმართავს შესაბამის ორგანოებს და გასცემს რეკომენდაციებს გადასახადის გადამხდელის დარღვეული უფლებების აღდგენისათვის.[585] მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ომბუდსმენი მხოლოდ რეკომენდაციებს გაცემს კონკრეტულ საქმეებთან დაკავშირებით, მას თავისი ავტორიტეტით შეუძლია გარკვეული გავლენის მოხდენა გადასახადის გადამხდელებისა და ფედერალური სააგენტოების ურთიერთობებზე.

გლობალიზაციის პირობებში, როდესაც ყალიბდება ახალი ბიზნეს ურთიერთობები, საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტის უფრო და უფრო აქტუალური ხდება. შესაბამისად ბიზნესომბუდსმენს ბევრი ქმედითი ნაბიჯების გადადგმა მოუწევს. ბიზნესომბუდსმენის საქმიანობა სწორედაც, რომ ფას-

---

[585] ბუჩამვილი ხ., ეკონომიკური ზრდა საქართველოში http://khatunabuchashvili.blogspot.com/p/blog-page_4229.html [29.08.2021]

დება მისი მუშაობის ანგარიშით და მასში გაწერილი გარკვეული ნაბიჯებით.

ბიზნესომბუდსმენი წარმოადგენს სახელმწიფო მექანიზმის მნიშვნელოვან ელემენტს და მისი სრულყოფილი, შეუფერხებელი და ეფექტური მუშაობა სახელმწიფოს წარმატებული ფუნქციონირების გარანტიაა.

ბიზნესის დაცვის უფლებამოსილების მქონე პირის თანამდებობაზე დანიშვნის წესი და პირობები დადგენილია საქართველოს კანონში ბიზნესომბუდსმენის შესახებ. საქართველოში ბიზნესომბუდსმენის თანამდებობაზე შეიძლება დაინიშნოს საქართველოს მოქალაქე, რომელსაც აქვს უმაღლესი იურიდიული ან ეკონომიკური განათლება.[586]

ბიზნესომბუდსმენს თანამდებობაზე ნიშნავს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარის თანხმობით[587]. გაუმართლებელია პრემიერ-მინისტრის უფლებამოსილება ბიზნესომბუდსმენის დანიშვნასთან დაკავშირებით.[588] შესაბამისად, უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს ბიზნესომბუდსმენის მაქსიმალური დამოუკიდებლობა აღმასრულებელი ხელისუფლებისაგან, რადგან ამ შემთხვევაში არსებობს შანსი, რომ პრემიერ-მინისტრის მიერ წარდგენილ იქნეს მთავრობისთვის მისაღები კანდიდატურა, რაც ვერ უზრუნველყოფს ბიზნესომბუდსმენისათვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილებების ეფექტურ განხორციელებას. ამდენად, საქართველოს მთავრობა და მისი ხელმძღვანელი - პრემიერ-მინისტრი არ უნდა ერეოდეს ბიზნესობუდსმენის დანიშვნის პროცესში. აღნიშნული ინსტიტუტის დამოუკიდებლობისა და გამჭირვალობისთვის უკეთესი იქნება, თუ ბიზნესომბუდსმენობის კანდიდატის დამტკიცების უფლება მიეცემა საქართველოს პარლამენტს ცალკეული ორგანიზაციების წარდგენის შედეგად. როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს.[589] ომბუდსმენი, რომელიც აღმასრულებელი ორგანოს მიერ დანიშნულ თანამდებობის პირს წარმოადგენს რა სფეროშიც არ უნდა იყოს იგი, არასდროს არ აქვს სავალდებულო გადაწყვეტილების მიღების უფლება. იგი მხოლოდ რეკომენდაციებს გასცემს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების აღსადგენად. ასევე, ბიზნესომბუდსმენი უფრო ფართო უფლებამოსილებებით უნდა იყოს აღჭურვილი, რათა ეფექტურად მოახდინოს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვა.

---

[586] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 4 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021]

[587] იქვე

[588] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი „გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013. გვ. 26

[589] იქვე: გვ. 26-27

სხვადასხვა ქვეყანაში ბიზნესომბუდსმენი განსხვავებული სახით გვხვდება და მათი თანამდებობაზე დანიშვნის წესიც განსხვავებულია, კერძოდ, ამერიკის შეერთებულ შტატებში მცირე ბიზნესის ადმინისტრაციის ხელმძღვანელი ნიშნავს ეროვნულ ომბუდსმენს; ავსტრიაში ბიზნესომბუდსმენსა და ტელესაკომუნიკაციო სფეროში ომბუდსმენს,[590] ასევე დიდ ბრიტანეთში ჯანდაცვის სფეროში არსებულ ომბუდსმენს ამტკიცებს/ირჩევს პარლამენტი;[591] რუსეთში აღნიშნული პრეროგატივა პრეზიდენტს ეკუთვნის; ავსტრალიაში მცირე ბიზნესის საკითხებზე უფლებამოსილ პირს ნიშნავს ქვეყნის გენერალ-გუბერნატორი,[592] ხოლო უკრაინაში ბიზნესომუდსმენს უკრაინის მთავრობა საზედამხედველო საბჭოს წარდგინებით.[593]

რიგ ქვეყნებში ბიზნესომბუდსმენის დანიშვნა ხდება კონკრეტული ვადით. საქართველოში ბიზნესომბუდსმენის დანიშვნის ვადა არ არის განსაზღვრული კანონმდებლობით, შესაბამისად ბიზნესომბუდსმენი თანამდებობაზე ინიშნება უვადოდ. მაგალითად, ავსტრალიასა და რუსეთში 5 წლის ვადით.

ავსტრალიაში 1995 წელს ჩამოყალიბდა ბიზნესომბუდსმენის ინსტიტუტი, რომლის ფუნქციაშიც შედის საგადასახადო დავის პროცესში გადასახადის გადამხდელისათვის დახმარების აღმოჩენა. მისი მიზანია საგადასახადო სამინისტროს ქმედების გასწორება და გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა. იგი ასევე უფლებამოსილია განახორციელოს საჯარო ანგარიშების და რეკომენდაციების გაცემა, რომელიც მიმართულია საგადასახადო სფეროში ადმინისტრაციული პოლიტიკის გაუმჯობესებისა და ბიუროკრატიული ქმედებების აღმოფხვრისაკენ.[594] აშშ-ში, დიდ ბრიტანეთსა და უკრაინაში ომბუდსმენის მოღვაწეობის ვადა კანონით არ არის განსაზღვრული, მაგრამ მათი თანამდებობიდან გადაყენების უფლებამოსილება მინიჭებული აქვთ მათი თანამდებობაზე წარდგენის უფლების მქონე სუბიექტებს. [595]

საქართველოში ბიზნესომბუდსმენის თანამდებობიდან განთავისუფლება შეუძლია საქართველოს პრემიერ მინისტრს, რომელიც აღჭურვილია

---

[590] Volksanwaltschaft http://volksanwaltschaft.gv.at/en/problems-with-authorities [29.08.2021]

[591] Wade H. W. R., THE BRITISH OMBUDSMAN, JOURNAL ARTICLE, Vol. 20, No. 3 (APRIL, 1968), pp. 409-412

[592] ავსტრალიის მცირე ბიზნესის კომისარის კანონი, 2013

[593] უკრაინის 2014 წლის 26 ნოემბრის №691 დადგენილება ბიზნესომბუდსმენის საბჭოს შექმნის შესახებ

[594] Commonwealth Ombudsman http://www.ombudsman.gov.au/about/our-legislation [29.08.2021]

[595] უკრაინის 2014 წლის 26 ნოემბრის №691 დადგენილება ბიზნესომბუდსმენის საბჭოს შექმნის შესახებ

ბიზნესომბუდსმენის წარდგენის უფლებით და ამავდროულად კანონით არის განსაზღვრული მთელი რიგი წინაპირობები რის საფუძველზეც შეიძლება ბიზნეომბუსდმენს შეუწყდეს უფლებამოსილება,[596] კერძოდ:

საქართველოს მოქალაქეობის დაკარგვის შემთხვევაში;

საკუთარი უფლებამოსილების ზედიზედ 4 თვის განმავლობაში განუხორციელებლობის შემთხვევაში;

მის მიმართ სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენის კანონიერ ძალაში შესვლის შემთხვევაში;

სასამართლოს მიერ მხარდაჭერის მიმღებად ცნობის, უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარების ან გარდაცვლილად გამოცხადების შემთხვევაში.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილი წინაპირობებისა ბიზნესომბუსდმენი თანამდებობიდან განთავისუფლდება, კერძოდ, თანამდებობასთან შეუთავსებელი საქმიანობის დაწყების ან თანამდებობაზე დანიშვნიდან 10 დღის შემდეგ ბიზნესომბუდსმენის თანამდებობასთან შეუთავსებელი საქმიანობის გაგრძელების შემთხვევაში; საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით; პირადი განცხადების საფუძველზე; გარდაცვალების შემთხვევაში.[597]

ბიზნესომბუდსმენის უფლებამოსილება შეწყვეტილად ჩაითვლება, მხოლოდ მაშინ, როდესაც საქართველოს პრემიერ-მინისტრი გამოსცემს შესაბამის სამართლებრივ აქტს ბიზნესომბუდსმენის უფლებამოსილების შეწყვეტის თაობაზე.

ბიზნესომბუდსმენის უფლებამოსილების შეწყვეტის შემთხვევაში მის მოვალეობას ასრულებს ერთ-ერთი მოადგილე საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით. მოვალეობის შესრულების პერიოდში ის სარგებლობს ბიზნესომბუდსმენისთვის მინიჭებული უფლებებითა და სამართლებრივი გარანტიებით[598].

ბიზნესომბუდსმენის აპარატის მიერ ბიზნესის წინაშე არსებული პრობლემების იდენტიფიცირება ხორციელდება სხვადასხვა წყაროებიდან. პრობლემების იდენტიფიცირების ძირითადი წყაროებია უშუალოდ გადამხდელთან კონტაქტი, რომელიც შემდეგი სახის ფორმებით ხორციელდება.[599] შეხვედრა გადამხდელთან, მათ შორის, სხვადასხვა ბიზნეს და დარგობრივი

---

[596] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 4 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021]

[597] იქვე

[598] იქვე

[599] საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის ოფიციალური ვებ გვერდი http://businessombudsman.ge/ka [29.08.2021]

ასოციაციების მეშვეობით; გადამხდელის განცხადება, მათ შორის, გადმოგზავნილი საქართველოს მთავრობიდან და საქართველოს პარლამენტიდან; სატელეფონო და ელექტრონული კომუნიკაცია, მათ შორის, სოციალური ქსელის საშუალებებით;

ბიზნესომბუდსმენი განცხადებას განიხილავს მისი რეგისტრაციიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. განცხადების განხილვა ჩერდება მასში აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებული ინფორმაციის/დოკუმენტის გამოთხოვის შემთხვევაში. განცხადების განხილვის შეჩერება იწვევს მისი განხილვის ვადის დინების შეჩერებას.[600]

ინფორმაციის მიღების ერთ-ერთი ეფექტური საშუალებაა ბიზნესომბუდსმენის აპარატში არსებული, აუდიტორებისა და იურისტების სამუშაო ჯგუფი, რომელიც გარკვეული პერიოდულობით იკრიბება და იხილავს სხვადასხვა პრობლემურ საკითხებს. აღნიშნული სამუშაო ჯგუფი არ შემოიფარგლება მხოლოდ საგადასახადო თემატიკის განხილვით. მსჯელობა მიმდინარეობს ყველა იმ საკითხზე, რომელიც აქტუალურია ქვეყანაში ბიზნესის განვითარებისა და ხელშეწყობისათვის.[601]

როგორც უკვე ვახსენეთ, საგადასახადო ომბუდსმენის საქმიანობის უზრუნველსაყოფად იქმნება საგადასახადო ომბუდსმენის აპარატი, რომლის მუშაობის წესი განისაზღვრება აპარატის დებულებით. აპარატს ხელმძღვანელობს აპარატის უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს ბიზნესომბუდსმენი.[602]

ბიზნესომბუდსმენის აპარატის მიერ გამოვლენილი პრობლემების წარმოშობის საფუძველი შეიძლება დაიყოს ორ ნაწილად:

- კანონმდებლობის ხარვეზის საფუძველზე წარმოქმნილი პრობლემები;
- კანონმდებლობის აღსრულებისას წარმოქმნილი ანუ ადმინისტრირების პრობლემები.

გადასახადის გადამხდელის უფლებები, ძირითადად გადასახადების ადმინისტრირებისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს ირღვევა, ამ ღონისძიებებს კი საქართველოს მთავრობა, კერძოდ, ფინანსთა

---

[600] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 8 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021]

[601] იქვე

[602] იქვე: მუხლი 7

სამინისტრო და მის სისტემაში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - შემოსავლების სამსახური ახორციელებს.[603]

ბიზნესომბუდსმენი გასცემს რეკომენდაციებს, რომელიც უნდა შეიცავდეს:

- განმცხადებლის დასახელებასა და საიდენტიფიკაციო ნომერს;
- ადმინისტრაციული ორგანოს სადავო გადაწყვეტილების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) რეკვიზიტებს;
- დარღვეული უფლების აღწერას;
- ფაქტების აღწერას;
- განმცხადებლის არგუმენტაციას;
- ადმინისტრაციული ორგანოდან მიღებულ ინფორმაციას/დოკუმენტს;
- პირის დარღვეული უფლების აღდგენის ღონისძიებათა განხორციელების შესახებ ინფორმაციას.[604]

ბიზნესომბუდსმენის დასკვნა უნდა შეიცავდეს ნორმატიული აქტის/ნორმატიული აქტის პროექტის დასახელებას და იმ საფუძველს, რომელზე დაყრდნობითაც ბიზნესომბუდსმენს მიაჩნია, რომ ნორმატიული აქტის/ნორმატიული აქტის პროექტის არსებული რედაქცია პირის უფლებას არღვევს.[605]

თუ პრობლემა წარმოქმნილია კანონმდებლობის აღსრულებისას (არასწორი ადმინისტრირებით), ამ შემთხვევაში ხდება საქმისათვის ყველა მნიშვნელოვანი გარემოების გამოკვლევა და ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, მზადდება ბიზნესომბუდსმენის რეკომენდაცია, რომელიც წარედგინება შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს. საქმის წარმოების დასრულებამდე, ხორციელდება მონიტორინგი გაწეული რეკომენდაციის შესრულებაზე.

ბიზნესომბუდსმენის რეკომენდაციის სრულად ან ნაწილობრივ გაუთვალისწინებლობის შემთხვევაში შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანო ამ რეკომენდაციის მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში წერილობით აცნობებს ბიზნესომბუდსმენს აღნიშნულის შესახებ და წარუდგენს სათანადო დასაბუთებას.

ბიზნესომბუდსმენის მიერ განცხადების განხილვა არ ზღუდავს პირის

---

[603] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013. გვ. 27

[604] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 8 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021] საქართველოს 2005 წლის კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ. მე-8 მუხლი05/07/2018-ის მდგომარეობით

[605] იქვე

უფლებას, გამოიყენოს უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის სხვა საშუალებები, მათ შორის, მიმართოს სასამართლოს ან შესაბამის საერთაშორისო ორგანიზაციას.[606]

ბიზნესომბუდსმენის საქმიანობა ეფუძნება საყოველთაოდ აღიარებულ ძირითად პრინციპებს, რომლებიც საერთოა ზოგადად თანამედროვე სახელმწიფოთა ომბუდსმენის ინსტიტუტებისთვის.[607] ეს პრინციპებია:

- დამოუკიდებლობა;
- მიუკერძოებლობა და სამართლიანობა;
- ეფექტურობა;
- ხელმისაწვდომობა და გამჭვირვალობა;
- ანგარიშვალდებულება.

თავის მხრივ, ბიზნესომბუდსმენი საქმიანობის პროცესში ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მიუკერძოებლობისა და კანონიერების პრინციპებით. ის საკუთარი უფლებამოსილების განხორციელებისას დამოუკიდებელია. მასზე რაიმე ფორმით ზემოქმედება და მის საქმიანობაში ჩარევა აკრძალულია.[608] ბიზნესომბუდსმენი უფლებამოსილია არ მისცეს ჩვენება იმ ფაქტთან დაკავშირებით, რომელიც მას, როგორც ბიზნესომბუდსმენს გაანდეს. ეს უფლება ბიზნესომბუდსმენს უფლებამოსილების შეწყვეტის შემდეგაც უნარჩუნდება. ის ვალდებულია დაიცვას სამსახურეობრივი უფლებამოსილების განხორციელების დროს მიღებული ინფორმაციის საიდუმლოება.[609]

ბიზნესომბუდსმენი, ზემოთ აღნიშნული პრინციპების გატარებისთვის, აღჭურვილია სათანადო უფლებამოსილებებით და შესაბამისად, მას აქვს კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება საქმიანობის განხორციელებისას, იყოს დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი სუბიექტი, მიუხედავად იმისა, თუ რომელ ორგანიზაციულ სტრუქტურას მიეკუთვნება მისი ოფისი. შესაბამისად, ის გადასახადის გადამხდელების კანონიერი ინტერესების დაცვას ახორციელებს სხვადასხვა გზებით, კერძოდ:

- ინდივიდუალურ და ერთობლივ განცხადებებზე რეაგირებით;
- საქართველოს კანონმდებლობაში და პრაქტიკაში ხარვეზების გამოვლენით;

---

[606] იქვე

[607] იქვე

[608] იქვე: მუხლი 4

[609] საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის ოფიციალური ვებგვერდი http://businessombudsman.ge/ka/about-us/activities [29.08.2021]

- საინფორმაციო-საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელებით.

ბიზნესომბუდსმენი უფლებამოსილია კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში:

- ადმინისტრაციული ორგანოდან გამოითხოვოს და მიიღოს როგორც ინფორმაცია, ასევე დოკუმენტი;
- ადმინისტრაციულ ორგანოსთან გააფორმოს შეთანხმება ინფორმაციის/ დოკუმენტის გაცვლისა და თანამშრომლობის შესახებ;
- სამსახურებრივი საჭიროებისათვის განმარტების/დასკვნის მისაღებად მიმართოს სპეციალისტს, სამეცნიერო ან/და საგანმანათლებლო დაწესებულებას;
- შექმნას სამუშაო ჯგუფი, რომლის შემადგენლობაში შეიძლება იყვნენ ადმინისტრაციული ორგანოს და კერძო სექტორის წარმომადგენლები;
- ცალკეულ შემთხვევებში საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში შეასრულოს სასამართლოს მეგობრის ფუნქცია.
- დაინტერესებული პირის განცხადების საფუძველზე შუამდგომლობით მიმართოს შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში განახორციელოს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიება, თუ ეს ღონისძიება მიზნად ისახავს ამ პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებული უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას.[610]
- არსებითად არ განიხილოს განცხადება, თუ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულია განცხადებაში მითითებული დარღვევის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოსწორების საშუალება, რომელიც გამოყენებული არ ყოფილა.

ბიზნესომბუდსმენი ზემოთ ჩამოთვლილი კანონიერი ინტერესების დაცვისთვის, აღჭურვილია კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილებით, ხოლო ეს ყველაფერი გამომდინარეობს ბიზნესომბუდსმენის საყოველთაოდ აღიარებული ძირითადი პრინციპებიდან.[611]

ბიზნესომბუდსმენი არ განიხილავს განცხადებას თუ:

- განმცხადებელმა უარი თქვა განცხადების განხილვაზე;
- განცხადება განმეორებით არის წარდგენილი, მის თაობაზე მიღებულია

---

[610] იქვე: მუხლი 8

[611] მორჩილაძე გ. , საგადასახადო ადმინისტრირების როლი საჯარო მმართველობაში, დისერტაცია, თბილისი, 2018, გვ. 110

გადაწყვეტილება და არ არსებობს ახალი გარემოება/მტკიცებულება;

- განცხადება არაუფლებამოსილი პირის მიერ არის წარდგენილი;
- განცხადება ანონიმურია ან განმცხადებელთან დაკავშირება შეუძლებელია;
- განმცხადებელმა ხარვეზი ხარვეზის გამოსასწორებლად დადგენილ ვადაში არ გამოასწორა.

ბიზნესომბუდსმენი განცხადებას განიხილავს მისი რეგისტრაციიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. განცხადების განხილვა ჩერდება მასში აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებული ინფორმაციის/დოკუმენტის გამოთხოვის შემთხვევაში. განცხადების განხილვის შეჩერება იწვევს მისი განხილვის ვადის დინების შეჩერებას.

ბიზნესომბუდსმენი უფლებამოსილია განცხადებაში აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებული ინფორმაცია/დოკუმენტი გამოითხოვოს იმ ადმინისტრაციული ორგანოდან, რომლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება/განხორციელებული ქმედება შესაძლოა არღვევდეს განმცხადებლის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს. ამ შემთხვევაში ბიზნესომბუდსმენს ინფორმაცია/დოკუმენტი უნდა წარედგინოს მოთხოვნის მიღებიდან არაუგვიანეს 10 კალენდარული დღისა. პირის უფლების დარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში ბიზნესომბუდსმენი შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოს მიმართავს პირის დარღვეული უფლების აღდგენის ღონისძიებათა განხორციელების შესახებ რეკომენდაციით. ბიზნესომბუდსმენის მიერ განცხადების განხილვის შედეგები ეცნობება განმცხადებელს.[612]

ბიზნესომბუდსმენი განხორციელებული საქმიანობის შესახებ ამზადებს ყოველწლიურ ანგარიშს. ანგარიში უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას საგადასახადო ომბუდსმენის მიერ გადასახადის გადამხდელთა უფლებათა დაცვის მიზნით განხილული საჩივრებისა და განცხადებების, საგადასახადო კანონმდებლობის და პრაქტიკაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების, მომზადებული რეკომენდაციების და რეკომენდაციებზე სახელმწიფოს ორგანოთა რეაგირების, საგადასახადო სისტემაში გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დაცვის ზოგად ტენდენციებს და განსახორციელებელ ღონისძიებებს. ბიზნესომბუდსმენი ანგარიშს წარუდგენს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს და დარგობრივი ეკონომიკისა და ეკონომიკუ-

---

[612] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 8 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021]

რი პოლიტიკის კომიტეტს.[613] საქართველოს კანონში ბიზნესომბუდსმენის შესახებ მე-9 მუხლში ვკითხულობთ, რომ „ბიზნესომბუდსმენი საკუთარი ინიციატივით ან დაინტერესებული პირის/პირების მიმართვის საფუძველზე აანალიზებს საქართველოს კანონმდებლობას და ნორმატიული აქტების პროექტებს, ბიზნესომბუდსმენი უფლებამოსილია მიიღოს ზეპირი და წერილობითი განმარტებები იმ ადმინისტრაციული ორგანოსგან, რომელიც ნორმატიული აქტის პროექტს ამზადებს".[614]

აღნიშნული ნორმა შესაცვლელია და ის იმპერატიული ხასიათის მატარებელი უნდა გახდეს, კერძოდ, ბიზნესომბუდმენი არა საკუთარი ინიციატივით არამედ კანონმდებლობით ვალდებული უნდა იყოს, გაანალიზოს საქართველოს კანონმდებლობა. ასევე, როდესაც საუბარი საქართველოს კანონმდებლობაზეა აქ აუცილებლად უნდა დავამატოთ სიტყვა „საგადასახადო". ბიზნესომბუდსმენის ფუნქციებისა და როლის მეტი ლეგიტიმაციისთვის სასურველი იქნება მთავრობა საგადასახადო ცვლილებების პარლამენტში წარდგენამდე თუ გაივლის სავალდებულო კონსულტაციებს ბიზნესომბუდსმენთან.[615]

---

[613] მორჩილაძე გ., საგადასახადო ადმინისტრირების როლი საჯარო მმართველობაში, დისერტაცია, თბილისი, 2018, გვ. 105

[614] საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, მუხლი 9 https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021]

[615] საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის ოფიციალური ვებ-გვერდი: https://businessombudsman.ge/files/files/%E1%83%90%E1%83%9C%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%A0%E1%83%98%E1%83%A8%E1%83%98%202019.pdf

VII თავი. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები

7.1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ზოგადი დახასიათება

საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის ყველაზე მნიშნელოვანი იურიდიული ვალდებულებაა. ყველა სხვა ვალდებულებასთან მიმართებაში აღნიშნული ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებას წარმოადგენს.[616] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის შესაბამისად, „1. საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი"..[617] პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.[618]

გადასახადის გადამხდელის მიერ ზემოაღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, და აგრეთვე, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას, მის წინააღმდეგ შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

გადასახადის გადამხდელის მიერ დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ქვეშ გაიგება სამართლებრივი საშუალებების ერთობლიობა, რომელთა მიზანია გააფრთხილონ გადასახადის გადამხდელი ან სხვა ვალდებული პირი, სათანადოდ შეასრულოს მასზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულება, აგრეთვე უზრუნველყონ კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის ვალდებულების სათანადოდ შესრულება და ნება დართონ საგადასახადო ორგანოს, განახორციელოს გადასახადის იძულებითი ამოღება საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯე-

---

[616] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 348

[617] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 53, პუნქტი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[618] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 348

როვნად შესრულების შემთხვევაში. როგორც ვხედავთ, მოცემული განმარტების მიხედვით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს აქვთ პრევენციული დანიშნულება.

საგადასახადო კოდექსის XI კარში განმტკიცებული დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა განვასხვაოთ სამოქალაქო კანონმდებლობაში გამოყენებული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებისაგან. რუსი მეცნიერი ნ. ვ. ფედორენკო წერს, რომ „სამოქალაქო კანონმდებლობაში გამოყენებული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებიდან საგადასახადო კანონმდებლობის სფეროში „კანონის ანალოგიის" მიხედვით გამეორებულია ისეთი ტრადიციული საშუალებები, როგორიცაა ქონების დაგირავება, თავდებობა და საურავი, ხოლო რაც შეეხება საბანკო ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერებასა და გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადებას, ისინი პროცესუალური კანონმდებლობაშია ცნობილი".[619] ზემოაღნიშნული მოსაზრება ზუსტად შეესაბამება რუსულ კანონმდებლობაში მოცემულ სინამდვილეს, თუმცა ის გარკვეულწილად ქართული კანონმდებლობაშიცაა ასახული. საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობიდან საგადასახადო სფეროში გამოიყენება ისეთი დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორიცაა გირავნობა/იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. [620]

საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების სახით ითვალისწინებს როგორც სამოქალაქო-სამართლებრივ, ასევე საფინანსო-სამართლებრივ და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს. სამოქალაქო-სამართლებრივ საშუალებებს განეკუთვნება თავდებობა, საბანკო გარანტია; საფინანსო-სამართლებრივ საშუალებებს - საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს - ქონებაზე ყადაღის დადება.[621]

---

[619] Федоренко Н. В. Практика рассмотрения споров арбитражным судом. М. ПРИОР, 2000 ,стр. 40.

[620] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები., თბილისი, 2013, გვ. 52

[621] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018, გვ. 393

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ცალსახად ქონებრივ ხასიათს ატარებენ და ისინი მოწოდებულნი არიან, უზრუნველყონ სახელმწიფო რეალური გარანტიით, რომ ფისკალურად ვალდებული პირი აუცილებლად შეასრულებს გადასახადის გადახდის მასზე დაკისრებულ ვალდებულებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად:

„საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები:

ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა;

ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა;

გ) ქონებაზე ყადაღის დადება;

დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია;

ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;

ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება".[622]

კანონმდებელი საგადასახადო კოდექსში სწორედ ზემოაღნიშნულ საშუალებებს მიიჩნევს ყველაზე ეფექტურად გადასახადების ადმინისტრირების მიზნის მისაღწევად.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ძველ საგადასახადო კოდექსში ეს საშუალებები სახელწოდებული იყო არა „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად", არამედ „საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად".

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით აღსანიშნავია 248-ე მუხლი „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ", რომლის მიხედვითაც :

„1. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებია:

ა) თავდებობა;

ბ) საბანკო გარანტია;

გ) დაზღვევის პოლისი.

---

[622] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 238, პუნქტი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით საჭიროების შემთხვევაში, განსაზღვროს გარანტიის სხვა სახეები, გარანტიის წარდგენისა და გამოყენების და გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები, ასევე საგარანტიო თანხის ოდენობის განსაზღვრის წესები.[623]

ამ მუხლში ჩამოყალიბებული დებულებები, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში, რომლებიც ძირითადად ვერტიკალური დაქვემდებარების პრინციპზეა აგებული, გადასახადის გადამხდელს აძლევს შესაძლებლობას, თვითონ შესთავაზოს სახელმწიფოს მის მიერ დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის საშუალებები. აღნიშნული ინსტიტუტით კანონმდებელი ცდილობს, მცირედით მაინც წაახალისოს გადასახადის გადამხდელი, გაუღვივოს მას რწმენა, რომ ამგვარ ურთიერთობებში მხოლოდ სახელმწიფოს არ აქვს პრეროგატივა აირჩიოს და გამოიყენოს მის წინააღმდეგ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ერთ-ერთი საშუალება, არამედ ამ დროს გადასახადის გადამხდელსაც აქვს უფლება თვითონ შესთავაზოს სახელმწიფოს მის მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ის საშუალება, რომელსაც კონკრეტულ შემთხვევაში საჭიროდ მიიჩნევს. ეს საშუალებები საკმაოდ შეზღუდულია, ვიდრე სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული, მაგრამ მაინც დიდი მნიშვნელობა აქვს, რადგან იგი შეიცავს კერძო-სამართლებრივი ანუ ჰორიზონტალური ურთიერთობების გარკვეულ ელემენტს, რაც ბევრი ქვეყნის საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობებისათვის უცხოა.[624]

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებას განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო. იგი უფლებამოსილია, თავისი შეხედულებისამებრ აირჩიოს და გამოიყენოს კოდექსში მოცემული ღონისძიებებიდან ერთ-ერთი ან რამდენიმე ერთობლივად.[625] ჩვენი აზრით, ეს დებულება და მის შესაბამისად დამკვიდრებული პრაქტიკა საგრძნობლად არღვევს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებს, რადგან ძალიან ხშირად გადასახადის გადამხდელის დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე და მის მიმართ სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული საგადა-

---

[623] იქვე: მუხლი 248

[624] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები., თბილისი, 2013, გვ. 54

[625] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, 238 მუხლი, https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

სახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება (ღონისძიებები) ერთმანეთთან მიმართებაში არაადეკვატურია. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეიძლება შეადგენდეს 20 ლარს და საგადასახადო ორგანომ მას ორ მილიონად ღირებული საცხოვრებელი ბინა დაუყადაღოს. საგადასახადო ორგანოს ეს მოქმედება სრულიად სცილდება გონივრულობის ფარგლებს, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება ამ შემთხვევაში სრულად დააკმაყოფილებდა საგადასახდო ორგანოს მოთხოვნას, მაგალითად, ნაღდი ფულის ამოღება სალაროდან, საინკასო დავალების წარდგენა საბანკო ანგარიშზე და ა. შ.[626]

ქვემოთ მოცემული იქნება თითოეული დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების თეორიული დახასიათება და მათი გამოყენების დროს პრაქტიკაში წარმოშობილი პრობლემები.

7.2. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა

გირავნობის ინსტიტუტი (ინგ. პლედგე) საგადასახადო კანონმდებლობაში სამოქალაქო სამართლიდან დაინერგა, სადაც გირავნობა ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის უძველესი საშუალებაა. იგი მოიხსენიება XII ტაბულის კანონებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლი განმარტავს გირავნობის/იპოთეკის შინაარსს და მისი გამოყენების წესს საგადასახადო ურთიერთობებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის თანახმად „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.“[627] ამგვარად, სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოს სახით უფლება აქვს, მოითხოვოს გირავნობის/იპოთეკის საგნის რეალიზაცია და ამ მოქმედების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრების მისთვის გადაცემა საგადასახადო დავალიანების თანხის ოდენობით. აქ, ხაზ-

---

[626] გაგბისონია ი., სგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა, ჟურნალი „ბიზნეს-ინჟინერინგი,“, 2011, გვ. 208

[627] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/10/2010, მუხლი 239, პუნქტი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

გასმით უნდა აღინიშნოს ის გარემოება, რომ ქონების დაგირავებით/იპოთეკით ხდება არამარტო გადასახადის (მოსაკრებლის), არამედ მასზე დარიცხული შესაბამისი საურავის გადახდაც.

საგადასახადო ურთიერთობებში გირავნობის/იპოთეკის ინსტიტუტის ამოქმედებისას სხვადასხვა ქვეყნებში სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამის დებულებების გამოყენებაა აუცილებელი, მაგალითად, რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლში გვხვდება მითითებითი ნორმა, რომელიც ქონების გირავნობის/იპოთეკის უფლებით დატვირთვისას ან, საბოლოოდ, მისი რეალიზაციისას სამოქალაქო კანონმდებლობაში არსებული ნორმების გამოყენებას ითვალისწინებს. დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებად გირავნობის/იპოთეკის გამოყენებისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში მოცემული სპეციალური ნორმებით შემოიფარგლება და იგი არცერთ შემთხვევაში არ ეყრდნობა სამოქალაქო კანონმდებლობას.[628]

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებად გირავნობის/იპოთეკის გამოყენებისას მოგირავნედ გვევლინება საგადასახადო ორგანო, გადასახადის გადამხდელის რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით, ხოლო დამგირავებლად – გადასახადის გადამხდელი, სხვა ვალდებული პირი, აგრეთვე მესამე პირი.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენების შემთხვევაში, შეტყობინება გაუგზავნოს მარეგისტრირებელ ორგანოს, ხოლო ეს უკანასკნელი ვალდებულია, არაუგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო დღისა, რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-6 პუნქტის მიხედვით: „თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე პირის ქონების მიმართ რეგისტრირებულია კომერციული ბანკების, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების, სადაზღვევო ორგანიზაციების, საერთაშორისო და „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის “ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტების გირავნობის/იპოთეკის უფლება და ხდება ამ ქონების რეალიზაცია, ამოღებული თანხით პირველ რიგში დაკმაყოფილდება ზემოთ

---

[628]გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები. თბილისი, 2013, გვ. 56

აღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე წარმოშობილი ვალდებულების ნაწილში, ხოლო შემდეგ ხდება საგადასახადო დავალიანების მოთხოვნის დაკმაყოფილება ..."[629].

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფო თავის მატერიალურ ინტერესზე მაღლა ფიზიკური და იურიდიული პირების ინტერესს აყენებს, როდესაც დაგირავებული ქონების გაყიდვით მიღებული თანხით, პირველ რიგში, მათი მოთხოვნის დაკმაყოფილებას ითვალისწინებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების პირობებს:

- უფლებამოსილი ორგანოს მიერ საგადასახადო გირავნობით/ იპოთეკით დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაცია;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხის საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად სრულად მიმართვა;
- საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევა;
- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაცია;
- გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს პირს არ დაერიცხა დამატებით გადასახდელი თანხა;
- საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების ხანდაზმულობის 6 წლიანი ვადის გასვლა.[630]

საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების ერთ-ერთი პირობა ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევაა. სწორედ, ამ უკანასკნელთან დაკავშირებით, გვინდა გარკვეული კომენტარის გაკეთება.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლში მოცემულია გადასახადის განმარტება: „გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით საქართველოს სახელმწიფო, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივ

---

[629] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 239, პუნქტი 6 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[630] იქვე: მუხლი 239, პუნქტი 9

ბიუჯეტებში სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე."

გადასახადის განმარტებიდან გამომდინარე, გადასახადი ფულადი შენატანია, ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში ნატურით მიქცევის შემთხვევა კი ეწინააღმდეგება გადასახადის ამგვარ გაგებას. აქედან გამომდინარე, მომავალში კანონმდებელმა, ნორმათა კოლიზია თავიდან რომ აიცილოს, ან გადასახადის განმარტება უნდა შეცვალოს ან გირავნობის/იპოთეკის გაუქმების ზემოხსენებული პირობა ამოიღოს.

საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით გირავნობა/იპოთეკის ღონისძიება გამოიყენება საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროსაც. 265-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად: „საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება."[631] აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილებით არაკონსტიტუციურად იქნა ცნობილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-21 ნაწილის მე-2 წინადადება საქართველოს კონსტიტუციის ძველი რედაქციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტთან მიმართებით. საკონსტიტუციო სასამართლომ ჩათვალა, რომ ამ ღონისძიებით, გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლება იმაზე მეტად იზღუდება, ვიდრე ამის საჭიროება არსებობს. შესაბამისად სადავო ნორმით გათვალიწინებული წესი ეწინააღმდეგება თანაზომიერების პრინციპის მოთხოვნას. საკონსტიტუციო სასამართლომ ამასთან მიიჩნია, რომ აღნიშნული ღონისძიების საშუალებით საგადასახადო ორგანო თავის მხრივ ახდენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას იმ შემთხვევაში, როდესაც პირს არ ერიცხება კონკრეტული დავალიანება, თუმცა არსებობს სამომავლო, სავარაუდო დავალიანების არაჯეროვანი გადახდისა და ამ გზით საგადასახადო ადმინისტრირების შეფერხების რისკი. აქედან გამომდინარე საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მე-2 წინადადების დაუყოვნებლივ ძალადაკარგულის ცნობის ნაცვლად

[631] იქვე: მუხლი 265, პუნქტი 2

საკონსტიტუციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მე-2 წინადადების ძალადაკარგულად ცნობა უნდა გადავადებულიყო 2018 წლის პირველ ივლისამდე, საქართველოს პარლამენტს რომ ჰქონოდა შესაძლებლობა, მოეწესრიგებინა აღნიშნული საკითხი და საფრთხე არ შექმნოდა გამართულ საგადასახადო ადმინისტრირებას.[632]

საგადასახადო დავალიანების არ არსებობის შემთხვევაში გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება ეწინააღმდეგება, როგორც სამოქალაქო კანონმდებლობაში განმტკიცებული გირავნობისა და იპოთეკის არსს, ისე საგადასახადო კანონმდებლობას, რადგან აქ გირავნობა/იპოთეკა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის საშუალებაა და თუ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხება გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების საფუძველი არ არსებობს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობის ხსენებული დებულება არამარტო აბსურდულია, არამედ ლახავს გადასახადის გადამხდელის კონსტიტუციით განმტკიცებულ ძირითად უფლებას საკუთრებაზე. არ არსებობს.

7.3. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შეიძლება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ დაეკისროს მესამე პირს, თუ სასამართლო გადაწყვეტილებით დადგენილია ან მის მიერ აღიარებულია, რომ გადასახადის გადამხდელის ქონება ან ქონებრივი უფლებები რაიმე ფორმით ამ უკანასკნელის დროებით მფლობელობაშია. მესამე პირისათვის გაგზავნილ საგადასახადო მოთხოვნას უნდა დაერთოს გადასახადის გადამხდელის თანხმობა, მაგრამ თუ გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელება ვერ უზრუნველყოფს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვას, მაშინ გადასახადის გადამხდელის თანხმობა საჭირო არ არის.

მესამე პირმა აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნა უნდა შეასრულოს 20 დღის ვადაში. ამ ვადაში მისი შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახა-

---

[632] საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის გადაწყვეტილება №2/8/734, 2017 წლის 28 დეკემბერი ქ. ბათუმი, https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3982622?publication=0 [29.09.2021]

დო ორგანოს უფლება აქვს მესამე პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ისეთი ღონისძიებები, როგორიცაა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, მისი საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერა და სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღება.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება ძალიან ფართოა, იგი ფაქტობრივად სცდება თავის ფუნქციას და სააღსრულებო ორგანოების საქმიანობას ითავსებს მესამე პირთან მიმართებაში, რადგან მას რეალურად გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ მესამე პირის დავალიანების ამოღება ეკისრება და ეს თანხა საბოლოო ჯამში სახელმწიფო ბიუჯეტში ხვდება.

საგადასახადო ორგანოებისათვის მინიჭებული ამგვარი უფლებამოსილება არღვევს ბალანსს კერძოსამართლებრივ და საჯაროსამართლებრივ ურთიერთობებს შორის და უხეშად ერევა კერძოსამართლებრივ ურთიერთობებში, რაც მისი რეგულირების სფერო არ არის.

7.4. ქონებაზე ყადაღის დადება

საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, „საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და ხელშეუვალია“,[633] სახელმწიფოს ეკისრება ამ უფლების დაცვის პოზიტიური და ნეგატიური ვალდებულება, რადგან იგი არა მარტო ადამიანის არსებობის ელემენტარული საფუძველია, არამედ უზრუნველყოფს მის თავისუფლებას, მისი უნარისა და შესაძლებლობების ადეკვატურ რეალიზაციას, ცხოვრების საკუთარი პასუხისმგებლობით წარმართვას.[634] თუმცა კონსტიტუციაში გათვალისწინებულია, რომ აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის დასაშვებია აღნიშნულ უფლებათა შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით, იმგვარად, რომ არ დაირღვეს საკუთრების უფლების არსი.[635] აქედან გამომდინარე, გადასახადის გადახდის უზრუნველსაყოფად სახელმწიფოს ენიჭება უფლებამოსილება, შეზღუდოს გადამხდელის საკუთრების უფლება, მაგრამ

---

[633] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 21
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

[634] საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგიის 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება;

[635] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 21
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

მან ეს ქმედება უნდა განახორციელოს კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში და კონკრეტული გარემოებათა გათვალისწინებით თანაბარზომიერების პრინციპის დაცვით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე, ყადაღა დაადოს პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ (მოძრავ, უძრავ) ქონებას. აქვე, გათვალისწინებულია, რომ ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე არ შეიძლება ყადაღის დადება. 2011 წლის პირველ იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა, ყადაღის დადება არ შეიძლებოდა აგრეთვე სხვა პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე. კანონმდებლობაში არსებული ეს აკრძალვა ერთადერთი იყო, რომელიც საშუალებას აძლევდა მესაკუთრეს დაეცვა საკუთარი ქონება ყადაღის დადებისაგან და ედავა იმ შემთხვევაში, თუ ის ყადაღის დადების დროს ფიზიკურად მოვალის მფლობელობაში იქნებოდა, რადგან ხშირად საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლები პრაქტიკაში იყენებენ რა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ამ ღონისძიებას, ყადაღას ადებენ ყველა ნივთს, რომელიც გადასახადის გადამხდელთან აღმოჩნდება. არადა ცნობილია, რომ კერძოსამართლებრივ ურთიერთობაში ძალიან რთულია ყველა მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების დადასტურება. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში გავრცელებული ეს ქმედება განმტკიცებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებითაც „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“, რომლის 42-ე მუხლის მე-6 პუნქტში აღნიშნულია „ქონებაზე ყადაღის (აღწერის) დადების დროს იგულისხმება, რომ ნივთები, რომლებიც გადასახადის გადამხდელთანაა, მას ეკუთვნის.“ ხოლო საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლში, რომელიც ქონებაზე ყადაღის დადებას ითვალისწინებს საერთოდ არ არსებობს შეზღუდვა, რომ სხვა პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე ყადაღის დადება არ შეიძლება და ძალიან მარტივად და ლაკონურად წერია: „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული

ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში.“

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო კანონმდებლობა, გამსჭვალულია რა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის კონკრეტული ღონისძიების გამკაცრებისა და საბოლოოდ ბიუჯეტის შევსების სურვილით, ზღუდავს საკუთრების უფლებას, თან არა მარტო იმ პირისა, რომელსაც ბიუჯეტის წინაშე გარკვეული დავალიანება აქვს, არამედ პირისა, რომელსაც არანაირი კავშირი ამ პროცესებთან არ გააჩნია, რადგან მას ყველა შემთხვევაში მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების დასამტკიცებლად სასამართლოსადმი მიმართვა მოუწევს, მხოლოდ საბუთების საშუალებით ეს შეუძლებელია. მაგალითად, პირს შეიძლება ადვილად გააჩნდეს საყოფაცხოვრებო ტექნიკაზე საკუთრების დამადასტურებელი საბუთი, მაგრამ როგორ უნდა დაადასტუროს საკუთრების უფლება ავეჯზე, ბეწვეულზე, სამკაულზე და ა. შ. ჩვენი აზრით, მტკიცების ტვირთი ნივთის კუთვნილებასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოს უნდა ეკისრებოდეს და არა გადასახადის გადამხდელს, რადგან საჯარო ორგანოს უფრო მეტი შესაძლებლობები და ბერკეტები გააჩნია ინფორმაციის მოსაპოვებლად.[636]

საგადასახადო ორგანოს თავისი დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში შეუძლია, ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურა განახორციელოს თვითონ ან ეს ყოველივე აღსრულების ეროვნულ ბიუროს დაავალოს. ხოლო იმის დადგენა, როდის აქვს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება ყადაღის დადების პროცედურა დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, შეუძლებელია. ასევე აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფროსს აქვს უფლება, შეაჩეროს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება და ამ შემთხვევაში რა გამოდის, რომ სააღსრულებო ბიურომ ისევ უკან უნდა დაუბრუნოს საგადასახადო ორგანოს გადამხდელის საქმე და გადამხდელს ერთდროულად რამდენიმე ადმინისტრაციულ ორგანოსთან უწევს ურთიერთობა. ეს ყოველივე, ეწინააღმდეგება საქართველოს ადმინისტრაციულ კანონმდებლობაში განმტკიცებულ ერთი ფანჯრის პრინციპს და ადმინისტრირების ეფექტურობას, აგრეთვე ამ ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელი ფაქტობრივად სრულიად დაუცველი აღმოჩნდება საგადასახადო ორგანოების წინაშე, რად-

[636] გაბისონია ი., ქონებაზე ყადაღის დადება ძველი და ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ჟურნალი „თემიდა“, №5(7), 2011, გვ. 129.

გან კანონმდებლობაში იმპერატიულად არ განისაზღვრება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებები ყადაღის დადების დროს და ის ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში თვითონ ირჩევს მისი განხორციელების ფორმებს. ამის ნათელი მაგალითია ის ფაქტი, რომ ინდივიდუალური მეწარმე რეგისტრაციისას კორესპონდენციის მისაღებად და სხვა ფორმალური მოქმედებების განსახორციელებლად ხშირად უთითებს იურიდიულ მისამართად ახლობლის ან ნათესავის საკუთრებაში არსებული ბინის მისამართს, ვინაიდან ეს უკანასკნელი არ არის რეგისტრირებული იმ ადგილზე, სადაც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას. საგადასახადო ორგანოს უფროსი ან მისი მოადგილე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს დავალიანების მქონე ინდ. მეწარმის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. ინდივიდუალური მეწარმე ეცნობა აქტს, დავალიანება აღიარებულია და ეთანხმება, აქედან გამომდინარე, ის არ ასაჩივრებს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. საგადასახდო კოდექსის 241-ე მუხლის 2^1 პუნქტის შესაბამისად ზემოაღნიშნული აქტი აღსასრულებლად გადაეცემა აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, რომელიც, თავის მხრივ, მოსამართლის ბრძანების გარეშე „იჭრება“ იურიდიულ მისამართზე მითითებულ საცხოვრებელ ბინაში, ამით არღვევს რა საქართველოს კონსტიტუციისა და ადამიანის უფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციითა და მისი დამატებითი ოქმებით განმტკიცებულ უფლებებს საკუთრებასა და პირადი ცხოვრების ხელშეუხებლობაზე, ახორციელებს მოძრავი ქონების დაყადაღებას. ამ მოქმედებების განხორციელების შემდეგ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრების ვადა უკვე გასულია და ქონების კეთილსინდისიერ მესაკუთრეს რჩება ორი გზა - დაიწყოს ადმინისტრაციული დავა ან შეიტანოს სასამართლოში სარჩელი. ორივე პროცედურა მოითხოვს გარკვეულ ხარჯებს, და აგრეთვე, მესაკუთრეს არანაირი გარანტია არ ქავს რომ საქმე მის სასარგებლოდ გადაწყდება. ეს სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელისა და მესაკუთრის უფლებების აშკარა ხელყოფაა.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-7 პუნქტში აღნიშნულია, რომ: „თუ არსებობს პირის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება. ამ შემთხვევაში ყადაღის დადება შესამ-

ლებელია განხორციელდეს დალუქვით. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია აღსრულების ეროვნულ ბიუროსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე (გარდა საბანკო ანგარიშებისა) ყადაღის დადება და ამ მიზნით დალუქვის პროცედურების განხორციელება დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს.“ ეს დებულება საგადასახადო კანონმდებლობით საკუთრების უფლების შელახვის კიდევ ერთ თვალსაჩინო მაგალითს წარმოადგენს. თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობისას პირის ქონებაზე ყადაღის დადებას სახელმწიფო ამართლებს საზოგადოებრივი საჭიროების მოტივით, რადგან ამ დროს სახეზეა ბიუჯეტისათვის ზიანის მიყენება და ამით მოსახლეობის აუცილებელი საარსებო პირობებით უზრუნველყოფის შეფერხება, არ შეიძლება, გავამართლოთ პირის ქონებაზე ყადაღის დადებას მაშინ, როდესაც საგადასახადო დავალიანება აღიარებული არ არის. ამ დროს აშკარად იკვეთება სახელმწიფოს მხრიდან საკუთრების უფლებისათვის დამახასიათებელი ისეთი ძირითადი ნიშნების ხელყოფა, როგორიცაა:

- მესაკუთრის უფლება, გამოიყენოს კუთვნილი ქონება და მიიღოს მისგან სრული სარგებელი;
- მესაკუთრის უფლება, თავად გადაწყვიტოს საკუთარი ქონების ფიზიკური და სამართლებრივი ბედი (გაყიდოს, გააჩუქოს, გაცვალოს და სხვა);
- მესაკუთრის უფლება, დაიცვას კუთვნილი ქონება ნებისმიერი იმგვარი ქმედებისაგან, რამაც შეიძლება საფრთხე შეუქმნას მისი უფლების რეალიზაციას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ეჭვქვეშ დგება ლიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის საკითხი. თუმცა, აქვე აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანომ ყადაღის დადებიდან **48** საათის განმავლობაში უნდა წარუდგინოს სასამართლოს შუამდგომლობა მოვალის ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო მომდევნო **48** საათში ვალდებულია მიიღოს განჩინება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების ან უარყოფის თაობაზე. ჩვენი აზრით, საგადასახადო ორგანომ ამ შემთხვევაში ქმედების განხორციელებამდე და არა მას შემდეგ უნდა მიიღოს სასამართლოს თანხმობა.

საგადასახადო კოდექსი ამომწურავად განსაზღვრავს მოვალის ქონებაზე დადებული ყადაღის გაუქმების პირობებს, ესენია:

- უფლებამოსილი ორგანოს მიერ საგადასახადო გირავნობით/ იპოთეკით დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაცია;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხის საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად სრულად მიმართვა;
- საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევა;
- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაცია;
- გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს პირს არ დაერიცხა დამატებით გადასახდელი თანხა.[67]

7.5. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს შორის ყველაზე მკაცრია ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ახორციელებს აღსრულების ეროვნული ბიურო მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე ღია აუქციონის წესით. საგადასახადო კოდექსში მითითებული არ არის თუ რამდენი ხანი შეიძლება ედოს ყადაღა საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის ქონებას ან როდის უნდა განახორციელოს აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია.

საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ეს ვაკუუმი გადასახადის გადამხდელს ძალიან დაუცველ და უმწეო მდგომარეობაში აყენებს, რადგან საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიების გამოყენება არ აჩერებს საურავის დარიცხვას ძირითად თანხაზე, ამ დროს წარმოიქმნება რისკი საგადასახადო ორგანოს ქმედების სუბიექტივიზმთან დაკავშირებით, მან ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია მაშინ არ განახორციელოს, როდესაც ძირითადი დავალიანებისა და მასზე

[67] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 239, პუნქტი 9 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

დარიცხული ჯარიმის თანხა ქონების ღირებულებას მაქსიმალურად მიუახლოვდება. ეს ასეც რომ არ იყოს, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს გაურკვეველი ვადით „მტანჯველი მოლოდინის რეჟიმში“ ამყოფებს, რაც, საკუთრების უფლების შეზღუდვაზე რომ აღარაფერი ვთქვათ, უარყოფითად მოქმედებს ნებისმიერი ადამიანის ფსიქოლოგიურ მდგომარეობაზე და აქ ყველაზე მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელს თვითონაც არ აქვს უფლება, საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე გაყიდოს ყადაღადადებული ქონება და ამონაგები თანხით დაფაროს დავალიანება სახელმწიფოს წინაშე. საგადასახადო ორგანოს კი შეუძლია, არ გასცეს ამგვარი თანხმობა და არც თვითონ იზრუნოს ქონების დროულ რეალიზაციაზე.

საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობას მოვალის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციაზე რაიონული (საქალაქო) სასამართლო გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელის მიხედვით განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის 242-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით: „საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნულ ბიუროს (აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში) შუამდგომლობას პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემის შესახებ სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით. საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო უფლებამოსილია მოითხოვოს მოვალის ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლია ან აღემატება მას.“

ცვლილებების მიხედვით, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციას ახდენს არამარტო საგადასახადო ორგანო, არამედ ამ ქმედების განხორციელება შეუძლია აღსრულების ეროვნულ ბიუროსაც. კანონმდებლობაში ზუსტადაა განსაზღვრული, როდის შეუძლია ამ ქმედების განხორციელება საგადასახადო ორგანოს და როდის აღსრულების ეროვნულ ბიუროს. ფაქტობრივად საგადასახადო ორგანო მხოლოდ მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციას ახორციელებს, ხოლო სხვა დანარჩენი ქონებისას – მხოლოდ აღსრულების ეროვნული ბიურო.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შეუძლია არამარტო მოახდინოს ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, არამედ გადასცეს სახელმწიფოს პირდაპირ საკუთრებაში. ერთადერთი შეზღუდვა ისაა, რომ ამ დროს საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლი უნდა იყოს ან უნდა აღემატებოდეს მას.

როგორც მოქმედი, ისე ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია ხორციელდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში იფარება:

- ქონების ამოღებასთან, შენახვასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- გადასახადის თანხები;
- ჯარიმისა და საურავის თანხები.

საგადასახადო კანონმდებლობაში ამ ჩამონათვალს პირველ ადგილას ემატება აღსრულების საფასური და აღსრულების ხარჯები, რა თქმა უნდა, იმ შემთხვევაში, თუ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციას ახორციელებს აღსრულების ეროვნული ბიურო. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციისას დაფარული თანხის შემდეგ დარჩენილი თანხა გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება 5 სამუშაო დღის განმავლობაში.

7.6. საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენა

გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის მიერ დადგენილ ვადაში საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში მისი საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი ბიუჯეტში. საგადასახადო ორგანოს უფლება არ აქვს საინკასო დავალება დაადოს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის საანაბრო (ვადიან) ანგარიშს. პრობლემის არსი ისაა, რომ გადასახადის გადამხდელს/საგადასახადო აგენტს შეიძლება ჰქონდეთ რამდენიმე ანგარიში ერთ ბანკში ან რამდენიმე ბანკში ერთდროულად. ამ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობაში ხარვეზია, რადგან იქ გათვალისწინებული არ არის რომელ ანგარიშზე უნდა დაადოს

საგადასახადო ორგანომ საინკასო დავალება და პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როდესაც რამდენიმე ანგარიშიდან ერთდროულად ხდება საგადასახადო დავალების ჩამოწერა და ჩამოწერილი თანხა შეიძლება, საბოლოო ჯამში, გაცილებით აღემატებოდეს დავალიანების თანხას. მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად კი გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილი თანხა უბრუნდება მოთხოვნიდან არაუგვიანეს 15 დღისა.[638]

ხაზგასასმელია ის ფაქტი, რომ საინკასო დავალების შედეგად, ბიუჯეტში ზედმეტად მოხვედრილი თანხის დაბრუნებისთვის 15 დღეც ბევრია და საგადასახადო ორგანომ თავისი შეცდომის გამოსწორება მეორე დღესვე უნდა მოახდინოს. ამის ტექნიკური უზრუნველყოფა ძალიან მარტივია, საგადასახადო ორგანო ზუსტად იმ ანგარიშზე დააბრუნებს თანხას, რომლიდანაც ჩამოჭრა განახორციელა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ვფიქრობთ, სახელმწიფომ, ისევე როგორც გადასახადის გადამხდელმა, ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე გადასახადის გადამხდელს უნდა გადაუხადოს ზედმეტად ჩარიცხული თანხის 0,07%. ამით უზრუნველყოფილი იქნება საქართველოს კონსტიტუციით განმტკიცებული უფლება საკუთრებაზე, აგრეთვე მეწარმეობისა და კონკურენციის თავისუფლება.

7.7. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს შორის გვხვდება პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება, რომლის გამოყენებაც შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა არასაკმარისი აღმოჩნდა დავალიანების დასაფარავად. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოსაღებად მოსამართლის ბრძანება არ სჭირდებათ, მაგრამ მათ ამ ქმედების განხორციელება არ შეუძლიათ ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაში. ამ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობაში ხარვეზია, რადგან ქართული სამეწარმეო პრაქტიკა ხშირ შემთხვევებს იცნობს, როდესაც პირი ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს თავის საცხოვრებელ ბინაში, მაგალითად, სარდაფში, პირველ სართულზე და ა. შ. აუცილებელია, საგადასახადო კანონმდებლობაში განისაზღვროს ეს შემთხვევა და მისი გადაჭრის საშუ-

---

[638] საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 63, პუნქტი 7
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

ალებები, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ჩაიწეროს შემდეგი შინაარსის დებულება „თუ პირი ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს თავის საცხოვრებელ ბინაში, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობით.“

8.1. ზოგადი დახასიათება

საგადასახადო კონტროლი საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთი ძირითადი ცნებაა. იგი საგადასახადო სამართლის ქვაკუთხედს წარმოადგენს. საგადასახადო კონტროლი, როგორც საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთი ცნება, ნაკლებადაა დამუშავებული ქართული სამართლის თეორიაში. სამწუხაროდ, საგადასახადო კონტროლის კვლევა სრულყოფილად ვეღარ პასუხობს დღევანდელ მოთხოვნებს. ეს მაშინ, საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის დამკვიდრების დღიდან, გადასახადების დაბეგვრის სისტემაში საგადასახადო კონტროლის ფუნქციამ განსაკუთრებული მნიშვნელობა შეიძინა.[639] თანამედროვე პირობებში სახელმწიფოსა და საზოგადოების მყარი ფინანსური საფუძვლის შექმნა, საგადასახადო სისტემაში რეფორმების წარმატებულად განხორციელება, ბიუჯეტის დროული და სრული ფორმირება შეუძლებელია ეფექტიანი საგადასახადო კონტროლის გარეშე. თუმცა, საგადასახადო კონტროლის განხორციელება დაკავშირებულია ადამიანის ძირითად უფლებებთან. ამიტომაც, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჭიროა განსაკუთრებული სიფრთხილე და კანონმდებლობის ზედმიწევნით დაცვა.

საკასაციო სასამართლო №ბს-205-203(კ-14)- საქმეზე განმარტავს, რომ ქვეყნის საგადასახადო სამსახურებმა უნდა შეიმუშავონ საგადასახადო კონტროლის გამოვლენის-შეფასებისა და დადგენის იმგვარი ფაქტობრივი და სამართლებრივი სტანდარტი, მეთოდოლოგია, რომელიც მინიმუმამდე დაიყვანს ადამიანის უფლებების შელახვის შემთხვევებს, რათა ადმინისტრირების ფორმებმა გაუსაძლისი არ გახადოს გადასახადის გადამხდელთა ყოველდღიურობა[640].

აღნიშნული საკითხი აქტუალურია, რადგან ძალიან ხშირად გადასახადის გადამხდელთა ინტერესების დარღვევასა და მათ უკმაყოფილებას, სწორედ, საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შესრულებული ღონისძიებები იწვევს.[641]

---

[639] ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, სადოქტორო ნაშრომი, 2012, თბილისი, გვ.161

[640] №ბს-205-203(კ-14),23 სექტემბერი, 2014წ, ქ. თბილისი

[641] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმი, თბილისი, 2012, გვ.96

საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ენციკლოპედია განმარტავს როგორც „საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების საზედამხედველო ღონისძიებების ერთობლიობას"[642]. თავის მხრივ, კონტროლი (ფრანგ. CONTROLE) ტევადი, კრებსითი დატვირთვის ცნებაა და გულისხმობს შემოწმებას, მეთვალყურეობას შემოწმების მიზნით, აგრეთვე ზედამხედველობას[643]. კონტროლის ფარგლებში განხორციელებულ მოქმედებებს სამართლებრივი ფორმა გააჩნიათ, რაც საშუალებას გვაძლევს განვიხილოთ იგი, როგორც სამართლებრივი კატეგორია.[644]

მასთანავე, საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფო კონტროლის ერთერთი სახეა, ამიტომ იგი შეიძლება განვიხილოთ, როგორც სახელმწიფოს მმართველობითი ფუნქციის განხორციელების ფორმა. ის უზრუნველყოფს სახელმწიფოსა და მუნიციპალური წარმონაქმნების ქონებრივი უფლებებისა და ინტერესების დაცვას.[645]

საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საჯარო ადმინისტრაციას, იქნება ეს საგადასახადო კონტროლი თუ ნებისმიერი სხვა ქმედება, რომელიც მინიჭებული აქვს კანონმდებლობით. ზოგადად აღიარებულია, რომ საჯარო ადმინისტრაცია ექვემდებარება პოლიტიკურ ხელისუფლებას. შ. დებაში საჯარო ადმინისტრაციას განიხილავდა, როგორც საჯარო საქმეებზე მმართველობის განმახორციელებელ მმართველობით აპარატს, რომელიც ემსახურება პოლიტიკური ხელისუფლების მიერ შემუშავებული მიზნების რეალიზაციას ინგლისელი მეცნიერი ფაინერი ადმინისტრაციას განმარტავდა, როგორც „სამთავრობო მანქანას, რომლის მეშვეობით ხორციელდება პოლიტიკა".[646]

საგადასახადო კონტროლის როლისა და არსის ობიექტური შეფასების მიზნით მისი დეფინიცია ფართო და ვიწრო ასპექტში უნდა განვიხილოთ. ფართო მნიშვნელობით საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფოებრივი რეგულირების ღონისძიებათა ერთობლიობაა, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფოს ეფექტური ფინანსური პოლიტიკის განხორციელებასა და სახელმწიფოებრივი და მუნიციპალური ფისკალური ინტერესების დაცვას. ვიწრო მნიშვნელობით, საგადასახადო კონტროლი გვევლინება სახელმწიფო

---

[642] ურიდია ი., საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა „მერიდიანი", თბილისი, 2016

[643] ჭაბაშვილი მ., უცხო ენათა ლექსიკონი, მესამე შესწორებული და შევსებული გამოცემა, თბილისი, 1989, გვ. 252

[644] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 10

[645] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმი, თბილისი, 2012, გვ. 95

[646] Гарнер Д., Великобритания Центральное и местное управление, Москва, 1984, стр. 24

კონტროლის ფორმად, რომელიც ხორციელდება კომპეტენტური ორგანოების მიერ, გადასახადებით დაბეგვრის, გადახდისა და ამოღების პროცესში განხორციელებული ქმედებების კანონიერებისა და მიზანშეწონილების დაცვის მიზნით.[647] ჩვენ ნაშრომში საგადასახადო კონტროლს ვიწრო მნიშვნელობით განვიხილავთ.

ვინაიდან, როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ, საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფო კონტროლის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს, მას ამ უკანასკნელის ყველა ნიშან-თვისება ახასიათებს, თუმცა საგადასახადო კონტროლს სპეციფიური ნიშნებიც გააჩნია, რომლებითაც იგი სახელმწიფო კონტროლის სხვა ფორმებისგან გამოირჩევა. ეს განპირობებულია, მისი რეგულირების ობიექტითა და საგნით, სუბიექტთა ჯგუფით, ამოცანებისა და მიზნების ერთობლიობით, აგრეთვე კონტროლის განხორციელების ფორმებით, სახეებითა და მეთოდებით.

საგადასახადო კონტროლის ობიექტს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, რომელიც ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის ფულადი სახსრების მიმოქცევის პროცესის, აგრეთვე მატერიალური, შრომითი და სხვა რესურსების შემოწმების გზით.

საგადასახადო კონტროლის საგანია დარიცხვისა და საკასო ოპერაციები, საგადასახდო დეკლარაცია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, საბუღალტრო დოკუმენტაცია.

თუ რა მიზნის მიღწევა შეიძლება სურდეს საგადასახადო კონტროლით ხელისუფლებას ეს ყველასთვის ნათელია, რომელთაგანაც უპირველესად შეგვიძლია დავასახელოთ ბიუჯეტის შევსება, გადასახადების ამოღება, გადასახადისაგან თავის არიდების პრევენცია და მრავალი სხვა.

საგადასახადო კონტროლს, იურიდიული ფუნქციის გარდა, სოციალური ფუნქციაც გააჩნია. საგადასახადო კონტროლის სოციალური ფუნქცია საგადასახადო სამართალდარღვევის თავიდან აცილების ზოგადი და კერძო პრევენციით ხორციელდება. საზოგადოების საგადასახადო-სამართლებრივი კულტურის ჩამოყალიბება-დამკვიდრებაში საგადასახადო პოლიტიკის პრევენციულ-განმარტებითი ხასიათის მიდგომებს განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია.

---

[647] Крохина Ю. А., Налоговое право, 5-е издание, Москва, 2011, стр. 186-187

საგადასახადო კონტროლის ძირითადი მიზანია, დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესრულების მართებულობა და დროულობა. საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კონტროლის გამოყენების დროს ამოწმებს გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვიანობას, გადასახადის გამოანგარიშების კანონიერებას, დეკლარაციის შევსების სისწორეს, მისი წარმოდგენის ვადებს, საბუღალტრო აღრიცხვიანობასა და გადასახადის გადახდის ვადებს. საგადასახადო კონტროლის განხორციელების ძირითადი პრინციპია გადასახადის უფლებების დაცვა, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-3 პუნქტში შემდეგნაირად არის ჩამოყალიბებული: „საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი საქმიანობა".[648]

საგადასახადო კონტროლის სუბიექტს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოები და გადასახადის გადამხდელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, "საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საგადასახადო საქმიანობის კონტროლი თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.[649] საქართველოში საგადასახადო ორგანოა ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - შემოსავლების სამსახური. გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

უდავოა, რომ სახელმწიფოს ინტერესი ამა თუ იმ სფეროზე კონტროლის განხორციელებაში ბუნებრივია და ამას კონსტიტუციური საფუძვლებიც კი შეიძლება მოეძებნოს[650]. სახელმწიფო ორგანოებს, კონტროლის განხორციელების პროცესში, არ უნდა ჰქონდეთ თვითნებობის რამე შესაძლებლობა, მას შემდეგ, რაც ბიზნესის „კეთება" საქართველოში შესაძლებელი გახდა პარალელურად, სახელმწიფო კიდევ უფრო გააქტიურდა ამ პროცესში ჩარევის

---

[648] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმი, თბილისი, 2012, გვ. 95

[649] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 255, პუნქტი 2
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[650] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 97
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

თვალსაზრისით,[651] ადმინისტრაციულ ორგანოებთან მიმართებაში გამოიყენება პრინციპები Intra vires (სამართლის ფარგლებში) და ultra vires (სამართლის საწინააღმდეგოდ) ადმინისტრაცია ვალდებულია, იმოქმედოს თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში, წინააღმდეგ შემთხვევაში მისი მოქმედებები შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში და აღიარებულ იქნეს უკანონოდ.[652] ამასთანავე, კონტროლის განხორციელება არავითარ შემთხვევაში არ უნდა ატარებდეს არაადეკვატურ ხასიათს და იმისათვის, რომ სახელმწიფომ ხელი შეუწყოს ბიზნესის განვითარებას, ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა, რომ ბიზნესში ჩარევა სახელმწიფოს მხრიდან მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი.[653]

საგადასახადო კონტროლი კანონიერების, სამართლიანობის, პასუხისმგებლობის გარდუვალობის და ა.შ. პრინციპებს ეფუძნება, ანუ პრინციპთა ერთიან სისტემას, რომლებიც ასახავენ მის შინაარს, ფუნქციებს, მიზნებს, ბუნებას და დანიშნულებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოების საქმიანობაში გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონიერების პრინციპის განუხრელად დაცვას.

საგულისხმოა, რომ ანგლოსაქსური სისტემის ქვეყნებში კანონიერების პრინციპი აღქმულია, როგორც სამართლის უზენაესობის პრინციპი. ამ პრინციპის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ „სახელმწიფო ფლობს შესაბამის გარანტიებს, რომლებიც იცავენ ინდივიდის გონივრულ ინტერესებს[654] ამ პრინციპიდან გამომდინარე, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ შეუძლია განახორციელოს რაიმე მოქმედება საკანონმდებლო მოწესრიგების გარეშე- რადგან, იგი კანონით უნდა იყოს დადგენილი და/ან გათვალისწინებული.[655]

თავის მხრივ, კანონიერების პრინციპი კონკრეტიზირდება აგრეთვე კანონიერების დათქმის პრინციპად. მაგალითად, გერმანულ ადმინისტრაციულ სამართალში აღიარებულია, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს თავისი უფლებამოსილებები მხოლოდ კანონში გათვალისწინებული სპეციალური მითითებების (სპეციალური დათქმების) სა-

---

[651] ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, „კონსტიტუციის 42-ე მუხლი“, თბილისი, 2012, გვ. 35

[652] საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი., თსუ, თბილისი, 2014. გვ. 42

[653] კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა,“, თბილისი, 2012, გვ. 47

[654] Гарнер Д., Великобритания Центральное и местное управление М 1984 стр. 48

[655] საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი., თსუ, თბილისი, 2014. გვ. 42

ფუძველზე. ეს ხდება იმ შემთხვევებში, როდესაც ა) ადმინისტრაციული ორგანოები ერევიან ადამიანის უფლებებში ბ) იღებენ საზოგადოებისათვის „არსებით“ პრინციპულად მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს, გ) ამა თუ იმ პრინციპების მოქმედება კონკრეტულ შემთხვევებში სპეციალურადაა კანონებით გათვალისწინებული.[656] შემთხვევითი არ არის ის ფაქტი, რომ ფრანგულ ადმინისტრაციულ სამართალში ადმინისტრაციული ორგანოს მოქმედებების კანონიერების პირობად განიხილება აგრეთვე, მათი შესრულება საზოგადოებრივად სასარგებლო მიზნებისათვის. თუ ადმინისტრაციული ორგანო თავის უფლებამოსილებებს სხვა მიზნებისათვის იყენებს, ეს ითვლება კანონიერების პრინციპის დარღვევად და ხელისუფლების ბოროტად გამოყენებად. [657] ამიტომაც, მნიშვნელოვანია, საგადასახადო კონტროლი არ იყოს გადასული პოლიტიკურ მიზანთან.

ადმინისტრაციულო ორგანო დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებისას შებოჭილია კანონიერების პრინციპით, კონკრეტულად, კანონისმიერი დათქმის პრინციპით, რომელიც, თავის მხრივ, კონსტიტუციაში განმტკიცებულია დემოკრატიის, სამართლებრივი სახელმწიფოსა და პირის ძირითადი უფლებების დაცვის პრინციპებიდან გამომდინარე.

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედებები სამართლებრივად რეგლამენტირებული უნდა იყოს, რადგან საგადასახადო სივრცეში ბევრი რამაა კომპეტენტურობასა და კეთილსინდისიერებაზე დამოკიდებული.

ცნობილ ფრანგ მეცნიერებს ჟ. ვედელსა და პ. დევლოვეს მიაჩნიათ, რომ დამოუკიდებელი ადმინისტრაციული ორგანოები, როგორც წესი, იქმნება მმართველობის შედარებით უფრო „მტკივნეულ“ რგოლებში-პოლიტიკური თავისუფლებისა და ეკონომიკის სფეროებში, სადაც განსაკუთრებით საჭიროა პოლიტიკური ნეიტრალიტეტი, მიუკერძოებლობა და პროფესიონალიზმი[658] ეს სტრუქტურები აღჭურვილია სარეკომენდაციო და მაკონტროლებელი უფლებამოსილებებით.[659] მიგვაჩნია, რომ პირველ რიგში, საგადასახადო ორგანო უნდა გამოირჩეოდეს პოლიტიკური ნეიტრალიტეტით და უმაღლესი დონის პროფესიონალიზმით.

---

[656] იქვე: გვ. 41.

[657] იქვე

[658] Vedel G., Delvolve P.. Droit administratif, T. P. 1992, p. 459

[659] საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი, თსუ, თბილისი, 2014. გვ. 74

საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას პრინციპების დაცვა და რეალიზაცია უზრუნველყოფს პრაქტიკაში საგადასახადო კანონმდებლობის სწორად გამოყენებას, სახელმწიფოს ფინანსური პოლიტიკის სტაბილურობას, საგადასახადო ურთიერთობების ყველა სუბიექტის უფლებებისა და ქონებრივი ინტერესების დაცვას.[660]

ცალსახაა, რომ საჯარო მმართველობის უმნიშვნელოვანესი პრინციპი-კანონიერების პრინციპი საგადასახადო სამართალურთიერთობაში გულისხმობს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებას მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. საგადასახადო სამართალში კანონიერების პრინციპი მისი ზოგადსამართლებრივი მნიშვნელობის დეტალიზაციაა, რომელიც საერთაშორისო ნორმებსა და კონსტიტუციის დებულებებს ეფუძნება.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენას, რომლის კანონიერების სტანდარტი დადგენილია სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებების შესახებ 1966 წლის საერთაშორისო პაქტით (მე-14 მუხლის პირველი პუნქტით), ასევე, ევროპის საბჭოს 1950 წლის კონვენციით „ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის შესახებ მე-7 მუხლის პირველი პუნქტი).

2016 წელს საქართველოს მთავრობამ ახალი საკანონმდებლო ცვლილებები შემოგვთავაზა, რომელიც საგადასახადო კონტროლის სუბიექტებს შეეხებოდა. საგადასახადო კონტროლის სუბიექტია საგადასახადო ორგანოები და გადასახადის გადამხდელი.[661] საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საგადასახადო კონტროლი, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.[662] საკანონმდებლო ცვლილებების მიზანი მდგომარეობდა ქვეყანაში ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებაში, ინვესტიციების მოზიდვაში, ბიზნესის დაწყებისა და წარმოებისთვის ხელსაყრელი გარემოს შექმნაში, გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფაში, აგრეთვე დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებში გამოსაყენებელი ძირითადი საშუალების იმპორტის ხელშეწყობაში, საგადასახადო კონტროლი-

---

[660] იქვე

[661] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმი, თბილისი, 2012, გვ. 95

[662] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 255, პუნქტი 2 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

სა და დავის პერიოდში საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების სრულყოფაში და საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერაში.

კითხვაზე თუ რა შედეგებს მოიტანდა აღნიშნული ცვლილებები პასუხი არაერთგვაროვანი იყო, თუმცა მაინც აქცენტი კეთდებოდა დაბალანსებულ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე. შემოთავაზებული ცვლილებების მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს დღესდღეობით ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს აეკრძალათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება[663]. ვფიქრობთ, ეს ცვლილება ხელს შეუწყობს საგადასახადო ადმინისტრირების ლიბერალიზაციას და კიდევ უფრო მეტად აამაღლებს გადამხდელების ნდობას საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანოების მიმართ.

მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული ცვლილებით სახელმწიფო არ კარგავს ადმინისტრირების ბერკეტებს, ფინანსური დისციპლინის დამყარება და კანონიერი ეკონომიკური თამაშის წესების აღდგენა კვლავაც მის ხელშია. საგადასახადო ორგანოს ფუნქცია სწორედ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებაა, ხოლო სამართალდამცავი ორგანოების როლი, სხვა ფუნქციებთან ერთად, ეკონომიკურ დანაშაულთან ბრძოლა გახლავთ. შესაბამისად, მოხდა ფუნქციების სწორი გადანაწილება, რის შედეგადაც საგადასახადო ადმინისტრირება კიდევ უფრო დაბალანსებული გახდა, რაც ბიზნესის განვითარებას ხელს შეუწყობს.

საგადასახადო კონტროლის თავისებურებებიდან აღსანიშნავია, რომ იგი უაღრესად ორგანიზებული უნდა იყოს, რაც არის საფუძველი იმისა, რომ მაქსიმალურად იქნება შეგროვებული სრული ინფორმაცია დასაბეგრი ოპერაციების შესახებ[664] ამ მმართველობითი მიზნის მიღწევა საგადასახადო სისტემას ავალდებულებს ადმინისტრირების მეთოდოლოგიის, ტექნიკური საშუალებების და მოხელეთა უნარ-ჩვევებისა და ა.შ ღონისძიებათა მთელი კომპლექსის თანამედროვე, კანონიერი სტანდარტების შემუშავებას.

თავის მხრივ, შესამოწმებელი ობიექტის მოცულობიდან გამომდინარე, გამოყოფენ კომპლექსურ და თემატურ, ხოლო კონტროლის ღონისძიებების

---

[663] კემულარია რ., საგადასახადო კოდექსის რევოლუცია? ttp://forbes.ge/news/1295/sagadasaxado-kodeqsis-revolucia [29.09.2021]

[664] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმი, თბილისი, 2012, გვ. 95

ხასიათიდან გამომდინარე-გეგმიურ და არაგეგმიურ საგადასახადო კონტროლს. დოკუმენტების შემოწმების მეთოდიდან გამომდინარე, საგადასახადო კონტროლი შეიძლება იყოს სრული და შერჩევითი, ხოლო ჩატარების ადგილიდან გამომდინარე- კამერალური და გასვლითი. მონაცემების წყაროების გათვალისწინებით გამოყოფენ დოკუმენტურ და ფაქტობრივ საგადასახადო კონტროლს, ხოლო განხორციელების დროიდან გამომდინარე- წინასწარ, მიმდინარე და შემდგომ კონტროლს.[665]

ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების უზრუნველყოფა დამოკიდებულია არა მხოლოდ ქვეყნის საკანონმდებლო და აღმასრულებელ ორგანოებზე, არამედ ამ პროცესში უშუალოდ ჩართულ გადასახადის გადამხდელზე, ვინაიდან, მეწარმე სუბიექტების აქტიური ჩართულობა ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებაში ხელს უწყობს ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებას და, შესაბამისად, ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირების პროცესს. კვლევის შედეგად შემუშავებულია საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის შეფასების კოეფიციენტი, რომელიც მოიცავს ხარჯების ორ ელემენტს: სახელმწიფოს და გადასახადის გადამხდელის ხარჯებს დაბეგვრის პროცესში. ის წარმოადგენს თანაფარდობას ამ ხარჯების ერთობლიობასა და ამოღებულ გადასახადებს შორის. კოეფიციენტის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში მინიმალური საბიუჯეტო და გადასახადის გადამხდელის დანახარჯებით მოხდეს მაქსიმალური საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავლების მიღება და გვიჩვენებს, თუ რა რაოდენობის დანახარჯი მოდის ერთი ერთეული საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავალზე.[666]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელის ქმედების შესაფასებლად არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ ან „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას. ამიტომაც, კეთილსინდისიერების საკითხს საგადასახადო კონტროლისა და კონკრეტული საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების შეფარდების პროცესში განსაკუთრებული დატვირთვა გააჩნია.

საგადასახადო შემოწმების/კონტროლის უმთავრესი პრობლემაა დაუსაბუთებლად საბაზრო ფასის გამოყენება და გადასახადის გადამხდელისათვის

---

[665]როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, 23

[666]ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, სადოქტორო დისერტაცია, თბილისი, 2014. გვ. 89

დამატებით თანხების დარიცხვა. შემოწმების აქტების ანალიზი მოწმობს, რომ საგადასახადო შემოწმების/ კონტროლის განმახორციელებელი მოხელე უთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელი „დადგენილი წესით არ აწარმოებდა საბუღალტრო აღრიცხვას" და შემოსავლებს განსაზღვრავს საბაზრო ფასით. თუმცა, უმრავლეს შემთხვევაში არ არის მითითებული, რას წარმოადგენს ეს „დადგენილი წესი", რომელიც დაირღვა არ სახელდება რამე საბუღალტრო აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც უნდა დაეცვა გადასახადის გადამხდელს. ამის შემდგომ იწყება უხეში დარღვევისა და უფლებამოსილების გადამეტების მეორე ნაწილი-საბაზრო ფასის გამოყენება. საგადასახადო სამსახური, ასევე, არ ასაბუთებს, თუ საიდან მიიღო/ დაადგინა საბაზრო ფასი. ხშირ შემთხვევაში სახელდება არაპირდაპირი მეთოდი, მაგრამ კონკრეტული გაანგარიშება, ფასის განსაზღვრის წყაროები უცნობია, ფაქტობრივად არ არსებობს. მხოლოდ იშვიათ შემთხვევაში ხდება ფასის განსაზღვრა ექსპერტიზისადმი მიმართვით. [667]

საგადასახადო შემოწმების/კონტროლის დებულებები უნდა იყოს შემზღუდავი და საგადასახადო მოხელეს არ უნდა ძლევდეს თვითნებური მოქმედების ფართო არეალს. უნდა დადგინდეს ინდიკატორები, რასაც უნდა პასუხობდეს შემოწმების აქტი. დაუსაბუთებელი აქტი ავტომატურად უნდა გამოცხადდეს ბათილად, რომელშიც არ მიეთითება დარღვევის კონკრეტული სახეობა, საბუღალტრო სტანდარტი, ფასის დაანგარიშების წყაროები და ა.შ. სამწუხაროდ არ არსებობს კვლევის მეთოდები, რომლებიც მისცემდა საგადასახადო ორგანოებს გადასახადის გადამხდელების შერჩევითი შემოწმებისას ძირითადი აქცენტის გაკეთების შესაძლებლობას პოტენციურად დამრღვევი გადამხდელების მიმართ.

კანონისა და ადმინისტრაციული ორგანოს წინაშე მოქალაქეთა თანასწორობის კონსტიტუციური რანგის პრინციპიდან გამომდინარე, სამართლის ნორმა უნდა იყოს მკაფიოდ განსაზღვრული, ნათელი და არაორაზროვანი. სამართალგამოყენებით პროცესში მოქალაქეთა თანასწორობა შეიძლება უზრუნველყოფილი იქნეს მხოლოდ ნორმის ერთგვაროვანი გაგებისა და განმარტების პირობით. სამართლის ნორმის არაკონკრეტული შინაარსი იძლევა სამართალშეფარდებით პროცესში განსხვავებული გაგება-განმარტების, აგრეთვე თვითნებობის შესაძლებლობას, რაც საბოლოო ჯამში, უსათუოდ იწ-

---

[667] კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, თბილისი, 2012, გვ. 29

ვევს თანასწორობის, აგრეთვე კანონის უზენაესობის პრინციპების დარღვევას.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მუშაობის პრაქტიკაში საგადასახადო კონტროლის ფორმები და წინასწარი კონტროლი დღეისათვის ძირითადად ოპტიმალური გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების დაგეგმვის ეტაპზე გამოიყენება.

უნდ აღინიშნოს ისიც, რომ ცალკეულ ქვეყნებში საგადასახადო ორგანოების ყურადღება სწორედ კონტროლის ამ ეტაპზეა გამახვილებული. უფრო მეტიც, საზღვარგარეთის ქვეყნებში დიდი ხანია მიდის საუბარი მის ეფექტურობაზე და სწორედ ამიტომ პრევენციულ კონტროლს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. პრევენციული კონტროლი გადასახადის გადამხდელთა ერთობლიობის საგადასახადო სამართალდარღვევათა დაბალი და მაღალი ხარისხის რისკის ალბათობის მქონე გადასახადის გადამხდელად გადარჩევის საშუალებას იძლევა.[668]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს ამოღებას დაქვემდებარებული დოკუმენტების ჩამონათვალს, სწორედ ამიტომ პროცესუალური მოქმედებების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის კეთილსინდისიერებაზეა დამოკიდებული მხოლოდ იმ დოკუმენტების ამოღება რომლებსაც შეიძლება გააჩნდეთ კავშირი საგდასახადო სამართალდარღვევასთან. ასევე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედებების განხორციელებისას არ განსაზღვრავს ექსპერტისა და სპეციალისტის სტატუსს, რაც კანონმდებლობის ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. ეს მაშინ, როდესაც ექსპერტიც და სპეციალისტით სპეციალური ცოდნის მქონე პირები არიან, თუმცა, საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში მათი პროცესუალური სტატუსი განსხვავებულია. ექსპერტისაგან განსხვავებით სპეციალისტს დასკვნის შედგენა არ მოეთხოვება.[669]

კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი საგადასახადო შემოწმებისას რომლის განხილვა მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, მდგომარეობს საგადასახდო კონტროლის განხორციელებისას მტკიცების ტვირთზე. აღნიშნული საკითხი მეტად აქტუალურია მით უფრო მაშინ, როდესაც მტკიცების ტვირთი საგადასახადო სისტემის და კერძოდ, საგადასახადო დავების მოგვარების საკვანძო

---

668 Пороллo Е. В., Налоговыи контролъ: принципы и методъ проведения, М., 1996, стр. 13

669როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 35

საკითხია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, მტკიცების ტვირთი მეწარმეზეა.[670] როდესაც საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადასახადის გადამხდელს, ის უწერს შემოწმების აქტს და არიცხავს გადასახადს, ხოლო შემდგომ, მეწარმემ უნდა ამტკიცოს მისი უდანაშაულობა და იმართლოს თავი. ამასთან, შემოსავალი გადასახადით იბეგრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა[671], თუ დავის შედეგად გადამხდელი დაამტკიცებს თავის უდანაშაულობას, მის მიერ გადახდილი გადასახადი მას ზედმეტობაში უნდა დაუჯდეს ან უნდა დაუბრუნდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, თუმცა პრაქტიკაში დაბრუნება ძალიან იშვიათად ხდება.

აღნიშნული გარემოებები ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და აუარესებს ბიზნეს-გარემოს ქვეყანაში. ამიტომაც, მსგავსად გერმანიასა და ბევრი სხვა ქვეყნისა, მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოზე უნდა იყოს და მან უმტკიცოს გადასახადის გადამხდელს ის, რომ დაარღვია საგადასახადო კანონმდებლობა და ამით ზიანი მიადგა ბიუჯეტს.[672] ყოველივე მეტად სენსიტიური ხდება, როდესაც საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის პირველი წინადადების თანახმად, სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას[673]. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სახელმწიფო ვალდებულია დაიცვას ყოველმხრივ გადასახადის გადამხდელთა ინტერესები, მაშინაც კი როცა თვლის რომ უმთავრესი გადასახადების ამოღებაა.

საკასაციო სასამართლოს განმარტებით მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა.[674]

---

[670] კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, თბილისი, 2012, გვ. 29

[671] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 73, პუნქტი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[672] კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, თბილისი, 2012, გვ. 29

[673] საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, მუხლი 30, პუნქტი 2 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021]

[674] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები, თბილისი, 2015, გვ. 39.

8.2. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურებია: ქრონომეტრაჟი, საგადასახადო მონიტორინგი, საკონტროლო შესყიდვა, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი, დათვალიერება და ინვენტარიზაცია. ხოლო საგადასახადო შემოწმება ორი სახისაა: კამერალური და გასვლითი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლით ჩამოყალიბებულია ზოგადი დებულებანი პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლთან დაკავშირებით. კერძოდ: „1. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე. 2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დაფიქსირების მიზნით გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები. 3. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლი ხორციელდება ამ პირის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს. 4. პირი უფლებამოსილია დაესწროს მის მიმართ განხორციელებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს. 5. კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შედეგების შესახებ დგება ოქმი, რომელსაც ხელს აწერენ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი და გადასახადის გადამხდელი/მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე ამ პროცედურებში მონაწილე სხვა პირი. პირის მიერ ოქმზე ხელის მოწერაზე უარის შემთხვევაში ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი...“[675]

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები, ისევე როგორც საგადასახადო შემოწმება გარკვეულ ზეგავლენას ახდენს ადამიანის ძირითად უფლებებსა და მათ თავისუფლებებზე. ამასთან უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობები თავისი ბუნებით პროცესუალური ხასიათისაა.[676]

---

[675] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 256 https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[676] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 29

საგადასახადო კოდექსის 257-ე მუხლის თანახმად, „1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობისა და დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენის მიზნით განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვება და ქრონომეტრაჟის ჩატარების გზით ამ საქმიანობის გამოკვლევა. 2. ქრონომეტრაჟი ტარდება დღე-ღამის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ან/და მიწოდებული საქონლის/მომსახურების მოცულობის შესახებ უწყვეტი ჩანაწერების წარმოებით. საჭიროების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, დააყენოს მრიცხველები და სხვა ტექნიკური საშუალებები და ქრონომეტრაჟის ჩატარების ყოველი დღის ბოლოს განახორციელოს მათი მონაცემების რეგისტრაცია. 3. ქრონომეტრაჟი ტარდება არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. ქრონომეტრაჟის დაწყებისა და დასრულების ვადები განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან/და კონტროლს დაქვემდებარებული ოპერაციის შესრულების ვადით. 4. შემოსავლების სამსახურის მიერ სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოსთან გაფორმებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას შესაძლებელია მოწვეულ იქნეს ამ ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი, ასევე საჭიროების შემთხვევაში ხელშეკრულების საფუძველზე მოიწვევა ექსპერტი/სპეციალისტი.“[677]

2011 წლის 8 დეკემბერს საგადასახდო კოდექსში შევიდა ცვლილება და დაინერგა საგადასახადო კონტროლის ახლი მექანიზმი - საგადასახადო მონიტორინგი, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილზე უფლებამოსილი პირის/პირების 6 თვემდე ვადით მიმაგრებით განახორციელოს საგადასახადო მონიტორინგი და მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენოს საგადასახადო შემოწმებისას პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ზემოაღნიშნული ვადის გაგრძელება შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით.[678]

---

[677] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 257
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]
[678] იქვე: მუხლი 257[1], პუნქტი 1

საგადასახადო მონიტორინგი აშკარად არღვევს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს, რადგან გაურკვეველია როგორც მისი ფუნქცია, ისე განხორციელების ვადა. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის უფლებამოსილება ძირითადად გადასახადის გადამხდელს ეკისრება, ამიტომ საგადასახადო მონიტორინგისათვის ამ ფუნქციის მინიჭება გაურკვეველია, აგრეთვე გაურკვეველია ამ მოქმედების იურიდიული შედეგი. რაც შეეხება 6 თვიან ვადას და შემდეგში მისი განუსაზღვრელი ვადით გაგრძელების შესაძლებლობას, არაგონივრულია, რადგან გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის ამგვარი და ამ ხნით ურთიერთობა შეიძლება გახდეს კორუფციის წყარო.

საგადასახადო მონიტორინგის ინსტიტუტი ეწინააღმდეგება საქართველოში მიმდინარე საგადასახადო რეფორმის ფუნდამენტურ პრინციპს, რაც სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ურთიერთგაგებასა და ურთიერთთანამშრომლობაში მდგომარეობს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 258-ე მუხლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა ან/და დაადგინოს საქონლის/მომსახურების ფასი საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენის მიზნით გადასახადის გადამხდელს შესაძენად შესთავაზოს საქონელი/მომსახურება,[679] რომლის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა.[680]

ჩვენი აზრით, საგადასახადო ორგანოსათვის ამ ფუნქციის მინიჭება, მას მაკონტროლებლიდან სამართალდამცავ ორგანოდ აქცევს. უფრო მეტიც, ამ შემთხვევაში მისი საქმიანობა არალეგალურია, რადგან აღნიშნული მუხლის მე-3 პუნქტში პირდაპირ დაფიქსირებულია, რომ „საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების პროცედურის განხორციელებისას შესაძლებელია გამოვიდეს, როგორც ფსევდო მომხმარებელი. საგადასახადო ორგანოს უფროსი უფლებამოსილია ამ მიზნით მიმდინარე კონტროლის განმახორციელებელ

[679] იქვე: მუხლი 258, პუნქტი 2.
[680] იქვე: მუხლი 258, პუნქტი 1.

პირზე გასცეს ფსევდოდოკუმენტები." საგადასახადო ორგანოს ამგვარი ქმედება ახდენს საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის პროვოცირებას, რაც სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დასჯად ქმედებად ითვლება. სისხლის სამართლის მეცნიერებაში ოპერატიული მუშაკის მოქმედება, რომელიც პირს მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენისაკენ უბიძგებს პროვოკაციად კვალიფიცირდება. ეს ქმედება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 145 მუხლითაა გათვალისწინებული. სისხლის სამართლის მეცნიერებაში არსებობს მოსაზრება, რომ „ასეთ დროს ნებსით თუ უნებლიედ ოპერატიული მუშაკი „მხილებული" პირის თანამონაწილე ხდება, ამიტომ, ასეთ შემთხვევაში საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ის ითვლება დაუშვებელ მტკიცებულებებად და მას არავითარი იურიდიული ძალა არ გააჩნია, უარეს შემთხვევაში არ არის გამორიცხული ოპერატიული მუშაკის აღნიშნული მოქმედება შეფასდეს როგორც დანაშაულის პროვოკაცია."[681]

იგივე პოზიციაა დაფიქსირებული აშშ-ს იუსტიციის სამინისტროს ინსტრუქციაში „ფარული საგამოძიებო მოქმედებების შესახებ", რომელიც 1980 წლის 31 დეკემბერს შევიდა ძალაში. ამ ინსტრუქციაში აღნიშნულია, რომ თუ მასში გათვალისწინებული პროცედურული წესები დაირღვა, სპეც. სამსახურის მოქმედება ფასდება როგორც დანაშაულის პროვოკაცია.[682]

საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, შევიდეს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილზე და ჩაატაროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერა – ინვენტარიზაცია.[683] საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის განხორციელება, უმეტეს შემთხვევაში, მეწარმე სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერებას იწვევს. საგადასახდო კოდექსით არ არის განსაზღვრული ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა, რაც შესაძლებლობას ანიჭებს საგადასახდო ორგანოს, თავისი შეხედულებისამებრ ხელოვნურად გააგრძელოს ინვენტარიზაციის პროცესი, რაც მეწარმე სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის ხანგრძლივი ვადით შეჩერებას, მატერიალურ დაზარალებას და კონკურენტუნარიანობის შესუსტებას გამო-

---

[681] აბესაძე გ., დანაშაულის პროვოკაცია, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2010, გვ. 90.

[682] Правовая регламентация 'полицейской ловушки (провокация), провоохранительная деятельность в США, 1998, стр. 309.

[683] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 261.
https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

იწვევს. საგადასახდო კანონმდებლობის ეს ნორმა ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლს, რომლის მიხედვითაც „სახელმწიფო ვალდებულია ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას.“

აქედან გამომდინარე, მიზანშეწონილი იქნება კანონმდებლობით ზუსტად განისაზღვროს ინვენტარიზაციის დაწყებისა და დამთავრების ვადები, ამ პირობებში გადამხდელის უფლებები მეტად იქნება დაცული.

8.3. საგადასახადო შემოწმება

დღეს არსებული რეგულაციის მიხედვით საგადასახდო შემოწმება შეიძლება იყოს ორი სახის - კამერალური და გასვლითი. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე. გადასახადის გადამხდელს შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება შეტყობინება წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. შემოწმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა, თუ აღნიშნულ ვადაში შემოწმება ვერ დაიწყო, შეტყობინება ძალადაკარგულად ითვლება. გასვლითი საგადასახადო შემოწმებით შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სრული ან თემატური შემოწმება. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურებსაც.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, კანონმდებლობით განსაზღვრული გარემოებების არსებობისას, გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილზე ჩაატაროს გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, ამგვარი შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში საგადასახდო ორგანო ვალდებულია მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მის-

გან ნებართვა გასვლითი საგადასადო შემოწმების ჩატარების შესახებ. ეს დებულება განმტკიცებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 პუნქტში[684]. აღნიშნული პროცედურა რეგულირდება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 21²-ე მუხლის მე-2 პუნქტითაც, რომელშიც განსაზღვრულია, რომ „იმ შემთხვევაში, როდესაც შეიძლება უშუალო საფრთხე შეექმნას სახელმწიფო უშიშროებას, ადამიანის სიცოცხლეს ან ჯანმრთელობას ან/და მტკიცებულებებს, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია შეაჩეროს საწარმოს საქმიანობა შემოწმების საგნის ნაწილში და დაუყოვნებლივ მიმართოს მოსამართლეს შუამდგომლობით. თუ საწარმოს საქმიანობის შეჩერება შეუძლებელია ან იგი მნიშვნელოვან ზიანს მიაყენებს საწარმოს ან/და ამას მოითხოვს მეწარმე, მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია დაიწყოს მეწარმის შემოწმება და 24 საათის განმავლობაში შესაბამისი შუამდგომლობით მიმართოს მოსამართლეს. შუამდგომლობის წარდგენისას მაკონტროლებელმა ორგანომ უნდა დაასაბუთოს თუ რაში მდგომარეობდა შემოწმების გადაუდებელი აუცილებლობა.“

როგორც ვხედავთ, ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში მოცემული ნორმა აღნიშნული საკითხის სხვაგვარ რეგულაციას ითვალისწინებს. აქ განსხვავებულად არის გაგებული შემოწმების შინაარსი, სავარაუდოდ, იგი საგადასახადო ორგანოსაგან დოკუმენტაციისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემოწმების დაწყებას ითვალისწინებს, მაშინ როდესაც „საგადასახადო კოდექსით გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყება“ მხოლოდ დოკუმენტაციისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დალუქვას ნიშნავს, ხოლო მათი დათვალიერება მხოლოდ მოსამართლის ნებართვის შემდეგ ხორციელდება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ადმინისტარციული საპროცესო კოდექსის ზემოაღნიშნულ ნორმებში აგრეთვე კოლიზია არსებობს სასამართლოსათვის შუამდგომლობით მიმართვის ვადასთან დაკავშირებით. საგადასახადო კოდექსში გათვალისწინებულია, რომ საგადასახადო ორგანომ სასამართლოს შუამდგომლობით უნდა მიმართოს „შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში“, ხოლო ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში ეს ვადა 24 საათით განისაზღვრება. ვინაიდან, საქართველოს კანონით ნორმატიული აქტების შესახებ განსაზღვრული არ არის ნორმათა კოლიზიის არსებობის შემთხვევაში, როგორც ადრე იყო, სპეციალური ნორმის მოქმედება და მითითება მხოლოდ ახალ ნორმასთან დაკავშირებით კეთდება,

[684]იქვე: მუხლი 265

ზემოაღნიშნულ სიტუაციაში გაურკვეველია სასამართლოსათვის შუამდგომლობით მიმართვის რა ვადამ უნდა იმოქმედოს. ამ შემთხვევაში, უმჯობესი იქნება, განხორციელდეს საკანონმდებლო ცვლილებები, კერძოდ, კოლიზიურ ნორმებში ერთნაირად განისაზღვროს შუამდგომლობით მიმართვის ვადები და შემოწმების დაწყების შინაარსი.

8.4. საზღვარგარეთი ქვეყნების საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკის გათვალისწინება საქართველოს კანონმდებლობაში

საქართველოში საგადასახადო კონტროლის არსებული მექანიზმების სწორედ გაგება-ანალიზისათვის, აგრეთვე პრობლემების უკეთ წარმოჩენისა და მათი გადაწყვეტის სწორი გზების მოძიებისათვის, აუცილებელია, უცხო ქვეყნებში მოქმედი მსგავსი მექანიზმების შესწავლა და მათი მარეგულირებელი ნორმების განხილვა.

ჩეხეთის რესპუბლიკაში საერთოდ არ არსებობს საგადასახადო კოდექსი და საგადასახადო სამართალი შედგება მრავალრიცხოვანი საგადასახადო ნორმისაგან, რომლებიც სხვადასხვა კანონებშია რეგლამენტირებული.

ჩეხეთში საგადასახადო კონტროლი შეიძლება ჩატარდეს საგადასახადო ადმინისტრირების ნებისმიერ ეტაპზე. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს საგადასახდო ადმინისტრაცია იმ ფარგლებში, რაც საჭიროა საგადასახადო ადმინისტრაციის ამოცანების შესასრულებლად.

ჩეხეთის რესპუბლიკის კანონი გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ[685] ადგენს გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ადმინისტრაციის თანამდებობის პირების უფლებებსა და ვალდებულებებს. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, გაეცნოს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების პროცესში მიღებულ ყველანაირ ინფორმაციას, აგრეთვე, მას უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ადმინისტრაციის თანამდებობის პირის მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება.

საგადასახადო კონტროლის შედეგები აისახება წერილობით აქტში, გადასახადის გადამხდელისათვის მისი ჩაბარების თარიღად ითვლება მის მიერ აქტზე ხელმოწერის თარიღი. თუ გადასახადის გადამხდელი ხელს არ მო-

---

[685] Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть. Отв. Ред. М. В. Карасева, Москва, 2009, стр. 310

აწერს წერილობით აქტს, ის მას გაეგზავნება ფოსტით, როგორც სხვა გადაწყვეტილებები.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო კონტროლის ჩასატარებლად საჭირო დოკუმენტაცია ინახება ადვოკატთან ან საგადასახადო კონსულტანტთან, და ის შეიცავს პროფესიულ საიდუმლოებას, რომელიც დაცულია ჩეხეთის ადვოკატურისა და საგადასახადო კონსულტანტების შესახებ კანონებით, მაშინ საგადასახადო ადმინისტრაციის თანამდებობის პირი ურთიერთთანამშრომლობის თხოვნით მიმართავს ადვოკატთა პალატას ან საგადასახადო კონსულტანტთა პალატას. ამ დროს თანამდებობის პირს უფლება ეძლევა გაეცნოს ზემოხსენებულ დოკუმენტაციას, მხოლოდ შესაბამისი პალატის წარმომადგენლის თანდასწრებით. პალატის წარმომადგენელს შეუძლია, თანამდებობის პირს არ გააცნოს გარკვეული ინფორმაცია ან დოკუმენტის ნაწილი. ამ შემთხვევაში თანამდებობის პირს შეუძლია, მოითხოვოს ამგვარი ინფორმაციის ან დოკუმენტის გაცნობა მხოლოდ სასამართლოს გზით.[686] აღნიშნული საკითხი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შემდეგნაირად რეგულირდება ... „საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ: გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტება საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე.“ როგორც ვხედავთ, ჩვენ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, გადასახადის გადამხდელისაგან შეუზღუდავად მიიღონ ინფორმაცია, რაც გადასახადების ადმინისტრირებასთანაა დაკავშირებული. ჩვენი აზრით, ეს საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზია და რეგულაციას საჭიროებს, ისე როგორც ჩეხეთის რესპუბლიკაშია.

პოლონეთში საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე კონტროლის ორი სახე არსებობს: საგადასახადო კონტროლი და სახაზინო კონტროლი.

საგადასახადო კონტროლი წესრიგდება საგადასახადო წარმოების შესახებ 1997 წლის 29 აგვისტოს კანონით.[687] პირველი ინსტანციის საგადასახადო ორგანოები (ხაზინის სამმართველოს უფროსი, საბაჟო სამმართველოს უფ-

---

[686] Налоговое право стран Восточной Европы, под. Ред. М. В. Карасева (Сенцова) и Д. М. Щекина, Москва, Волтерс Клувер, 2009, стр. 310.

[687] http://www.mf.gov.pl/ [29.09.2021]

როსი, ვოიტი[688], ბურგომისტრი, ქალაქის პრეზიდენტი) ახორციელებენ საგადასახადო კონტროლს გადასახადის გადამხდელების, საგადასახადო აგენტებისა და სხვა ვალდებული პირების მიმართ. საგადასახადო კონტროლის მიზანია გადასახადის გადამხდელების მიერ საგადასახდო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულება. ფინანსთა მინისტრსაც აქვს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების უფლება, რომლის მიზანია მის მიერ დადგენილი მეთოდის გამოყენებით ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის დადებული გარიგებების ღირებულების (ფასის) შემოწმება. საგადასახადო კონტროლი ტარდება მხოლოდ დანიშნულებისამებრ, და შესაბამისად, მისი განხორციელება არ შეიძლება სხვა პირთა მოთხოვნის შესაბამისად, გარდა ზემოაღნიშნული თანამდებობის პირებისა.

საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება სახაზინო და საბაჟო სამმართველოების უფროსების მიერ პირადად მათთვის მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე ან ამ სამმართველოების თანამდებობის პირების მიერ, რომლებიც მათ მოვალეობას ასრულებენ, ხოლო მუნიციპალური საგადასახადო ორგანოების შემთხვევაში – ვოიტისა და ბურგომისტრის (ქალაქის პრეზიდენტის) მიერ.

კონტროლი უნდა დასრულდეს დროულად, ყოველგვარი გაჭიანურების გარეშე, არაუგვიანეს შემოწმების ჩატარების უფლებამოსილებაში აღნიშნული თარიღისა. ვადაგადაცილების თითოეული შემთხვევა, აგრეთვე მისი მიზეზი და დასრულების ახალი თარიღი საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელმა თანამდებობის პირმა უნდა აცნობოს გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო კონტროლის პროცედურას მაკონტროლებელი თანამდებობის პირი დაწვრილებით აღწერს ოქმში. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება ოქმში მოყვანილ ფაქტებს, მას შეუძლია მისი მიღებიდან 14 დღის განმავლობაში გამოთქვას საწინააღმდეგო მოსაზრება და დაასაბუთოს. მაკონტროლებელი თანამდებობის პირი ვალდებულია განიხილოს გადასახადის გადამხდელის საწინააღმდეგო მოსაზრება და მისი მიღებიდან 14 დღის განმავლობაში აცნობოს მას თავისი გადაწყვეტილება. თუ გადასახადის გადამხდელი 14 დღის ვადაში არ გაასაჩივრებს ოქმს, ითვლება, რომ ის ეთანხმება შემოწმების ოქმში დაფიქსირებულ ფაქტებს. ოქმი დგება ორ ეგზემ-

[688] გელორუსიის, ლიტვის, პოლონეთისა და უკრაინის ქალაქებში არჩევითი თანამდებობის პირი, რომელიც მაგისტრატს ხელმძღვანელობდა.

პლარად, რომლის ერთი ეგზემპლარიც გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს. საგადასახადო კონტროლი დამთავრებულად ითვლება გადასახადის გადამხდელისათვის შემოწმების ოქმის გადაცემის მომენტიდან.

სახაზინო კონტროლი წესრიგდება სახაზინო კონტროლის შესახებ 1991 წლის 28 სექტემბრის კანონით.[689] სახაზინო კონტროლი ხორციელდება არა საგადასახადო ორგანოების, არამედ სახაზინო კონტროლის ორგანოების მიერ. ამ ორგანოებს შეუძლიათ აწარმოონ საგადასახდო კონტროლი, აგრეთვე აღძრან საგადასახადო წარმოება და გამოიტანონ გადაწყვეტილება საგადასახადო საქმესთან დაკავშირებით. ამ შემთხვევაში ისინი პირველი ინსტანციის საგადასახდო ორგანოებად გვევლინებიან.

სახაზინო კონტროლის შესახებ კანონის პირველ მუხლში მითითებულია, რომ სახაზინო კონტროლის მიზანია სახელმწიფო ხაზინის ინტერესებისა და ქონებრივი უფლებების დაცვა და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ეფექტურობის უზრუნველყოფა, რომლებიც ახდენენ სახელმწიფო ბიუჯეტისა და მიზნობრივი ფონდების ფორმირებას. სახაზინო კონტროლის მიზანია, აგრეთვე, სხვა სახელმწიფოს იურიდიული პირების მიერ განხორციელებული სამეურნეო საქმიანობის კანონიერების შემოწმება, სახელმწიფოს ეკონომიკური საზღვრის კონტროლი, ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებული თანამდებობის პირებისა და ორგანოების მიერ სამოხელეო დანაშაულის პრევენცია.

სახაზინო კონტროლის მე-8 მუხლის შესაბამისად სახაზინო კონტროლის ორგანოებია:

1. ფინანსთა სამინისტრო;
2. სახაზინო კონტროლის გენერალური დირექტორი;
3. სახაზინო კონტროლის სამმართველოს დირექტორი.[690]

პოლონეთში მოქმედი საგადასახადო კონტროლის მექანიზმიდან აღსანიშნავია ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების ფართო უფლებამოსილება საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას. ეს მიუთითებს მოსახლეობის ჩართულობის მაღალ ხარისხზე ზემოაღნიშნული პროცესების განხორციელებაში, რაც გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის კიდევ ერთ მნიშვნელოვან გარანტს წარმოადგენს.

---

[689] http://www.mf.gov.pl/ [29.09.2021]

[690] Налоговое право стран Восточной Европы, под. Ред. М. В. Карасева (Сенцова) и Д. М. Щекина, Москва, 2009, стр. 312.

საქართველოში ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა ფუნქციები საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში ძალიან მწირია, რაც აკნინებს ზოგადად ადგილობრივი თვითმმართველობის მნიშვნელობას, რადგან გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია ქვეყნის, ამ შემთხვევაში მისი კონკრეტული რეგიონების სახით, ეკონომიკური განვითარებისათვის და დემოკრატიულ სახელმწიფოში ამ საკითხების გადაწყვეტასა და რეგულირებაში მოსახლეობის ფართო მასების მონაწილეობას დიდი ყურადღება უნდა მიექცეს. აქედან გამომდინარე, ვფიქრობთ, საქართველოში უნდა შეიქმნას მუნიციპალური საგადასახადო ორგანოები, რომლებიც მოახდენენ ადგილობრივი გადასახადებისა და მოსაკრებლების ადმინისტრირებას. ეს ინსტიტუტი გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი გარანტი იქნება.

გერმანიაში საგადასახადო კონტროლის საკითხი რეგულირდება საფინანსო შემოწმების დებულებით, რომელიც დამტკიცებულია ფინანსთა სამინისტროს მიერ. დებულების თანახმად, საგადასახდო შემოწმება ტარდება საგადასახადო კანონმდებლობისათვის მნიშვნელოვანი, არსებითი გარემოებების შეფასების მიზნით.

საგადასახადო ორგანო თავისი შეხედულებისამებრ იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემოწმების, მისი ჩატარების ვადისა და ფარგლების განსაზღვრის შესახებ.

საგადასახადო შემოწმების ორგანიზება ხდება საკონტროლო შემოწმების გეგმის საფუძველზე, რომელსაც ყოველწლიურად, კვარტალურად ამტკიცებს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი. ამ საქმიანობაში ზემდგომი ორგანოები პრაქტიკულად არ მონაწილეობენ, თუმცა მათ აქვთ უფლება დამოუკიდებლად ჩაატარონ ცალკეული გადამხდელის შემოწმება. ამ უფლებას ხელმძღვანელი საგადასახადო ორგანოები იყენებენ მსხვილ გადამხდელთა მიმართ.

საგადასახადო შემოწმების საშუალო ხანგრძლივობა შეადგენს: მსხვილ საწარმოში – 25–30 დღეს, საშუალო საწარმოში – 15 დღეს, მცირე საწარმოში – 6–8 დღეს. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაეხმაროს შემმოწმებელს, კერძოდ, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საბუღალტრო, საქმიანი დოკუმენტები, ჟურნალები, მისცეს განმარტებები.

გერმანიაში განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება დოკუმენტურ საგადასახადო შემოწმებას. ასეთი შემოწმება ტარდება შედარებით ნაკლები რა-

ოდენობის საწარმოების მიმართ. ძირითად დოკუმენტს, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის წესს საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მიზნით წარმოადგენს გერმანიის ფინანსთა სამინისტროს 1981 წლის 8 მარტის ბრძანება.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, გერმანიაში არსებობს დოკუმენტური შემოწმების ჩასატარებლად გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის 2 წესი:

შემთხვევითი შერჩევა – გულისხმობს სტატისტიკური შერჩევის მეთოდის გამოყენებას, მისი მიზანია: საწარმოთა დიდი რაოდენობის შემოწმება, საგადასახადო დარღვევების პროფილაქტიკა, საგადასახადო ორგანოს კონტროლირებად ტერიტორიაზე საგადასახადო დისციპლინის ზოგადი მდგომარეობის შეფასება.

სპეციალური შერჩევა – საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე იმ საწარმოების მიზანმიმართული შერჩევა, რომლებშიც არსებობს საგადასახადო დარღვევების აღმოჩენის დიდი ალბათობა. საწარმოთა შერჩევას ახორციელებენ საგადასახადო ინსპექციის საკონტროლო შემოწმების განყოფილებები, საწარმოთა კართოტეკაში არსებული ინფორმაციის ანალიზის და გადასახადის დარიცხვის განყოფილების წინადადებების საფუძველზე.

შესამოწმებელი გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის დროს შეირჩევა პრიორიტეტული საწარმოები, კერძოდ, მსხვილი საწარმოები. გერმანიის კანონმდებლობით ასეთი საწარმოების შემოწმება უნდა ჩატარდეს წელიწადში ერთხელ მაინც, მაგრამ არა უმეტეს 6 თვეში ერთხელ. მსხვილი საწარმო შეიძლება არ იქნეს ჩასმული შემოწმების გეგმაში თუ არ არსებობს საფუძველი იმისა, რომ შემოწმებას მოჰყვება დამატებითი გადასახადების ამოღება. გადაწყვეტილებას შემოწმების არ ჩატარებასთან დაკავშირებით იღებს საკონტროლო შემოწმების განყოფილების უფროსი დარიცხვების განყოფილების ხელმძღვანელთან შეთანხმებით.

ამგვარად, გერმანიაში საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებით არსებული ნორმებისა და მათი რეალიზაციის შედეგად დანერგილი პრაქტიკის ანალიზის შედეგად შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო კონტროლის სისტემის რაციონალური ორგანიზებისათვის აუცილებელია შესამოწმებელი გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის ეფექტური პროცედურა, აგრეთვე საგადასახადო შემოწმების შემჭიდროებული ვადები.

საფრანგეთის საგადასახადო კოდექსი მკაცრად მიჯნავს საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განხორციელებას საწარმოებსა და ფიზიკურ

პირებთან მიმართებაში. მათი უმრავლესობის ჩატარება მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების შედეგადაა შესაძლებელი. საგადასახადო შემოწმება ევალებათ დეპარტამენტებში არსებულ საგადასახადო ცენტრებს, რომლებიც შეტყობინებას უგზავნიან გადასახადის გადამხდელს და შეისწავლიან მათ მიერ ნებაყოფლობით წარმოდგენილ დეკლარაციებს. შემოწმებას დაქვემდებარებული საწარმოების შერჩევა სხვადასხვა კრიტერიუმებით ხდება. ამ პროცესს საფუძვლად რისკის ანალიზი უდევს.

საგადასახადო შემოწმებისას რეკომენდირებულია აუდიტის დასწრება, რაც აღინიშნება შემოწმების შესახებ შეტყობინებაში. თუ აღმოჩნდა არაკეთილსინდისიერი აუდიტის დასკვნა, საგადასახადო ორგანოებს შეუძლიათ მიმართონ კომპეტენტურ აუდიტორულ ორგანიზაციებს თხოვნით, მიიღონ ზომები არაკეთილსინდისიერი აუდიტორული კომპანიების მიმართ. ეს უკანასკნელი შეიძლება დაჯარიმდეს, ასევე შეილახება მისი საქმიანი რეპუტაცია.

საფრანგეთში კამერალური კონტროლის გარდა ტარდება გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, შემოწმების ხანგრძლივობა დამოკიდებულია საწარმოს სიდიდეზე.

მცირე საწარმოთა მიმართ 1997 წლიდან გამოიყენება „მცირე საწარმოთა საერთო შემოწმება". შემოწმების მინიმალური ვადა შეადგენს 2-3 დღეს. შემმოწმებლები ცდილობენ ეს ვადა მინიმუმამდე დაიყვანონ, რომ მათი საქმიანობით ხელი არ შეეშალოს საწარმოთა ნორმალურ ფუნქციონირებას. შემოწმების პერიოდი მცირე საწარმოთათვის შეადგენს 1 წელს. იმ შემთხვევაში, თუ არ აღმოჩნდა დარღვევები ან ეს დარღვევები უმნიშვნელოა შემოწმება მთავრდება, სხვა შემთხვევაში შესამოწმებელი პერიოდი შეიძლება კიდევ ორი წლით გაიზარდოს.

მსხვილი საწარმოების სარევიზიო პერიოდი შეადგენს 3 წელს. როგორც წესი მოწმდება ამ პერიოდის ყველა გადასახადი, თუ არსებობს გადასახადის გადახდისაგან ბოროტად თავის არიდების საფუძვლიანი ეჭვი, საგადასახადო ორგანოებს შეუძლიათ, დამატებით შეამოწმონ გასული ორი წელი, მაგრამ ამისთვის საჭიროა სასამართლოს გადაწყვეტილება. შემოწმების პერიოდი არ შეიძლება აღემატებოდეს ხუთ წელს. ორ შემოწმებას შორის პერიოდი შეადგენს 4-5 წელს.[691]

---

[691]Попонова Н.А., НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ВО ФРАНЦИИ, Финансы, 2000. №10, стр. 32-34, http://dit.perm.ru/articles/nalog/data/032203.htm [29.09.2021]

შემოწმების დამთავრების შემდეგ გადასახადის გადამხდელი იღებს შესაბამის რეკომენდაციებს გამოვლენილი ხარვეზების აღმოსაფხვრელად. რეკომენდაციის მიღებიდან 30 დღის მანძილზე მან უნდა წარადგინოს თავისი შენიშვნები. შენიშვნების გათვალისწინებით მიიღება საბოლოო გადაწყვეტილება. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება გადაწყვეტილებას მას შეუძლია მიმართოს ჯერ შემმოწმებელი ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას, ხოლო მოთხოვნის დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში – სასამართლოს. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაცია ვალდებულია წერილობითი ფორმით უპასუხოს გადამხდელთა შეკითხვებს. ეს პასუხი შეუძლია მან გამოიყენოს სასამართლოში თავის დასაცავად.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება მკაცრად განსაზღვრული წესის მიხედვით ტარდება. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელი გაფრთხილებული უნდა იქნეს შემოწმების შესახებ შემოწმების დაწყებამდე არაუგვიანეს 8 დღისა. გაფრთხილების გარეშე შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს, თუ არსებობს საფუძვლიანი ეჭვი გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების შესახებ.[692]

საინტერესო იქნება ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედი საგადასახადო კონტროლის სისტემის განხილვა. აშშ-ს საგადასახადო ინსპექტორები იყენებენ საგადასახადო კონტროლის განხორციელების სხვადასხვა მეთოდებს.

აშშ-ში არსებობს საგადასახადო შემოწმების სამი სახე:

- დაუსწრებელი - დოკუმენტების გაგზავნა შიდა შემოსავლების სამსახურის მაკონტროლებელ სამმართველოში ფოსტით;
- კამერალური - შიდა შემოსავლების სამსახურის მიერ ადგილზე შემოწმება;
- გასვლითი - შემოწმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელის მიხედვით.

შემოწმების სახის არჩევა დამოკიდებულია შემმოწმებლის წინაშე დასმულ ამოცანაზე. მაგალითად, კამერალური შემოწმება ტარდება მხოლოდ საგადასახადო დეკლარაციების მიმართ და არ შეიძლება შეეხოს გადასახადის გადამხდელის მიერ ჩვეულებრივი მოქმედების განხორციელებისას წამოჭრილ საკითხებს. ასეთი შემოწმება შიდა შემოსავლების სამსახურის (CBD) მიერ ხორციელდება საგადასახადო აუდიტორების მეშვეობით. გადასახადის

[692] იქვე

გადამხდელს ეგზავნება საინიციატივო წერილი, რომელშიც არის შიდა შემოსავლების სამსახურთან (CBD) შეხვედრის თხოვნა და მითითებულია დოკუმენტები, რომლებიც მან უნდა წარმოადგინოს. გასვლით საგადასახადო შემოწმებას იყენებენ განსაკუთრებით რთული საგადასახადო დეკლარაციების შემოწმებისას. შემოწმება ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე. ასეთი შემოწმებისას კეთდება კომპლექსური ანალიზი რამდენიმე გადასახადის სისწორისა და სისრულის შესახებ. ამ შემოწმებას ატარებენ საგადასახადო ინსპექტორები, რომლებიც საგადასახადო აუდიტორებთან შედარებით უფრო გამოცდილები და კვალიფიციური სპეციალისტები არიან. აშშ-ს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს ასევე განმეორებით გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, მაგრამ მის ჩატარებაზე ვრცელდება გარკვეული შეზღუდვები. მაგალითად, არ შეიძლება, შემოწმებას დაექვემდებაროს გადასახადის გადამხდელი აუცილებლობის გარეშე.[693]

შიდა შემოსავლების სამსახურის (CBD) უმთავრესი ფუნქცია არის მათი აგენტების მიერ საგადასახადო აუდიტის ჩატარება. ამ პროცესის დაწყების გადაწყვეტილება მიიღება ამორჩევითი კონტროლის სპეციალური მეთოდების მეშვეობით.

აშშ-ში ამორჩევითი კონტროლის სპეციალური მეთოდებია:

- კომპიუტერული რეიტინგული სკანირება;
- მსხვილი კორპორაციების ყოველწლიური სრული საგადასახადო აუდიტი;
- დოკუმენტების მონაცემების ფაქტიური შეუსაბამობის გამოვლენა;
- ერთმანეთთან დაკავშირებული ფინანსური ოპერაციები;
- არჩევითი კონტროლის ადგილობრივი პროგრამები.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი ცალკ-ცალკე:

- კომპიუტერული რეიტინგული სკანირება – აშშ-ს შიდა შემოსავლების სამსახურში შემოსული საგადასახადო გადახდების დოკუმენტების უმრავლესობა მოწმდება სპეციალური კომპიუტერული პროგრამით – DUF (დისკრიმინალური ფუნქციის სისტემა) (DIF – Discriminant Function System), რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ფიზიკური და იურიდიული პირების ყველა საგადასახადო დეკლარაციების პარამეტრების კონტროლი. ცნობილი საშუალო სტატისტიკური მონაცემებისგან ჯამური გადახდების მიხედვით პროგრამა ანიჭებს მოქებ-

[693] http://www.irs.gov/businesses/topic/index.html

ნილ დოკუმენტებს საკონტროლო ქულებს. თუ ეს ქულა აღმოჩნდება დაწესებული კრიტიკულ ნიშნულზე ზევით, ასეთი დეკლარაციები საეჭვოდ მიიჩნევა და გამოეყოფა საერთო სიიდან მათი შემდგომი დეტალური შესწავლის მიზნით.

- მსხვილი კორპორაციების ყოველწლიური სრული საგადასახადო აუდიტი – კოორდინირებული შემოწმების პროგრამის ფარგლებში, შიდა შემოსავლების სამსახური ადგენს და პერიოდულად აახლებს იმ მსხვილ კორპორაციების სიას, რომელთა საგადასახადო აუდიტი ტარდება ყოველწლიურად.
- დოკუმენტების მონაცემების ფაქტიური შეუსაბამობების გამოვლენა – მთელ რიგ საგადასახადო დეკლარაციების ფორმებში სპეციალურად არის გათვალისწინებული, სხვადასხვა წყაროებიდან ერთი და იგივე შესამოწმებელი პარამეტრების ჯვარედინი შემოწმების შესაძლებლობა. საგადასახადო აუდიტის შესაძლებლობა შეიძლება გახდეს დეკლარირებული ინდივიდუალური შემოსავლების აშკარა შეუსაბამობა, დამსაქმებლის მიერ გადახდილ ხელფასთან.
- ერთმანეთთან დაკავშირებული ფინანსური ოპერაციები - საგადასახადო აუდიტს ექვემდებარება ყველა საქმიანი პარტნიორი, რომლებიც ერთმანეთს შორის ახორციელებენ ფინანსურ ოპერაციებს: ფულის და ფასიანი ქაღალდების გადარიცხვა, საბანკო დოკუმენტების გადაგზავნა, თუ ერთ-ერთი პარტნიორის მიმართ მაინც გამოვლენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების საფუძვლები.
- არჩევითი კონტროლის ადგილობრივი პროგრამები - შიდა შემოსავლების სამსახურის ადგილობრივი განყოფილებების მოსამსახურეებს შეუძლიათ ჩაატარონ საკუთარი არჩევითი შემოწმებები. იმ პირების მიმართ, რომელთაც უკვე ჰქონდათ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების პრეცედენტები.[694]

ყოველწლიურად ხერხდება გადასახადის გადამხდელის არაუმეტეს 2%-ის შემოწმება, ამიტომ საგადასახადო ორგანოების შემოწმების საქმიანობა მიზანმიმართულია იმ გადამხდელების შემოწმებისაკენ, რომლებიც გადასახადების გადაუხდელობის დიდი რისკის ქვეშ იმყოფებიან. შერჩევა ხდება კომპიუტერის მიერ მონაცემების ცენტრალიზებული შემოწმების შედეგად,

---

[694] Попова Л. В., Налоговые системы зарубежных стран, Москва, Издательство «Дело и Сервис», 2008, стр.88-90.

რითაც ხასიათდება კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა. კანონმდებლობის მიხედვით შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს, როგორც გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელის, ისე საგადასახადო ორგანოს ტერიტორიული ქვედანაყოფის მიხედვით.

საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კონტროლის სისტემა ძალიან გავს საფრანგეთსა და აშშ-ში მოქმედ საგადასახადო კონტროლის სისტემას. დღესდღეობით ფინანსთა სამინისტროს მიერ მუშავდება კომპიუტერული პროგრამა, რომელიც ავტომატურად მოახდენს შემოწმებისათვის გადასახადის გადამხდელთა შერჩევას რისკის ფაქტორების მიხედვით.

მიზანშეწონილი იქნება, საქართველოში დაინერგოს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას იმ აუდიტის ან აუდიტორული ფირმის სავალდებულო მონაწილეობა, რომელთანაც გადასახადის გადამხდელს ხელშეკრულება აქვს გაფორმებული აუდიტორული მომსახურეობის შესახებ. ეს გააძლიერებს აუდიტთა კორპუსს.

გავშალეთ, თუ რას ნიშნავს საგადასახადო კონტროლი და რა მექანიზმების გამოყენებით ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელთა კონტროლს. ყველა ჩვენთაგანისთვის ცნობილია, თუ რასთან იყო წლების განმავლობაში დაკავშირებული საგადასახადო კონტროლი, თავდაპირველად, კორუფციის წყაროს, შემდგომ კი პოლიტიკურ ინსტრუმენტს წარმოადგენდა განსხვავებული პოლიტიკური შეხედულებების მქონე ან ოპოზიციის პოლიტიკური პარტიების დამფინანსებლების ანგარიშსწორებისთვის.

თანამედროვე ტენდენციების შესაბამისად საგადასახადო ორგანო მაკონტროლებელი ფუნქციასთან ერთად მიისწრაფვის გახდეს სერვისების მიმწოდებელი. ცალსახაა, რომ მაკონტროლებელი ფუნქცია გულისხმობს საგადასახადო ორგანო აკონტროლებდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების შესრულებას, თუმცა, მკაცრი კონტროლის დაწესების, სხვადასხვა რეპრესიული მიდგომების გამოყენების ნაცვლად თუ გადავალთ ურთიერთთანამშრომლობის პრინციპზე, მაშინ საგადასახადო ორგანო თავის მხრივ, ხელს შეუწყობს გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულის დროულ შესრულებას. ამგვარი, საგადასახადო პოლიტიკა ბევრად ეფექტიანი იქნება.

ამავდროულად ცალსახაა, რომ გადასახადის გადამხდელებში საგადასახადო კულტურა ჯერ არ არის იმგვარად განვითარებული, რომ ყველა გადასახადის გადამხდელმა სახელმწიფოს მხრიდან იძულების ღონისძიებე-

ბის გატარების გარეშე შეასრულოს მასზე დაკისრებული ვალდებულებები, თუმცა, უნდა გვახსოვდეს, რომ ეს გამოწვეულია წლების განმავლობაში სახელმწიფოს მიმართ დანერგილი უნდობლობით. ვინაიდან, გადასახადის გადამხდელებს არ აქვთ განცდა იმისა, რომ მათ მიერ სახელმწიფოს ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადი გამოყენებული იქნება მიზნობრივად, სამართლიანად და ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის გასაუმჯობესებლად. სანამ სახელმწიფოში გადამხდელს არ ექნება ისეთი განცდა რომ მის მიერ გადახდილი თანხის გამოყენება ხდება მიზნობრივად და სამართლიანად ასეთი გადამხდელი მუდამ შეეცდება დამალოს გადასახადი და არ გადაიხადოს იგი.

აღნიშნული მიდგომების ცვლილებისთვის კი აუცილებელია თავად შეცვალოს საგადასახადო ორგანომ მიდგომა გადასახადის გადამხდელებთან ურთიერთობისას. კერძოდ, კი ურთიერთთანამშრომლობის საფუძველზე მინიმალიზებული უნდა იყოს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მაკონტროლებლის ფუნქციის უხეში გამოყენება და ჩარევა გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობაში, აღნიშნული მიდგომის ცვლილება უნდა განხორციელდეს ხელოვნური ინტელექტის გამოყენებით. ხელოვნური ინტელექტის დანერგვით თანამედროვე განვითარებულმა ქვეყნება ხელი შეუწყვეს საგადასახადო ორგანოსადმი გადამხდელის ნდობის, საგადასახადო კულტურის ამაღლებას, აღნიშნულის დანერგვა საქართველოს საგადასახადო სისტემაში დროთა განმავლობაში იქნება გარდაუვალი.

9.1. საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები

თანამედროვე მსოფლიოში გადასახადი სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ძირითადი წყაროა. ვერც ერთი სახელმწიფო ვერ იარსებებს თავისი ფინანსური რესურსების გარეშე. ამასთან, კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია პასუხისმგებლობის ზომებით. საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს კანონით გათვალისწინებული გადასახადების გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე, კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.[695] საგადასახადო სამართალდარღვევის, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძვლის, ცნებისა და მისი ელემენტების შესწავლა ძალზედ აქტუალურია. ვინაიდან, ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნება და მისი შემადგენელი ელემენტები სხვადასხვა კრიტერიუმისა და შედარებითი კვლევის ფარგლებში ნაკლებადაა შესწავლილი.

საგადასახადო სამართალდარღვევები, როგორც წესი, უმეტეს შემთხვევაში გადასახადის არასწორად გამოანგარიშებას, ასევე ბიუჯეტში მათ არასრულად ან არადროულად გადახდას უკავშირდება. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ძირითად სახეს გადასახადისგან თავის არიდება წარმოადგენს, თუმცა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ხასიათიდან გამომდინარე, აღნიშნული სამართალდარღვევების გარდა, შეიძლება გამოვყოთ სამართალდარღვევები საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლებელი ფუნქციების წინააღმდეგ, საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების, საგადასახადო დეკლარაციების შედგენისა და წარდგენის დადგენილი წესების წინააღმდეგ, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესის წინააღმდეგ, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების წინააღმდეგ და სხვა.[696]

---

[695] გაბისონია ი., გაბელია ჯ., საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი იურისტი №1, თბილისი, 2016, გვ .59

[696] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ198

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად: „საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით".[697]

საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს. თავის მხრივ, კი მართლწინააღმდეგობა წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის საზოგადოებრივი თვისებების მატერიალური მახასიათებლის სამართლებრივ ნიშნებს. საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ქმედება. შესაბამისად, ქმედება, რომელიც საგადასახადო კოდექსით არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევად არ ჩაითვლება. [698]

ამდენად, საგადასახადო სამართალდარღვევა არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება. ქმედება რასაკვირველია უნდა ვიგულისხმოთ მოქმედებაც და უმოქმედობაც. საგადასახადო სამართალდარღვევა როგორც წესი, არღვევს საგადასახადო სამართლის კონკრეტულ ნორმებს, რაც გამოიხატება საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობაში და ასევე არაჯეროვან შესრულებაში. რასაკვირველია, საგადასახადო სამართალდარღვევა ხელყოფს საგადასახადო და სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტთა წრის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს. ამიტომაც, საგადასახადო სამართალდარღვევა მიიჩნევა იურიდიული პასუხისმგებლობის საფუძვლად.

თავის მხრივ, საგადასახადო სისტემა ვერ იარსებებს პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის გარეშე. კანონით დაწესებული გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომებით.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შედეგია. იგი ყოველთვის დაკავშირებულია სახელმწიფო იძულებასთან, რომელიც მის შინაარს წარმოადგენს. საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის

---

[697] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 269
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[698] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.174

შემთხვევაში, რომელიც საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველია. საგადასახადო პასუხისმგებლობის არსებით ნიშანს მისი რეალიზაციის პროცესუალური ფორმა წარმოადგენს.[699]

საგადასახადო სამართალდარღვევებს განეკუთვნება ყველა სამართალდარღვევა, რომელიც ზიანს აყენებს ან საფრთხეს უქმნის ქვეყნის საგადასახადო სისტემას მთლიანობაში. სამართალდარღვევები, რომლებიც არაპირდაპირ ზეგავლენას ახდენენ საგადასახადო ურთიერთობებზე, მაგრამ მოიცავენ შედარებით ფართო შემადგენლობებს, საგადასახადო სამართალდარღვევებს არ განეკუთვნება. მაგალითად, თუ საჯარო მოხელე გადასახადის გადამხდელს უკანონოდ აძლევს საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის დამადასტურებელ დოკუმენტს, ამ პირის ქმედება განიხილება სამოხელეო და არა საგადასახადო სამართალდარღვევად. ამასთან, გადასახადისაგან თავის არიდებისაკენ მიმართული გადასახადის გადამხდელის ქმედება სისხლის სამართლის დანაშაულად (მაგალითად, თაღლითობად და ა.შ.) არ განიხილება და, შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევად დაკვალიფიცირდება.[700]

საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის მთავარი ნიშანია ქმედება. როგორც ზემოთ აღინიშნა, საგადასახადო სამართალდარღვევა შეიძლება ჩადენილ იქნას როგორც აქტიური მოქმედებით, ასევე პასიური უმოქმედობით.

ყადაღადადებული ქონების განკარგვა, საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ლუქის ახსნა-მოქმედებით ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების მაგალითებია. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა, საგადასახადო ორგანოსთვის ინფორმაციის წარუდგენლობა-უმოქმედობით ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების მაგალითებია. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა შეიძლება ჩადენილ იქნას როგორც მოქმედებით (პირის მიერ ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა), ასევე უმოქმედობით (საქონლის მიმწოდებლის მეირ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობა).[701]

---

[699] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 544 http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

[700] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 176

[701] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 547 http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა ოთხი ნიშნით გამოიხატება: სამართალდარღვევის ობიექტი, სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე, სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარე და სამართალდარღვევის სუბიექტი.

სამართალდარღვევის ობიექტია საგადასახადო კოდექსით დაცული ის სიკეთე და ინტერესი, რომელსაც სამართალდარღვევის ჩადენის შედეგად ადგება ან შესაძლოა მიადგეს კონკრეტული ზიანი. ობიექტური მხარე საგადასახადო სამართალდარღვევისა გამოიხატება ქმედების (მოქმედებასა და უმოქმედობაში) აგრეთვე, შედეგში ანუ მიზეზობრივ კავშირში განხორციელებულ ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის, აქვე უნდა მოვიხსენიოთ სამართალდარღვევის ჩადენის დრო, ადგილი, საშუალება და ვითარება.

რაც შეეხება სამართალდარღვევის სუბიექტურ მხარეს იგი გამოხატავს სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის (ფსიქიკურ) დამოკიდებულებას სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის კონკრეტული ნიშნებისადმი. ფაქტობრივად, სუბიექტური მხარის ნიშნების სამართალდარღვევის შინაარს ასახავენ. თავის მხრივ, ამ ნიშნების განზრახვა, გაუფრთხილებლობა, მოტივი და მიზანი, რომელიც შეიძლება გააჩნდეს სამართალდარღვევის ჩამდენ პირს. სამართალდარღვევის სუბიექტად გვევლინება ფიზიკური პირი, საწარმო ან ორგანიზაცია. საგადასახადო კოდექსის ტერმინოლოგიით „გადასახადის გადამხდელი“.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვა სახეებისგან განსხვავებით საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას მხედველობაში არ მიიღება ქმედების განზრახი და გაუფრთხილებელი ხასიათი, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. საგადასახადო პასუხისმგებლობა, როგორც წესი, დგება ობიექტური შერაცხვის პრინციპით. ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში მხედველობაში არ მიიღება გადამხდელის ქმედებაში ადგილი ჰქონდა განზრახვას, თუ სამართალდარღვევა ჩადენილია დაუდევრობის, გამოუცდელობის ან გამოანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის შედეგად, რაც პრაქტიკულად ერთ რიგში აყენებს უცოდინარ გადამხდელებს კრიმინალურ ელემენტებთან. [702] თუმცა აქვე, საგულისხმოა, ისიც რომ საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლი მეშვიდე ნაწილით „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება

[702] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 547 http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით."[703] აღსანიშნავია, რომ ამ მოცემულობას მეტწილად იყენებს დავის განხილვის დროს შემოსავლების სამსახური.

სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ არსებობს საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი (ფართო) გაგება, რომელიც თავის თავში მოიცავს ყველა სახის პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის. მათ შორის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობასაც, თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე მხოლოდ მაშინ შეიძლება საუბარი, როცა როგორც ზემოთ აღინიშნა ჩადენილია საგადასახადო დანაშაული და არა სხვა საგადასახადო სამართალდარღვევა. ისევ ხაზი უნდა გაესვას, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა საგადასახადო დანაშაულის თავისებური წინაკრიმინალური „ფონია" და ძირითადად განსხვავდება ერთმანეთისგან მხოლოდ რაოდენობრივი მაჩვენებლებით.[704]

საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეების განხილვის დაწყებისას გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ადმინისტრაციული, მათ შორის, საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამოვლენის თავისებურებები გარკვეული სპეციფიკით გამოირჩევა, თუმცა ეს არცერთ შემთხვევაში არ ათავისუფლებს სამართალდარღვევათა შემფარდებელ ორგანოებს უზრუნველყონ უმნიშვნელოვანესი პროცედურული ვალდებულება-გამოიკვლიონ საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღონ ამ გარემოების შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.[705] თავის მხრივ, საგადასახადო პასუხისმგებლობას გააჩნია სამი საფუძველი, ესენია:

- ფორმალური (ნორმატიული), ე.ი. მისი მომწესრიგებელი ნორმატიული აქტების სისტემა, რომელიც ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემადგენლობებს, სამართალდაცვითი ურთიერთობის მონაწილეთა უფლებებსა და ვალდებულებებს, განსაზღვრავენ საგა-

---

[703] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010,მუხლი 269 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[704] გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებების დაცვის პრობლემატური საკითხები საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე, ჟურნალი „იურისტი" 1, 2016, გვ.78

[705] იქვე

დასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპებს, გამოყენების წესს და პროცესუალური ფორმებს:

- ფაქტობრივი, ე.ი. საგადასახადო სამართლის კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს;
- პროცესუალური, ე.ი. უფლებამოსილი ორგანოს აქტი (გადაწყვეტილება) კონკრეტული, სანქციის დაკისრების შესახებ.[706]

საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისას წარმოიშვება გარკვეული სამართლებრივი ურთიერთობა, რომელშიც ორი მხარე მონაწილეობს: საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული კომპეტენტური ორგანოსა და სამართალდამრღვევის სახით. ასეთი სახით ურთიერთობას კი საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობას უწოდებენ. სახელმწიფო უფლებამოსილ მხარეს წარმოადგენს, ხოლო სამართალდამრღვევი - ვალდებულ მხარეს. ამასთანავე, კანონით გაწერილია საგადასახადო ადმინისტრირების განმახორციელებელი მოხელის კომპეტენცია საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისათვის საჭირო პროცედურული მოქმედებების წესების, ფორმებისა და საშუალებების გამოყენების თაობაზე. კერძოდ: საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილის განსაზღვრული სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით, ამავე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად: საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს გააჩეროს პირი და სატრანსპორტო საშუალება, მოსთხოვოს მას პირადობის დამადასტურებელი საბუთი, სატრანსპორტო საშუალებისა და საქონლის თანმხლები საბუთები, მოახდინოს სატრანსპორტო საშუალების ვიზუალური დათვალიერება, შესაბამისი პირისა და სატრანსპორტო საშუალების მძღოლის დაუმორჩილებლობის შემთხვევაში უფლება აქვს გამოიყენოს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებები. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს.[707]

როგორც დავინახეთ, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ფართო უფლებამოსილებითაა აღჭურვილი, როგორც ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის, ასევე მათი შეფასების თვალსაზრისით, მაგრამ მისი ეს

---

[706] საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, ავტორთა კოლექტივი, რედაქტორი კ. რუხაძე, თბილისი, 2012, გვ. 541

[707] გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებების დაცვის პრობლემატური საკითხები საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე, ჟურნალი „იურისტი" 1, 2016, გვ.80

მოქმედება უნდა ეფუძნებოდეს კანონიერების პრინციპს, რაც საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში გულისხმობს იმას, რომ სამართალდამრღვევის პასუხისმგებლობა პირს უნდა დაეკისროს მხოლოდ და მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით, ამასთანავე, სამართლებრივი ნორმები უნდა იყოს მკაფიოდ განსაზღვრული, ნათელი და არაორაზროვანი, სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, კანონი უნდა აიძულებდეს უფლებამოსილ პირს შეასრულოს კანონით დადგენილი მოთხოვნები, სხვა შემთხვევებში არსებობს მაღალი ალბათობა იმისა, რომ დაირღვეს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული რეგულაცია, რითაც ბუნებრივია, ილახება ადამიანის უფლებები და კანონიერი ინტერესები, რის პრეცედენტებსაც არც თუ იშვიათად ვხვდებით სასამართლო პრაქტიკაში.

9.2. საგადასახადო სანქცია

საგადასახადო სამართლის ნორმების დაცვა და შესრულება უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულების ღონისძიებებით. საგადასახადო პასუხისმგებლობა თავის გამოხატულებას სამართლის ნორმის შესაბამის ნაწილში პოულობს, რომელსაც სანქცია ეწოდება.[708]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის თანახმად: „საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის"[709]. უნდა აღინიშნოს, ისიც რომ „ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს არ შეიძლება დაეკისროს სხვადასხვა პასუხისმგებლობა ან განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა".[710] ასევე, „რამდენიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთანავე, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას".[711]

საგადასახადო სანქცია, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, შეესაბამება იურიდიული სანქციის ნიშნებს, კერძოდ:

---

[708] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.150

[709] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 270, პირველი ნაწილი https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[710] იქვე: მუხლი 270, მესამე ნაწილი

[711] იქვე: მუხლი 270, მეოთხე ნაწილი

- საგადასახადო სანქცია საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმის ელემენტია, ამიტომ ჯარიმა არსებობს საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტის მიუხედავად;
- საგადასახადო სანქციის გამოყენებისათვის ერთადერთ კანონიერ საფუძველს პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა წარმოადგენს;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში საგადასახადო სანქცია გამოიყენება უდავო წესით;
- საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს პირს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევამდე არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან;
- საგადასახადო სანქცია თავისი შინაარსით სამართალდამრღვევი პირის უფლებების აკრძალვაში და შეზღუდვაში გამოიხატება. [712]

ამასთან, საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში".[713]

გაფრთხილება, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, ნიშნავს პირისათვის იმის განმარტებას, თუ რა ზიანი გამოიწვია მისმა ქმედებამ და რა შედეგი მოყვება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას. გაფრთხილება შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ფულადი ჯარიმის ნაცვლად, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლით (საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა), 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილით (საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და აღურიცხველობა), 289-ე მუხლის მე-14 ნაწილითა (საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) და სხვ. გაფრთხილება, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, არ გამოიყენება აღნიშნული სამართალდარღვევების განმეორებით ჩადენის შემთხვევაში. [714]

---

[712] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 151

[713] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 270, მეორე ნაწილი https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[714] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.152

საურავი, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, არის ფულადი გადასახდელი, რომელიც ეკისრება ფისკალურად ვალდებულ პირს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში. [715] საურავი ერიცხება მხოლოდ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხას. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციის სახით დარიცხული და დადგენილ ვადაში გადაუხდელი ფულადი ჯარიმის თანხას საურავი არ ერიცხება.

საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საურავის ნაირსახეობად სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებში გამოყენებული პირგასამტეხლო მიიჩნევა.[716] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლის თანახმად, პირგასამტეხლო არის მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა, რომელიც მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის. პირგასამტეხლოსაგან განსხვავებით საურავი კანონმდებლობით არის დადგენილი და მხარეთა შეთანხმების მიუხედავად გამოიყენება. [717]

საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავი ეკისრება ფისკალურად ვალდებულ პირს საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულებისათვის. საურავი იურიდიული პასუხისმგებლობის ზომაა. შესაბამისად, მას გააჩნია ამ უკანასკნელის ყველა აუცილებელი ნიშანი:

- საურავის დარიცხვის პირობები დადგენილია საგადასახადო კოდექსით;
- საურავის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო სამართალდარღვევა;
- საურავი საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შედეგია და საგადასახადო ნორმით გათვალისწინებული სანქციის რეალიზაციას უკავშირდება;
- საურავის დარიცხვას თან ახლავს სახელმწიფო იძულება;
- საურავის დარიცხვა სამართალდამრღვევს ქონებრივ ზიანს აყენებს. [718]

---

[715] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/10/2010, მუხლი 272
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[716] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.152

[717] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 417
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[718] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.154

ჯარიმა, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, არის ფულადი გადასახდელი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით სპეციალური ნორმებით გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან გამოანგარიშების წესით. ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ფულადი ჯარიმის მინიმალურ და მაქსიმალურ ზღვარს. მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ ან არასრულ თვეზე, მაგრამ არა ნაკლებ 50 ლარისა და არა უმეტეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტისა. [719] ჯარიმის იურიდიული ბუნება არის ის რომ განეკუთვნება სახელმწიფოს კუთვნილ თანხას და სახელმწიფო უზრუნველყოფს კანონით მისთვის მინიჭებული იძულებითი გადახდევინების მეთოდებით ჯარიმის თანხის მობილიზებას ბიუჯეტში, როგორც გამოანგარიშებადი, ასევე მყარი ჯარიმის.

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა- როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, როგორც წესი, გამოიყენება საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის, მათ შორის ნაღდი ფულისა და ფასიანი ქაღალდების, გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის შემთხვევაში. საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა გულისხმობს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის საგნის, აგრეთვე ამ საქონლის ტრანსპორტირების საშუალების სახელმწიფო საკუთრებად იძულებით, უსასყიდლო გადაცემას.[720]

9.3. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად:„საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს აწარმოებს საგადასახადო ორგანო. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.“ [721]

---

[719] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 274
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[720] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.155

[721] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 271
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს.

საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისას საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს ადგენს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირები. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 277-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა), 278-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს დადებული ლუქის ახსნა) და 279-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა) მუხლებით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევებში, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ასევე შეიძლება შეადგინოს აღსრულების ეროვნული ბიუროს შესაბამისმა უფლებამოსილმა პირმა. [722]

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების ამოცანებია:

- სახელმწიფოს ფინანსური ინსტრუმენტების დაცვა;
- თითოეული საქმის გარემოებების დროული, ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევა;
- საქმის განხილვა და გადაწყვეტა კანონმდებლობის მკაცრი შესაბამისობით;
- სამართალდარღვევათა გამოვლენა და ბრალეულ პირთა მიცემა საგადასახადო პასუხისმგებლობაში;
- სამართალდარღვევის გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების გამოვლენა;
- სამართალდარღვევათა თავიდან აცილება;
- გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში კანონიერების განმტკიცება. [723]

როგორც წესი, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს გააჩნია ინდივიდუალური ნომერი და შესაძლებელია შედგეს როგორც მკაცრი აღრიცხვის წერილობითი, ისე ელექტრონული ფორმის სახით. წერილობით და ელექტრონულ ფორმებს თანაბარი იურიდიული ძალა აქვთ.

---

[722] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.191

[723] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 565, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში აღინიშნება:

- ოქმის დასახელება;
- ოქმის შედგენის თარიღი, დრო და ადგილი;
- საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი, გვარი, პირადი ნომერი;
- სამართალდამრღვევი პირის დასახელება ან სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო ან პირადი ნომერი;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი;
- შეფარდებული სანქციის სახე ან/და ოდენობა.

იმ შემთხვევაში თუ სამართალდამრღვევი პირი ესწრება ოქმის შედგენას, იგი გასაცნობად უნდა წარედგინოს მას. სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს ოქმის შემდგენ პირს წარუდგინოს განმარტებები და შენიშვნები ოქმის შინაარსთან დაკავშირებით, რომლებიც უნდა აისახოს ოქმში ან დაერთოს მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს ხელს აწერენ: ოქმის შემდგენი პირი, სამართალდამრღვევი ან მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე მოწმეები (არსებობის შემთხვევაში). თუ სამართალდამრღვევი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. სამართალდამრღვევს უფლება აქვს ჩამოაყალიბოს საკუთარ ხელმოწერაზე უარის თქმის მიზეზები. [724]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მეექვსე ნაწილის თანახმად განსაზღვრულია: „თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში არ არის ასახული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული რომელიმე მონაცემი ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის დარღვევით, შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელი ან დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შესახებ“.[725]

პირს, რომლის მიმართაც გამოტანილია საგადასახადო სანქციის დაკისრების თაობაზე გადაწყვეტილება, რასაკვირველია, უფლება აქვს გაასაჩივროს ეს გადაწყვეტილება. საგადასახადო დავა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში. შესაბამისად, კომპეტენტუ-

---

[724] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.191

[725] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 271, მეექვსე ნაწილი https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

რი ორგანოები ვალდებულნი არიან განიხილონ კონკრეტული საჩივარი, მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში და განსაზღვრული წესით.

9.4. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა

საგადასახადო სამართალდარღვევები, როგორც წესი, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან ან ნაწილობრივ შესრულებასთან არის დაკავშირებული. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ძირითად სახეს გადასახადისაგან თავის არიდება წარმოადგენს, თუმცა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ხასიათიდან გამომდინარე, აღნიშნული სამართალდარღვევის გარდა, შეიძლება გამოვყოთ სამართალდარღვევები საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლებელი ფუნქციების წინააღმდეგ, საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების, საგადასახადო დეკლარაციების შედგენისა და წარდგენის დადგენილი წესები წინააღმდეგ და სხვა.

პასუხისმგებლობის სუბიექტებიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს გადასახადის გადამხდელების, საგადასახადო აგენტების, აგრეთვე სხვა ვალდებული პირების, მათ შორის ბანკების საგადასახადო პასუხისმგებლობას. [726]

საგადასახადო სამართალდარღვევათა შესწავლისთვის უმჯობესია განვიხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ზოგიერთი სამართალდარღვევა, კერძოდ: მუხლი 273. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა, მუხლი 275. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, მუხლი 276. სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევა, მუხლი 277. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, მუხლი 278. ყადაღადადებული ქონების განკარგვა და საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ლუქის ახსნა, მუხლი 279. საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა, მუხლი 2791. მულტინაციონალური საწარმოს მიერ ანგარიშგების წარდგენის ვადის დარღვევა ან არასრულყოფილი ანგარიშის წარდგენა, მუხლი 280. გადასახადის უკანონო ჩათვლა, მუხლი 281. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა, მუხლი 282. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა, მუხლი 283.

---

[726] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.198

ბანკის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა, მუხლი 286. საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და აღურიცხველობა, მუხლი 288. მიკრო და მცირე ბიზნესის საქმიანობის წესის დარღვევა, მუხლი 288[1]. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ საქმიანობის წესის დარღვევა, მუხლი 288[2] . ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის წესის დარღვევა, მუხლი 288[3]. სავალდებულო მარკირებას დაქვემდებარებული არააქციზური საქონლის მარკირების გარეშე მიწოდება, ტრანსპორტირება , მუხლი 288[4]. საანგარიშო თვის მიხედვით განაცემებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ ინფორმაციის წარუდგენლობა, დაგვიანებით წარდგენა ან/და არასწორად წარდგენა, მუხლი 290[1] . სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა, მუხლი 290[2], ბაზრობის ორგანიზატორის სტატუსის მქონე პირის მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა და მუხლი 291. სხვა ჯარიმები.[727]

მეტი სიცხადისთვის განვიხილოთ ზოგიერთი მუხლი:

მუხლი 273 გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვის წესის დარღვევა იწვევს 500 ლარით დაჯარიმებას. [728] აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი ადგენს პირის ვალდებულებას, კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს ან საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ. ცხადია, აღნიშნული წესის დარღვევა გამოიწვევს პირის დაჯარიმებას 273-ე მუხლის შესაბამისად.

განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე გამოიხატება გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის გარეშე პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში. შესაბამისად, პასუხისმგებლობის დაკისრებისას, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, ახორციელებდა თუ არა პირი ეკონომიკურ საქმიანობას, გააჩნდა თუ არა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები და ა.შ. პირს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა თუ იგი არ ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას. ეკონომიკურ საქმიანობის განხორციელებაში ეკონომიკური ოპერაციებისა

[727] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2021
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]
[728] იქვე: მუხლი 273

და სხვა მოქმედებების განხორციელება- საქონლის წარმოება, საქონლის მიწოდება, ქონების გადაცემა, მომსახურების გაწევა, საქონლისა და სხვა ქონების შეძენა, ქონების იჯარით აღება, მომსახურების მიღება, მოლაპარაკებების წარმოება, გარიგებების დადება სხვა მოქმედებები, რომლებსაც ახორციელებდა პირი მოგების, შემოსავლების ან კომპენსაციის მისაღებად. ამასთან, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგები, კერძოდ, შემოსავლის ან მოგების ფაქტობრივად მიღების ფაქტი, არ წარმოადგენს პირის პასუხისგებაში მიცემის სავალდებულო პირობას.[729]

მუხლი 274 - საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად გულისხმობს „საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისთვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევას, თუ ვადის გადაცილების პერიოდი 2 თვეს არ აღემატება, აღნიშნული დარღვევა იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით“[730].

წინამდებარე მუხლი ადგენს გადამხდელის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ მან არ დაიცვა საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის ან გაანგარიშების წარდგენისათვის კანონით დადგენილი ვადა. გაანგარიშების მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ის დარიცხვისას საგადასახადო აგენტის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი ფორმა, ასევე ფიქსირებულ საშემოსავლო გადასახადზე გადასვლის განცხადება. რეალურად ეს მუხლი პასუხისმგებლობის ოდენობას ადგენს მხოლოდ იმ გარკვეული სახის ინფორმაციის თავის დროზე წარუდგენლობისათვის, რომელსაც წარმოადგენს გადასახადის დაკისრებული თანხა. თუ ეს თანხა ზუსტად არ იქნა წარდგენილი, მაშინ ბუნებრივი იქნებოდა, რომ პასუხისმგებლობის ზომაც დამოკიდებული ყოფილიყო როგორც გადაცილებულ ვადაზე, ასევე- გადასახადის ზუსტ და წარდგენილ თანხებს შორის სხვაობაზე.[731]

---

[729] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 580, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

[730] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 274 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[731] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 581, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

მუხლი 275 - საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად „პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, თუ იგი გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით".[732]

გადასახადისაგან თავის არიდება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობას ან არაჯეროვან შესრულებას. გადასახადისაგან თავის არიდების შედეგად იზრდება ბიუჯეტის დეფიციტი და ზიანი ადგება საბაზრო კონკურენციის საფუძვლებს. არაკეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერ გადასახადის გადამხდელთან შედარებით პრივილეგირებულ მდგომარეობაში დგება. გარდა ამისა, არასრულად გადახდილი გადასახადის კომპენსაცია ხდება სხვა გადასახადის გადამხდელების ხარჯზე: ამ შემთხვევაში სახელმწიფო იძულებულია გაზარდოს არსებული გადასახადის განაკვეთები ან შემოიღოს ახალი სახის გადასახადები. [733]

საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.[734]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში შესამცირებლად გამოანგარიშებული თანხის ან დაბრუნებას დაქვემდებარებული თანხის გაზრდა, ასევე, განიხილება დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ან მეორე ნაწილით გათვალისწინებული წესით. [735]

აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50 000 ლარზე მეტით შემცირე-

---

[732] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 275
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[733] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.208

[734] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 275, მეორე ნაწილი
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[735] იქვე: მუხლი 275, მესამე ნაწილი

ბა ითვლება გადასახადისაგან თავის არიდება დიდი ოდენობით და იწვევს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218 მუხლით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

მუხლი 276-სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 276-ე მუხლით დადგენილია პასუხისმგებლობა სათამაშო ბიზნესის საქმიანობისას წესების დარღვევისათვის.

სამართალდარღვევის სუბიექტია პირი, რომელიც ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით (სამორინეს მოწყობის ან/და სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ნებართვების მფლობელი, სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობის მომწყობი. ობიექტური შემადგენლობით სამართალდარღვევა გამოიხატება ორი სახის მოქმედებებში: - პირის მიერ საქმიანობის განხორციელება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე; პირის მიერ საქმიანობას განხორციელება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე.[736]

ამასთან, მოსაკრებლის გადახდის ნიშანში იგულისხმება თამაშობის მოწყობისას სათამაშო მაგიდებისა და სათამაშო აპარატებისათვის და აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის მოწყობის ნებართვით ორგანიზებული ობიექტის გარეთ განთავსებული, სისტემურ-ელექტრონული დორმით მოწყობილი აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის თითოეულ სალაროზე ელექტრონულად გაცემული ნიშნები, რომლებიც ადასტურებს მოსაკრებლის გადახდას და თამაშობს ორგანიზატორის უფლებას თამაშობის მოწყობის ადგილებში სათამაშო მაგიდებისა და სათამაშო აპარატების დადგმასა და სალაროების მოწყობაზე. [737]

როგორც აღვნიშნეთ, სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესის დარღვევის ობიექტური მხარე გამოიხატება ასევე პირის მიერ მოსაკრებლით დაბეგვრის უმოქმედო ობიექტის დალუქვის გარეშე საქმიანობის განხორციელებაში.

უმოქმედობის დაბეგვრის ობიექტების დალუქვას შესაბამისი აქტის საფუძველზე ახორციელებს შემოსავლების სამსახური, იმ ფორმით, რომელიც გამორიცხავს ლუქის დაზიანების გარეშე მათი გამოყენების (ექსპლუატაციის) შესაძლებლობას. დალუქულ ობიექტებზე ლუქს, მოსაკრებლის გადამ-

---

[736] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.212

[737] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 588, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021]

ხდელის მოთხოვნით, შესაბამისი აქტის საფუძველზე, ასევე ხსნის შემოსავლების სამსახური.[738]

მუხლი 279. საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის თანახმად: „1. საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ 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 400 ლარით დაჯარიმებას, ხოლო განმეორებით ჩადენილი იგივე ქმედება 1000 ლარით დაჯარიმებას"[739].

ამასთანავე, აღნიშნული მუხლის მესამე ნაწილით „საგადასახადო ორგანოსათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის თაობაზე –იწვევს დაჯარიმებას წარდგენილი ინფორმაციის შედეგად დაუდასტურებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სააღრიცხვო ღირებულებით[740].

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელის გადასახადისაგან წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. ამ შემთხვევაში ცხადია, მოთხოვნა უნდა იყოს კონკრეტული, სადაც მითითებული იქნება წარსადგენი სააღრიცხვო დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული კონკრეტული ინფორმაცია, ასევე დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია უნდა იყოს ზუსტი და უტყუარი.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობისათვის აუცილებელია შემდეგი პირობების არსებობა: საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირი, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, გადასახადის გადამხდელისაგან, საგადასახადო აგენტისაგან ან მათი წარმომადგენლისაგან ითხოვს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ან ქონების ნუს-

---

[738] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.213

[739] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 279, პირველი და მეორე ნაწილი https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[740] იქვე

ხის წარდგენას; შესაბამისი უფლებამოსილი პირის მიერ გამოთხოვილ დოკუმენტაციას ან/და ინფორმაცია გააჩნია გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან მათ წარმომადგენელს; გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან მათი წარმომადგენელი განზრახ არ წარადგენს გამოთხოვილ დოკუმენტაციას ან/და ინფორმაციას, უარს აცხადებს მათ წარდგენაზე ან თავს არიდებს აღნიშნული დოკუმენტაციის ანდა ინფორმაციის, აგრეთვე ქონების ნუსხის წარდგენისაგან; პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში თუ არ მოხდება ინფორმაციის წარდგენა მითითებულ ვადებში. [741]

მუხლი 281. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობის წესების დარღვევისათვის.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე. პირი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ მისთვის მიწოდებული საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას, შესაბამისი მონაცემების აღსარიცხავად გამოიყენოს საკონტროლო-სალარო აპარატი. მომხმარებელთან ნაღდი გულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც არსებობს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან ერთ-ერთი:

- პირს თავის მფლობელობაში არ გააჩნია საკონტროლო-სალარო აპარატი;
- პირს გააჩნია საკონტროლო-სალარო აპარატი, მაგრამ არ არის დარეგისტრირებული დადგენილი წესით კონკრეტული ობიექტის საქმიანობის ადგილის მიხედვით ან გამოიყენება დისტრიბუციის მიზნით და სარეგისტრაციო ბარათში არ არის მითითებული სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაციის ნომერი;
- საკონტროლო-სალარო აპარატი რეგისტრირებულია საგადასახადო ორგანოში, მაგრამ აღნიშნული მოდელი ამოღებულია რეესტრიდან და გასულია მისი გამოყენებისათვის დაშვებული კანონმდებლობით დადგენილი ვადა;

---

[741] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ.217

- საკონტროლო-სალარო აპარატზე არ არის ჩართული ფისკალური მეხსიერება და მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელება ხდება არაფისკალური რეჟიმით.[742]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მესამე ნაწილი გულისხმობს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობას. მეხუთე ნაწილის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენებაში. მეშვიდე ნაწილის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში. მერვე ნაწილი კი ამძიმებს პასუხისმგებლობას თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა ჩადენილია განმეორებით, წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 60 დღის ვადაში.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქსი გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობაში. [743]

განსახილველი მუხლის მეათე ნაწილი ამძიმებს პირის პასუხისმგებლობას, თუ ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობა ჩადენილია განმეორებით ანუ ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. ამასთან, აღნიშნული სამართალდარღვევა ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ პირი ავტოგასამართ სადგურებში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობას ახორციელებდა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკავებულ ობიექტებზე. [744]

საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საქართველოს მთავრობას აქვს უფლება ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესე-

---

[742] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 600, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf

[743] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო წიგნი მეორე, თბილისი, 2017, გვ. 222

[744] ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, გვ. 603, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf

ბის დარღვევისათვის დაადგინოს ჯარიმის განსხვავებული ოდენობები, მაგრამ არანაკლებ დადგენილი ჯარიმების 5%.[745]

9.5. ადმინისტრაციული კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის

საბჭოთა ეპოქაში ყველა საკანონმდებლო აქტი განსაკუთრებული სიმკაცრით გამოირჩეოდა, სწორედ მათ რიცხვს მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, რომელმაც ფუნქციონირება საბჭოთა ეპოქაში, 1985 წლის 1 ივნისიდან დაიწყო. დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ, საქართველოს სახელმწიფოს საკანონმდებლო აქტები შეიცვალა, მეტნაკლებად დაიხვეწა და ახალ რელსებზე გადავიდა, დამოუკიდებლად არსებობა დაიწყო და თანამედროვეობას მოერგო, ლოგიკურია, რომ მასში არსებული ნორმებიც შესაბამისობაში მოვიდა დემოკრატიულ წეს-წყობილებასთან.[746] თუმცა, აღნიშნული განვითარება და ევოლუცია ყველაზე ნაკლებად ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსს დაეტყო.

აღსანიშნავია, რომ საბჭოთა პერიოდიდან შემორჩენილი საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა მოქმედი სისტემა შესაძლოა ითქვას, რომ მთელ რიგ შემთხვევებში არღვევს საქართველოს მოქალაქეების უფლებებს და ზიანს აყენებს ქვეყნის საერთაშორისო რეპუტაციას, რადგან იგი მძიმე სახდელებს აწესებს საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული სამართლიანი პროცესის გარანტიების გვერდის ავლით. [747]

ცხადია, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობა შედგება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებისაგან. მაგ: საგადასახადო, სამშენებლო, ბუნების დაცვითი და ა.შ. სფეროები რეგულირდება სპეციალური კანონმდებლობით, რომელშიც იგულისხმება საგადასახადო კოდექსი, საქართველოს სივრცის დაგეგმარების, არქიტექტურუ-

---

[745] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 281, ნაწილი 11 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

[746] გაბისონია ი., ბარამია თ., აბაშიძე ა., სამართლიანობის და პროპორციულობის პრინციპის დაცვა ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრებისას, ჟურნალი „თემიდა" , №14, თბილისი, 2021, გვ.38

[747] როგორ შევწყვიტოთ საქართველოს მიერ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კანონმდებლობის არაკონსტიტუციური გამოყენება, მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი, თბილისი, 2013, გვ. 2

ლი და სამშენებლო საქმიანობის კოდექსი, საქართველოს კანონი „გარემოს დაცვის შესახებ“ და სხვა.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კანონმდებლობის მიზანია დაიცვას საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება, ეს ზოგადი ტერმინები განმარტებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის პირველ მუხლში. კერძოდ: ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობის ამოცანაა საკუთრების, მოქალაქეთა სოციალურ-ეკონომიკური, პოლიტიკური და პირადი უფლებებისა და თავისუფლებების, აგრეთვე საწარმოთა, დაწესებულებათა, ორგანიზაციათა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების, მმართველობის დადგენილი წესის, სახელმწიფო და საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვა, სამართალდარღვევათა თავიდან აცილების უზრუნველყოფა, მოქალაქეთა აღზრდა საქართველოს კონსტიტუციის, საქართველოს კანონების ზუსტი და განუხრელი დაცვის, სხვა მოქალაქეთა უფლებების, პატივისა და ღირსების, საერთო ცხოვრების წესების პატივისცემის, დაკისრებულ მოვალეობათა შესრულების სულისკვეთებით. ამ ამოცანის განსახორციელებლად საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი განსაზღვრავს, თუ რომელი მოქმედება ან უმოქმედობა წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას, რომელი ადმინისტრაციული სახდელი, რომელი ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ და რა წესით შეიძლება დაეკისროს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენს.[748]

დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის, ქმედების სიმძიმიდან გამომდინარე, კანონმდებლობით დადგენილი წესით შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ადმინისტრაციული ან სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.[749]

დღესდღეობით მსჯელობის თემაა საგადასახადო პასუხისმგებლობის ამა თუ იმ პასუხისმგებლობის სახისადმი მიკუთვნების საკითხი. დღემდე, ბევრი მეცნიერი თვლის რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობაა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ორგანოს აძლევს უფლებამოსილებას საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით საგადასახადო კანონმდებლობის

---

[748] საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, 15/12/1984, მუხლი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/28216 [29.09.2021]

[749] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, თბილისი, 2009, გვ. 288

შესაბამისად გაატაროს კონკრეტული ღონისძიებები. ამავდროულად, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი დღემდე ითვალისწინებს პასუხისმგებლობის ზომას საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული სამართალდარღვევისათვის.

სრულიად გაუგებარია, თუ რა საჭიროებას ხედავს კანონმდებელი დღემდე სამართალდარღვევათა კოდექსში დატოვოს ისეთი მუხლები, როგორიცაა: მუხლი 164[4]. სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირთა მოთხოვნებისა და მითითებების შეუსრულებლობა, მუხლი 165. საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშების გახსნის წესის დარღვევა და ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვაზე დავალებების შეუსრულებლობა, მუხლი 165[1]. გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების არასწორად გადახდევინება, მუხლი 165[10]. საგადასახადო ანგარიშგების ვალდებულების შეუსრულებლობა[750] მაშინ, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს შემდეგ მუხლებს: მუხლი 273. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა, მუხლი 274. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა , მუხლი 275. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, მუხლი 277. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის გაწევა, მუხლი 279. საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა, მუხლი 280. გადასახადის უკანონო ჩათვლა, მუხლი 283. ბანკის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა, მუხლი 288[4]. საანგარიშო თვის მიხედვით განაცემებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ ინფორმაციის წარუდგენლობა, დაგვიანებით წარდგენა ან/და არასწორად წარდგენა.

ზემოთ ჩამოთვლილი მუხლები ისედაც ითვალისწინებს აღნიშნული სამართალდარღვევების ობიექტურ და სუბიექტურ შემადგენლობებს, შესაბამისად, იგივე შინაარსის მუხლების არსებობა მიზანშეუწონელია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში.

საგულისხმოა, ისიც რომ რუსეთში გამოიყო საგადასახადო და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. აღნიშნული კარგი მაგალითია საქართველოსთვისაც. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სამართალურთიერთობა თავისი შინაარსით ადმინისტრაციულს მოიცავს, საგადასახადო კანონმდებლობა მოიცავს კონკრეტულ სპეციფიკურ ნორმებს, რომელიც სრულად

---

[750] საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, 15/12/1984 https://matsne.gov.ge/document/view/28216 [29.09.2021]

აკმაყოფილებს საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეებს და მათი პასუხისმგებლობის ნორმებს.

დასავლეთის გამოცდილების გათვალისწინებით, ევროკავშირთან შეთანხმების ფარგლებში საჭიროა საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაცია. პირველ რიგში, საგადასახადო კულტურის განვითარებაა აუცილებელი, რაც საკმაოდ რთული და ხანგრძლივი პროცესია, რადგან ამის ბევრი ხელშემშლელი ფაქტორი არსებობს. კერძოდ, საგადასახადო კანონმდებლობის კონკრეტული ნორმების ბუნდოვანება, ორაზროვნება და საგადასახადო კოდექსის ხშირი ცვლილებები აბნევს გადასახადის გადამხდელს და უქმნის დამატებით დისკომფორტს. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელებს უჭირთ საგადასახადო კანონმდებლობის სწორად აღქმა. ასეთ შემთხვევებში იზრდება იურიდიული და ტექნიკური შეცდომების დაშვების რისკი. ფაქტობრივად, პირველი ადგილი უკავია, მოსახლეობის უნდობლობას სახელმწიფო ორგანოებისა და მათი ფუნქციის მატარებელი თანამდებობის პირების მიმართ, რაც გასული საუკუნის 90-იანი წლების ცნობილი მოვლენების შემდეგ საქართველოში ხელისუფლების არასტაბილურობით იყო გამოწვეული და დღემდე გრძელდება.[751]

9.6. საზღვარგარეთის ქვეყნებში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის პასუხისმგებლობის სრულყოფას აქვს თავისი ისტორია. ის ჯეროვნად არის შესწავლილი უამრავი სამეცნიერო ნაშრომში. გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება გულისხმობს მას, როგორც საგანგებო მოვლენას. იგი გადასახადით დაბეგვრასთან ერთად წარმოიქმნება. რამდენადაც გადასახადის გადამხდელთა უმრავლესობას იმანენტურად აქვს სურვილი, არაფრის დიდებით არ დაემშვიდობოს თავისი ქონების ნაწილს და სხვადასხვა ხერხით შეამციროს სახელმწიფოს კუთვნილი სავალდებულო გადასახადის ოდენობა. გადასახადით დაბეგვრის ისტორიამ იცის ბევრი მაგალითი, როცა გადასახადის ამოღება ხორციელდებოდა მხოლოდ მკაცრი სახელმწიფო იძულების ზომების გზით. ყველაზე ხშირად აღშფოთება გადასახადების ამოღებასთან დაკავში-

---

[751] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013, გვ. 7-8

რებით წარმოიქმნებოდა მაღალი საგადასახადო განაკვეთის გამო და ასევე იმ არამიზნობრიობის შედეგად, რომლებზეც გაიხარჯა ამოღებული გადასახადები (მაგალითად, ომების წარმოება, სასახლეების მშენებლობა, ფუფუნების საგნების შეძენა და ა.შ.).[752]

როგორც წესი, სახელმწიფოს განვითარების ადრეულ პერიოდებში გადასახადებით დაბეგვრის სისტემა ჩამოყალიბებული არ იყო და გადასახადებიც ერთჯერად ხასიათს ატარებდა, ამასთანავე, მათ ფორმებსა და ოდენობას ადგენდნენ არა იმდენად ხელისუფლების საკანონმდებლო ორგანოები, არამედ უპირატესად სახელმწიფოს უზენაესი მმართველები. საზოგადოების განვითარების ადრეული ეტაპებისთვის დამახასიათებელია ის, რომ გადასახადების გადაუხდელობა მიიჩნეოდა სახელმწიფო დანაშაულად, სწორედ ისევე, როგორც ღალატი და აჯანყება.[753]

მოგვიანებით, გადასახადების გადაუხდელობის იურიდიული პასუხისმგებლობის შინაარსი და ფორმა უფრო დაიხვეწა. ამ პასუხისმგებლობის კონსტრუქციები უფრო დეტალურად შემუშავდა საგადასახადო სისტემებისა და გადასახადების აკრების პროცედურათა გართულებაში. კერძოდ, ევროპაში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის პასუხისმგებლობის სამართლებრივი რეგულირების სრულყოფის მიზნით პროცესები XVII საუკუნეში და შემდგომ ჩვეულებრივი მოვლენა გახდა, ამ დროს სახელმწიფომ არა მარტო დაუშვებლად მიიჩნია გადასახადების გადახდისგან თავის არიდება და მისი ცალკეული შემთხვევები აკრძალა, არამედ ჩამოაყალიბა და განამტკიცა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები და საფუძვლები.[754]

XIX საუკუნის შუა ხანებისთვის ევროპის პრაქტიკულად ყველა სახელმწიფოში მოქმედებს ურჩ გადამხდელთა სხვადასხვა სახის დანაშაულის სიმძიმის ხარისხის დადგენისა და გამიჯვნის წესი. XIX-XX საუკუნეების მიჯნაზე განვითარებულ სახელმწიფოთა უმრავლესობის სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში საკმაოდ დეტალურად იყო აღწერილი და რეგლამენტირებული სხვადასხვა სახის საგადასახადო დანაშაულების პასუხისმგებლობა. საზღვარგარეთის ქვეყნების სისხლის სამართლის კანონმდებ-

---

752 Килинкарова Е. В., Налоговое Право Зарубежных Стран, Москва, 2019, стр.194

753 იქვე

754 Подробнее об историческом развитии явления неуплаты налогов в зарубежных государствах, 2008, стр.38

ლობაში ამჟამადაც მოქმედებს ის კანონები, ოღონდ მათ უმნიშვნელო ცვლილებები განიცადეს.

ახლა ვისაუბროთ იურიდიული პასუხისმგებლობის რეალიზაციის მექანიზმებზე, ასევე იმ გარკვეულ განსხვავებებზე გადასახადით დაბეგვრის სფეროში, კონტინენტური და ანგლოსაქსური სამართლებრივი მიმართულების სახელმწიფოებში რომ შეინიშნება.

პირველი არსებითი განსხვავება ისაა, რომ კონტინენტური სამართლებრივი მიმართულების სახელმწიფოებისთვის საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისას დამახასიათებელია ორი სახის პასუხისმგებლობის გამოყოფა - ადმინისტრაციული და სისხლის სამართლისა და ეს მაშინ, როცა ანგლოსაქსური სამართლებრივი მიმართულების სახელმწიფოებისთვის დამახასიათებელი არაა სამართალდარღვევებისა და სანქციების მკაცრი დაყოფა სისხლის სამართლებრივ სასჯელებად და ადმინისტრაციულ სახდელებად.

მეორე არსებითი განსხვავება ისაა, რომ ანგლოსაქსური სამართლებრივი მიმართულების ქვეყნებში (უწინარეს ყოვლისა, აშშ-სა და დიდ ბრიტანეთში) დასაშვებია იურიდიული პირების სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემა. ამავე დროს, რომანულ-გერმანული სამართლებრივი ოჯახისათვის (მაგალითად, გერმანია) იურიდიული პირების სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემა დამახასიათებელი არაა: მოცემული პირები ტრადიციულად აღიარებული არიან ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სუბიექტებად.[755]

ამჟამად საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს ტრადიციულად ეძლევათ საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევთა პასუხისგებაში მიცემის უფლებამოსილება. როგორც წესი, პასუხისმგებლობის ზომების მიღება მიზნად ისახავს დამრღვევთა დასჯას, ასევე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევების პრევენცია და, როგორც შედეგი, კანონმორჩილი გადასახადის გადამხდელთა ქცევის დონის ამაღლებას.

სახელმწიფოთა უმრავლესობაში დადგენილია პასუხისმგებლობის გამოყენების ზოგადი წესები კანონმდებლობის დარღვევის დროს. ისინი არეგულირებენ ძირითადი გადასახადების გადახდას. ეს არის: საშემოსავლო (რომელსაც იხდიან როგორც ორგანიზაციები, ასევე ფიზიკური პირები) და დღგ. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის

---

[755] Килинкарова Е. В., Налоговое Право Зарубежных Стран, Москва, 2019, стр.198

სამართლებრივი რეგულირების ერთიანი სისტემის დადგენა საშემოსავლო გადასახადებისა და დღგ-ის გადახდის დროს საზღვარგარეთის ქვეყნებში ფართოდ გავრცელდა. კერძოდ, სამართლებრივი რეგულირების ერთიანი სისტემა დადგენილია ისეთ სახელმწიფოებში, როგორიცაა ავსტრალია, ავსტრია, არგენტინა, დიდი ბრიტანეთი, გერმანია, საბერძნეთი, ისლანდია, ისრაელი, ირლანდია, იტალია, ჩინეთი, კოლუმბია, კორეა, ლატვია, ლიეტუვა, ლუქსემბურგი, მექსიკა, ნიდერლანდები, ახალი ზელანდია, პოლონეთი, პორტუგალია, სლოვაკეთი, სლოვენია, აშშ, თურქეთი, რუმინეთი, ფინეთი, საფრანგეთი, ჩეხეთი, ჩილე, შვეიცარია, შვედეთი, ესტონეთი, იაპონია, ჰონგკონგში, კვიპროსსა და მალტაზე ერთიანი წესები დადგენილია საშემოსავლო გადასახადებისთვის.[756]

ამასთან ერთად, ცალკეულ სახელმწიფოებში გადასახადების გადახდის დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ერთიანი სამართლებრივი რეგულირება ჯერ კიდევ არ მოუხდენიათ, რაც იწვევს ისეთი ვითარების წარმოქმნას, როცა სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემის წესები ერთსა და იმავე დარღვევებზე, ოღონდ სხვადასხვა გადასახადთან მიმართებით განსხვავებულია. [757]

საზღვარგარეთის კანონმდებლობაში პასუხისმგებლობა ტრადიციულად დგინდება საგადასახადო კანონმდებლობის სამ ძირითად დარღვევაზე:

1) დადგენილ ვადებში საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგინებლობაზე;
2) დადგენილ ვადებში გადასახადის გადაუხდელობაზე;
3) საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის არასწორ დეკლარირებაზე, რაც გადასახადების გადახდისგან თავის არიდებას იწვევს.

საზღვარგარეთის სახელმწიფოთა გამოცდილების ანალიზი საშუალებას იძლევა გაკეთდეს დასკვნა: საგადასახადო დეკლარაციის სათანადო ვადებში წარუდგინებლობაზე პასუხისმგებლობის რეგლამენტირებისას, ჩვეულებრივ , დგინდება სანქციათა მაქსიმალური ოდენობა, ხოლო თავად სანქცია შეიძლება განისაზღვროს ფიქსირებული ოდენობით (ავსტრალია, უნგრეთი, დანია, ნიდერლანდები, შვედეთი, ესტონეთი) ან გადასახდელი თანხის პროცენტით გადასახადის მოცემული დეკლარაციის საფუძველზე (ავ-

---

[756] Финансовое право зарубежных стран, Готика, 2005, стр.109

[757] Килинкарова Е. В., Налоговое Право Зарубежных Стран, Москва., 2019, стр.199

სტრია, გერმანია, ისლანდია, იტალია, აშშ, საფრანგეთი, ჩილე, ჩეხეთი), ასევე შესაძლებელია მოცემული ხერხების შერწყმა სხვადასხვა გადასახადზე საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენაზე სანქციების დადგენის დროს. ფართო გავრცელება პოვა სანქციების ოდენობის დადგენამ, ვალდებულების შესრულების ვადის გადაცილების ხანგრძლიობის მიხედვით.

დადგენილ ვადებში გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში სახელმწიფოთა უმრავლესობა მისდევს ამგვარ წესს: იღებს გადაუხდელი თანხის გარკვეულ პროცენტს. პროცენტის ოდენობა მნიშვნელოვნად განსხვავებულია სხვადასხვა სახელმწიფოში, და, როგორც წესი, ის დამოკიდებულია საბანკო პროცენტების ოდენობასა და ინფლაციის დონეზე.[758]

პასუხისმგებლობის რეგულირებაში ყველაზე მეტი ერთფეროვნება საზღვარგარეთის ქვეყნებმა სამივე საგადასახადო გადასახადის მიხედვით მიაღწიეს გადასახადის ოდენობის არასწორი დეკლარირების კუთხით, ანუ გადასახადის გადახდაზე თავის არიდების თვალსაზრისით. პასუხისმგებლობის დადგენის დროს სანქციის ოდენობა, ჩვეულებრივ, დამოკიდებულია სამართალდარღვევის სიმძიმეზე: დამალული გადასახადის ოდენობის 10-30% მცირე სამართალდარღვევის დროს და 40-100% - იმ სამართალდარღვევის შემთხვევაში, რომელიც ხასიათდება საზოგადოებრივი საშიშროების უფრო მაღალი დონით.

სახელმწიფოთა უმრავლესობაში აღნიშნული საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისგებაში მიცემისას გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელის ბრალის არსებობა შესაბამისი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის. ასე, მაგალითად, გფრ-ში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენაზე როგორც ადმინისტრაციული, ასევე სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა, ზოგადი წესის თანახმად, შესაძლებელია მხოლოდ განზრახ ჩადენილი ქმედებების მიმართ. თუმცა, ცალკეულ სახელმწიფოებში, როგორიცაა ბრაზილია, ისრაელი, კანადა, კოლუმბია, საუდის არაბეთი, სლოვაკეთი, რუმინეთი, ჩეხეთი, შვედეთი, იაპონია, გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობა არ შეიძლება იქნეს გათვალისწინებული. კანადაში, გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობის მიუხედავად, სამი წლის განმავლობაში განმეორებითი დარღვევის ჩადენისას პირი ვალდებულია გადაიხადოს ჯარიმა არადეკლარირებული გადასახადის თანხის მხოლოდ 10%-ის ოდენობით.[759]

---

[758] Финансовое право зарубежных стран, Готика, 2005, стр.107

[759] Килинкарова Е. В., Налоговое Право Зарубежных Стран, Москва, 2019, стр. 202

ზოგადი წესის თანახმად, საგადასახადო ორგანოებს არ აქვთ უფლება, გაასაჯაროონ ინფორმაცია ამა თუ იმ პირის პასუხისგებაში მიცემის თაობაზე, თუმცა, ზოგიერთ სახელმწიფოში, კერძოდ, არგენტინაში, დიდ ბრიტანეთში, უნგრეთში, საბერძნეთში, ინდოეთში, ირლანდიაში, ისრაელში, ჩინეთში, ლიეტუვაში, პორტუგალიაში, თურქეთში, ჩილეში, ესტონეთში, შესაძლებელია შესაბამისი ინფორმაციის გასაჯაროება. მაგრამ მსგავსი შეთანხმება შეიძლება შეიზღუდოს გარკვეული პირობებით. მაგალითად, ჩილეში შესაბამისი ინფორმაცია არ შეიძლება გამოქვეყნდეს აქტის გაუქმების შემდეგ, რომელიც გახდა საფუძველი პირის პასუხისგებაში მისაცემად, ან მას შემდეგ, რაც სასჯელი დადგა. უნგრეთში ინფორმაციის გამოქვეყნება გადასახადის გადამხდელის დავალიანების თაობაზე გადამხდელის სახელის, მისამართის, საქმიანობის განხორციელების ადგილისა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მითითებით შეუძლებელი ხდება საგადასახადო დავალიანების გარკვეული დონის მიღწევის დროს - 10 მლნ ფორინტი ფიზიკური პირებისა და 100 მლნ ფორინტი სხვა გადამხდელებისთვის. თურქეთში - ასეა გადასახადის გადამხდელის დავალიანების ოდენობის მიხედვით - ინფორმაცია არგადამხდელზე თავსდება ადგილობრივი საგადასახადო ორგანოების შენობებში არსებულ სტენდებზე ან ქვეყნდება საგადასახადო ორგანოს საიტზე.[760]

საზღვარგარეთის სახელმწიფოთა პრაქტიკაში საკმაოდ ფართოდ გავრცელდა პოლიტიკა, რომელიც ახალისებს გადასახადის გადამხდელებს, ნებაყოფლობით აღიარონ ინფორმაცია ჩადენილ სამართალდარღვევაზე (Voluntary disclosure). შესაბამის ზომებს იღებენ ავსტრალიაში, დიდ ბრიტანეთში, უნგრეთში, კანადაში, დანიაში, საბერძნეთში, ირლანდიაში, ისრაელში, პორტუგალიაში, თურქეთში, სლოვენიაში, აშშ-ში, ჩილეში, შვედეთში, სამხრეთ აფრიკაში და ასევე მალტაზე. საგადასახადო კანონმდებლობაში მსგავსი დებულებების შემოღების გარდა, სახელმწიფოები, როგორც წესი, აქტიურ მოქმედებებს ახორციელებენ განსახილველი ინფორმაციის ნებაყოფლობითი გამჟღავნების იდეის პოპულარიზაციის მიზნით. ეს გულისხმობს მოცემული საკითხის აქტიურ გაშუქებას მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში და ასევე სხვადასხვა ღონისძიებას, სადაც უმთავრესია სათანადო კონსულტაციები.[761]

ჩადენილ სამართალდარღვევაზე ინფორმაციის ნებაყოფლობითი გამჟღავნების წახალისების პოლიტიკა ხშირად მიმართულია საგადასახადო

---

[760] იქვე

[761] Финансовое право зарубежных стран, Готика, 2005, стр:109

ადმინისტრირების ყველაზე მწვავე პრობლემების გადაწყვეტისაკენ, მაგალითად, ოფშორული იურისდიქციების გამოყენებით ებრძვიან გადასახადების გადახდისგან თავის არიდებას. ასე, მაგალითად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში 2012 წელს, 2009 და 2011 წლების პროგრამების წარმატებულად ცნობის შემდეგ, ხელახლა იქნა ამოქმედებული ოფშორების გამოყენების თაობაზე ინფორმაციის ნებაყოფლობითი გამჟღავნების პროგრამა. იგი გულისხმობდა გარკვეული საგადასახადო წნეხის შემსუბუქებას ოფშორულ იურისდიქციებში განთავსებულ ქონებასა და ანგარიშებზე ნებაყოფლობითი შეტყობინების დროს. 2012 წელს დიდ ბრიტანეთში შემოიღეს საგანგებო პროგრამები შეძლებული გადამხდელების - ფიზიკური პირებისთვის, რომლებსაც ეკუთვნოდათ დაბეგვრის პროგრესულ სკალაზე ყველაზე მაღალი განაკვეთით დაბეგვრა და ასევე პირებისთვის, რომლებიც იყენებდნენ ინტერნეტის ქსელს დისტანციური ვაჭრობის სამეწარმეო საქმიანობისთვის.

თვალსაჩინოა სახელმწიფოს სარგებელი, როცა სამართალდარღვევის ვითარებაში გადასახადის გადამხდელი იძლევა ნებაყოფლობით აღიარებას. კერძოდ, 2011 წელს აშშ-ის ბიუჯეტში ჩადენილი სამართალდარღვევების შესახებ ინფორმაციის ნებაყოფლობითი გამჟღავნების პროგრამის ამოქმედების შედეგად შევიდა 3 მლრდ დოლარზე მეტი; 2011 წელს დამატებითმა შენატანმა შესაბამისი პროგრამების რეალიზაციისგან დიდ ბრიტანეთში შეადგინა 275 მლნ ფუნტი სტერლინგი.[762]

ამასთანავე, სახელმწიფომ ერთგვარად უნდა დააინტერესოს გადასახადის გადამხდელი, ნებაყოფლობით მიაწოდოს მას შესაბამისი ინფორმაცია. როგორც წესი, ჩადენილი დარღვევის ნებაყოფლობითი შეტყობინების სანაცვლოდ სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელს თავისებურ საგადასახადო ამნისტიას სთავაზობს, ათავისუფლებს მას სრულად ან ნაწილობრივ პასუხისმგებლობისგან შესაბამისი სამართალდარღვევის გამო. პრაქტიკულად ყველა სახელმწიფოში, რომელიც ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ ინფორმაციის ნებაყოფლობითი გამჟღავნების წახალისების პოლიტიკას ატარებს, გადასახადის გადამხდელებს გარკვეული შეღავათები ეძლევათ პასუხისმგებლობაში მიცემის ნაწილში. ამასთანავე, „შემხვედრი შეთავაზების“ დონე სახელმწიფოს მხრიდან შეიძლება დამოკიდებული იყოს გარკვეული პირობების დაცვაზე, მაგალითად, შეიძლება განსხვავდებოდეს იმისდა მიხედვით, გადასახადის გადამხდელმა ჩადენილი სამართალდარ-

[762] იქვე: стр.112

ღვევების შესახებ, მის მიმართ საკონტროლო ღონისძიებების გატარების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებამდე განაცხადა თუ - მიღების შემდეგ. მაგალითად, ახალ ზელანდიაში სხვადასხვა გარემოების გათვალისწინებით, მათ შორის, როცა გადასახადის გადამხდელმა მიიღო ზომები ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, ჯარიმის ოდენობა შეიძლება შემცირდეს 40, 75 ან 100%-ით.[763]

ნებაყოფლობითი აღიარების დროს გადასახადის გადამხდელს ზოგჯერ შეუძლია დამალული შემოსავლის ლეგალიზება გადასახადის გადახდის გზით მისთვის სპეციალურად დადგენილი განაკვეთის მიხედვით. მაგალითად, ლატვიაში 2012 წლის 1 მარტიდან 1 ივნისამდე ფიზიკურ პირებს ჰქონდათ შესაძლებლობა, შეეტყობინებინათ 1991-დან 2007 წლამდე და ადრე არადეკლარირებული შემოსავლის თაობაზე და ამ შემოსავლიდან საურავისა და ჯარიმის გარეშე გადაეხადათ გადასახადი 15%-იანი განაკვეთით.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ ინფორმაციის ნებაყოფლობით მიწოდება უცილობლად როდი გულისხმობს შემამსუბუქებელი სპეციალური წესების ამოქმედებასა და პასუხისმგებლობისგან განთავისუფლებას. ასე, მაგალითად, კანადაში გადასახადის გადამხდელის აღიარება უნდა უპასუხებდეს ოთხ პირობას: ინფორმაციის გამჟღავნება უნდა იყოს ნებაყოფლობითი, სრული, ეხებოდეს დარღვევებს, რომლებზეც შეიძლება იურიდიული პასუხისმგებლობის დადგომა და ეხებოდეს მოვლენებს, რომლებიც მოხდა ინფორმაციის შეტყობინების თარიღამდე არაუადრეს ერთი წლისა. მხოლოდ მოცემული პირობების დაცვისას თავისუფლდება სამართალდამრღვევი გადასახადის გადამხდელი სისხლის სამართლის პასუხისგებისაგან, თუმცა, ეგ როდი გამორიცხავს შესაბამისი გადასახადისა და პროცენტის გადახდის ვალდებულებას.

[763] Подробнее об историческом развитии явления неуплаты налогов в зарубежных государствах, 2008, стр. 39

X თავი. გადასახადის გადამხდელის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა და პრევენცია

10.1. გადასახადის გადამხდელის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის მიხედვით

საგადასახადო კანონმდებლობა ყოველი სახელმწიფოსათვის ერთ-ერთი რთული და უმნიშვნელოვანესი ფენომენია. მის სრულყოფილებაზე, სწორ და გამართულ ფუნქციონირებასა და მუდმივ ლიბერალიზაციაზე ბევრადაა დამოკიდებული: სახელმწიფოს ეკონომიკური სიძლიერე, შესაბამისად კი - მოსახლეობის ცხოვრების დონის გაუმჯობესება, ინვესტიციების მოზიდვა და რაც არსებითია, ბიზნესის განვითარებისათვის ხელშეწყობა. ამიტომაცაა, რომ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება ერთ-ერთ სოციალურად საშიშ დანაშაულს წარმოადგენს. მისი ჩადენით დამნაშავე ხელყოფს ქვეყნის საფინანსო სისტემას, აფერხებს სახელმწიფოს ბიუჯეტის შევსებას, რაც შემდგომში ქვეყნის ეკონომიკურ სიძლიერესა და მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე უკიდურესად უარყოფითად აისახება.

თითოეული სახელმწიფოს კანონმდებელი, საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულებისა და სამართალდარღვევების მიმართ აწესებს სისხლისსამართლებრივ და ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას, ამასთანავე, მათი მიდგომა ამ მიმართებით ინდივიდუალურია და მთელი რიგი სპეციფიურობით ხასიათდება.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება, საზღვარგარეთიდან რაც შეიძლება მეტი ინვესტიციების მოზიდვა, მეწარმეებისათვის ხელსაყრელი და კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნა. ამიტომაც, თითოეული სახელმწიფოს დღის წესრიგში დგას არამარტო საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესება, არამედ ამ მიმართულებით სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის დახვეწა, მისი ლიბერალიზაცია და პასუხისმგებლობასთან ერთად უმეტესად წამახალისებელი ნორმების გათვალისწინება.

გადასახადები ერთ-ერთ უძველეს, ამასთანავე უაღრესად აქტუალურ სამართლებრივ და ეკონომიკურ კატეგორიებს განეკუთვნებიან. ეს უპირველეს ყოვლისა განპირობებულია იმით, რომ ნებისმიერ სახელმწიფოში საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს მისი არსებობის უმთავრეს საფუძველს. საგადასახადო სისტემის სტრუქტურის მოწყობა-ფუნქციონირებასა და მისი

ყველა ელემენტის ჰარმონიულ ურთიერთობაზე ბევრადაა დამოკიდებული სახელმწიფოს მდგრადი ფინანსური მდგომარეობა.

გადასახადებისაგან თავის არიდების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის პრობლემატიკასა და მის სოციალურ საშიშროებაში სრულყოფილად რომ გავერკვიოთ აუცილებელია განვიხილოთ ის ძირითადი სპეციფიკა და თავისებურებები, რომლებიც ამ მიმართულებით ცალკეულ უცხოეთის სახელმწიფოებს ახასიათებს, ეს განპირობებულია თვით ამ დანაშაულებრივი ქმედების სოციალური საშიშროებით, რომელიც არსებით ზიანს აყენებს ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემას.

ამასთან ერთად, უცხოეთის ქვეყნების სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობა, ამ კატეგორიის სამართალდარღვევების მიმართ მათი სოციალური საშიშროების ხარისხიდან გამომდინარე, არ არის ერთგვაროვანი, რაც აისახება ცალკეული ქვეყნების კანონმდებლობაში. მაგალითად, ლუქსემბურგის კანონმდებლობით გადასახადისაგან თავის არიდება სისხლის სამართლის კანონით საერთოდ არ არის გათვალისწინებული, ხოლო შვეიცარიაში გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის პასუხისმგებლობა რეგულირდება ადმინისტრაციული სამართლით. შვეიცარიაში 1990 წლის 14 დეკემბრის (2010 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით) კანონის „პირდაპირი ფედერალური გადასახადის შესახებ", დეკლარაციისა და სხვა სახის ინფორმაციის დროულად წარუდგენლობა, ისჯება ჯარიმით 1000 ფრანკის ოდენობით, ხოლო აღნიშნული დარღვევის განმეორების შემთხვევაში, ჯარიმის ოდენობა იზრდება 10 ათასი ფრანკით.

ნიშანდობლივია, რომ 2003 წელს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის საბჭოს წევრთა შეხვედრაზე ლუქსემბურგმა და შვეიცარიამ დაბლოკა ყველა მცდელობა „საგადასახადო დანაშაულის" ცნების განსაზღვრისათვის, რომელიც სავალდებულო იქნებოდა ყველა წევრსახელმწიფოსათვის. დღევანდელი დღისათვის არ არსებობს არც ერთი მიდგომა საგადასახადო დანაშაულის განსაზღვრის მათ ეროვნულ სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში.

ახლო აღმოსავლეთის ქვეყნებიდან, მაგალითად, სირიაში და იორდანიაში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შესახებ ნორმების რეგლამენტაციის განმასხვავებელ თვისებად შეიძლება იწოდოს, ის რომ, გადასახადის გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობა რიგ შემთხვევებში განიხილება არა მხოლოდ, როგორც ეკონომიკური ხასიათის დანაშაული, არამედ როგორც საზოგადო-

ებრივად საშიში ქმედება, რომელიც ხელყოფს სახელმწიფოსა და საზოგადოების ინტერესებს, კერძოდ ფინანსურ და საგადასახადო სისტემებს.

სირიაში გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დადგენილია 2003 წლის კანონით „გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების შესახებ", რომელმაც სხვა დანარჩენი სისხლისსამართლებრივი შინაარსის კანონებთან ერთად, შეავსო მოქმედი სირიის სისხლის სამართლის კოდექსი. სირიის სისხლის სამართლის კანონმდებლობით ისეთი პირის ქმედების კვალიფიკაცია, რომელიც ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას სათანადო რეგისტრაციის, სპეციალური ნებართვის გარეშე ან ლიცენზიის პირობების დარღვევით, რომელიც ასევე თავს არიდებს გადასახადებს შემოსავლებიდან, რომელთაც იღებს აღნიშნული საქმიანობიდან, ხდება დანაშაულთა ერთობლიობით, გათვალისწინებული სირიის სსკ-ის შესაბამისი მუხლებით „დანაშაულები მართვის წესის წინააღმდეგ" და მე-9 მუხლით „გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების შესახებ".

იორდანიაში გადასახადებისაგან თავის არიდების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის რეგლამენტაციისადმი მიდგომა განიხილება 1994 წლის №6 კანონის „გაყიდვებიდან დაწესებული გადასახადების შესახებ" მაგალითზე. იორდანიის კანონმდებელმა მიმართა საგადასახადო დანაშაულებების ჩადენის კონკრეტული ხერხების ჩამოთვლის გზას, სადაც ხსენებულ კანონში ამგვარ დანაშაულთა თოთხმეტი სახეობაა გათვალისწინებული. იორდანიის საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, თუკი გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება ჩადენილია პირველად, ისჯება ჯარიმით 200-დან 1000 დინარამდე, ხოლო განმეორების შემთხვევაში – ორმაგი ოდენობით. თუკი ეს ქმედება ერთი წლის შემდეგ კვლავ განმეორდება, შეიძლება დამნაშავე დაისაჯოს თავისუფლების აღკვეთით სამიდან ექვს თვემდე ვადით.

განსხვავებით ზემოაღნიშნული ქვეყნების, გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკმაოდ ლმობიერი მიდგომისაგან, მსოფლიოს უმრავლეს ქვეყანაში ასეთი ქმედება მიჩნეულია სოციალურად მაღალი საფრთხის შემცველად, შესაბამისად დადგენილია სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, ხშირ შემთხვევაში საკმაოდ მკაცრიც.

საინტერესოა, რომ ბევრ ქვეყანაში ამ სფეროს სამართლებრივი რეგულირების არსებით დამახასიათებელ ნიშანად გვევლინება, საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულებების გათვალისწინება არა სისხლის სამართლის კოდექსებით, არამედ ცალკეული ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტებით. მაგალითად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში საგადასახადო სისტემის

დაცვას კანონსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან ეთმობა განსაკუთრებული ყურადღება. მისი ხელყოფა ტრადიციულად განიხილება, როგორც განსაკუთრებით საშიში ქმედება. დანაშაულთა საერთო სურათის ფონზე საგადასახადო დანაშაულობა აშშ იკავებს მნიშვნელოვან ადგილს. ამასთან დაკავშირებით ეკონომიკური საქმიანობის სფეროში დანაშაულთა განსაკუთრებულ ჯგუფს შეადგენს სისხლისსამართლებრივი ხასიათის ნორმები, რომლებსაც შეიცავს საგადასახადო კანონმდებლობა.

აშშ კანონმდებლობაში (როგორც ფედერალურ ასევე შტატების დონეზე) არ არსებობს ნორმები, რომლებიც ითვალისწინებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო დანაშაულთათვის. ამგვარი პასუხისმგებლობა დგება და რეგულირდება სპეციალური კანონებით გადასახადების შესახებ. იმის შემდეგ, რაც 1913 წელს აშშ კონსტიტუციაში ძალაში შევიდა მე-16 შესწორება, რომელმაც კონგრესს მიანიჭა უფლებამოსილება „დაადგინოს და შეკრიბოს გადასახადები შემოსავლებზე მათი წყაროების მიუხედავად", გადასახადებმა ითამაშეს აშშ-ის ეკონომიკაში უმთავრესი როლი და ახლა ფედერალურ ბიუჯეტში 50% მეტი ივსება შემოსავალზე ფედერალური გადასახადებიდან.

აღსანიშნავია, რომ სისხლისსამართლებრივი აკრძალვის მიუხედავად, რომელიც ითვალისწინებს საკმაოდ მკაცრ პასუხისმგებლობას, გადასახადების მოცულობის გაზრდასთან ერთად დაბეგვრის სფეროში იზრდება სხვადასხვა სახის მაქინაციები. ფედერალურ დონეზე საგადასახადო კანონმდებლობა კოდიფიცირებულია კანონთა კრებულის 26-ე თავში. აშშ საგადასახადო კანონმდებლობას გააჩნია სპეციფიკური თვისებები და გამოირჩევა გადაჭარბებული სირთულით, რაც მნიშვნელოვნად ამნელებს იმ პირთა სისხლისსამართლებრივ პასუხისგებაში მიცემის საკითხის გადაწყვეტას, ვინც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს და თავს არიდებს გადასახადების გადახდას. მომეტებულ „აქტივობას" გადასახადებისაგან თავის არიდების კუთხით იჩენენ ამერიკული კორპორაციები. აშშ კონგრესის ბიუროს მიერ მომზადებული ანგარიშის მიხედვით, სამხედრო-სამრეწველო კომპლექსის კორპორაციათა უმრავლესობას ხანგრძლივი დროის განმავლობაში საერთოდ არ გადაუხდია საშემოსავლო გადასახადი. ასე მაგალითად „Grumman corporations" საერთოდ არ შემოუტანია სახელმწიფო ხაზინაში გადასახადების სახით არც ერთი დოლარი, „General Dynamics" არ შეუტანია სახელმწიფოს გადასახადი რამდენიმე წლის განმავლობაში, რამაც შეადგინა

546 მლნ. დოლარი, კორპორაცია „Lockhead Aircraft" კი მხოლოდ 1983 წელს – 222,7 მლნ. დოლარი.[764]

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის აშშ გათვალისწინებულია, როგორც სამოქალაქო სამართლებრივი, ადმინისტრაციულ სამართლებრივი, ასევე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, ხოლო არჩევანი მათ შორის რეგულირდება საკმაოდ რთული წესებით და პროცედურებით.

ამერიკულ სამართლებრივ დოქტრინაში და სასამართლო პრაქტიკაში შემუშავებულია არსებითი დებულებები, რომლებიც ხელს უწყობენ საგადასახადო დანაშაულებების საქმეების გამოძიებას. ცნობილია, რომ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საქმეებთან ბრალდებული არ არის უფლებამოსილი მიმართოს აშშ კონსტიტუციის მე-5 შესწორებას, რომელიც მას უფლებას აძლევს თავი აარიდოს ჩვენების მიცემისაგან, თუ ეს მიიყვანს მას „თვითბრალდებამდე".

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დამახასიათებელი თვისება იმაში მდგომარეობს, რომ იგი დგება, როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული (კორპორაციები) პირებისათვის, როგორც გადაუხდელობის, ასევე გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მცდელობის შემთხვევაში. აშშ-ში ყველა სახის დანაშაული სიმძიმის ხარისხის მიხედვით იყოფა: ფელონიაზე (felony-მძიმე) და მისდემეანორზე (misdemeanor–ნაკლებად მძიმე). აღსანიშნავია, რომ აშშ-ში შენარჩუნებულია სამართლის ანგლოსაქსური სისტემისათვის დამახასიათებელი დანაშაულებრივი ქმედებების გამიჯვნა ფელონიაზე და მისდიმინორზე, იმის მიუხედავად, რომ ინგლისში დანაშაულებრივ ქმედებათა ასეთი სახის დიფერენცირება გაუქმებულია.[765] აშშ შიდა სახელმწიფოებრივი შემოსავლების კოდექსის მიხედვით, მისდიმინორში ბრალდებულად ითვლება ის, ვინც დროულად არ გადაიხდის ნებისმიერ გაანგარიშებულ გადასახადს ან არ ჩააბარებს დროულად საგადასახადო დეკლარაციას ან/და ანგარიშს, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას შემოსავლების თაობაზე, რომლებიც ექვემდებარება დაბეგვრას განსაზღვრული დროის განმავლობაში (აშშ კანონთა კრებულის 26 თავი (საგადასახადო კოდექსი), §7203). ბრალდებულს დაენიშნება სასჯელი ჯარიმის სახით 25 ათასი დოლარის ოდენობით (100 ათასი დოლარი კორპორაციის შემთხვევაში) ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 1

---

[764] Bequai A., White collar: A 20th-century crisis, 1983, p. 121-122

[765] იქვე: p. 124

წლამდე ან/და დაენიშნება ორივე სასჯელის ზომა ერთად, ასევე უნდა საკუთარი ხარჯებით დაფაროს სასამართლო ხარჯები".[766]

თუ კერძო პირი მოტყუების გზით ცდილობს მის დამსაქმებელს წარუდგინოს შეგნებულად ცრუ ინფორმაცია საგადასახადო შეღავათებთან დაკავშირებით ან შეგნებულად არ წარუდგენს საჭირო ინფორმაციას, მას დაენიშნება სასჯელი ჯარიმის სახით 1000 დოლარის ოდენობით ან/და თავისუფლების აღკვეთით ვადით 1 წლამდე (აშშ კანონთა კრებულის 26 თავი (საგადასახადო კოდექსი), §7205).[767]

საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული დანაშაულთა უმრავლესობა, წარმოადგენს მცდელობას ნებისმიერი ხერხით გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისა. გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება წარმოადგენს მძიმე დანაშაულს და განეკუთვნება ფელონიის კატეგორიას. ნებისმიერი მცდელობა აუცილებლად გულისხმობს განზრახ ქმედებას, რომელიც გამოიხატება შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის დაფარვასა ან დამახინჯებაში. ·

აშშ კანონთა კრებულის 26 თავი. §7201 მოცემულია ცნება ,"მცდელობა გადასახადის გადახდისაგან თავის დახსნისა და თავის არიდების: ის ვინც განზრახ ცდილობს ნებისმიერი ხერხით თავი დაიხსნას ან თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას ბრალდებულად ითვლება ფელონიის ჩადენაში და სასჯელის სახით უნდა დაენიშნოს ჯარიმა 100 ათასი დოლარის ოდენობით (500 ათასი დოლარი კორპორაციის შემთხვევაში) ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 5 წლამდე, ან/და დაენიშნება ორივე სასჯელის ზომა ერთად, ასევე უნდა საკუთარი ხარჯებით დაფაროს სასამართლო ხარჯები".[768] მძიმე დანაშაულს ჩადის ის, ვინც განზრახ, გამიზნულად ადგენს ან ავსებს ყალბ დეკლარაციას, ცრუ ინფორმაციის შემცველ დოკუმენტს, აყალბებს ხელმოწერას, ჩანაწერს საბუღალტრო წიგნში ქონების დაფარვის მიზნით, მალავს ან ამახინჯებს ცნობებს შემოსავლების შესახებ. დამნაშავე ისჯება ჯარიმით 100 ათასი დოლარის ოდენობით (500 ათასი დოლარი კორპორაციის შემთხვევა-

[766]Legal Information Institute, U.S. Code §7203.Willful failure to file return, supply information, or pay tax - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7203 [30.09.2021]

[767]Legal Information Institute, U.S. Code §7205.Fraudulent withholding exemption certificate or failure to supply information - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7205 [30.09.2021]

[768] Legal Information Institute, U.S. Code § 7201 - Attempt to evade or defeat tax - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201 [30.09.2021]

ში) ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 3 წლამდე.[769] ცალკე ჯგუფად გამოყოფილია სისხლის სამართლის კანონმდებლობით გათვალისწინებული დანაშაულებები, როგორიცაა: მარკების, კუპონების, ბილეთების და გადახდის სხვა ნიშნების გამოყენება, ყიდვა, გაყიდვა, გაცვლა, რომლებიც განკუთვნილია გადასახადების აკრეფისათვის (აშშ კანონთა კრებულის 26 თავი. §7208–7209). ნებისმიერი სიყალბე, დაკავშირებული ამგვარი გადახდის ნიშნებთან, წარმოადგეს ფელონიას და ისჯება ჯარიმით 10 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 5 წლამდე (§7208), 1000 დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 6 თვემდე (§7209).[770]

მძიმე დანაშაულად ითვლება ასევე ქმედება დაკავშირებული ცეცხლსასროლი იარაღის წარმოებასთან და იმპორტთან, საგადასახადო კანონმდებლობის გვერდის ავლით. დამნაშავე ისჯება ჯარიმით 10 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 10 წლამდე.[771] სპეციალური დაბეგვრის ნორმები დაკავშირებული სპირტის, ღვინის, თამბაქოს ნაწარმის წარმოებასთან და გაყიდვასთან ასევე ითვალისწინებენ მკაცრ სასჯელს - ჯარიმას 10 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთას ვადით 5 წლამდე. აშშ კანონთა კრებულის 26 ნაწ. (§5601 – §5615)[772] თანახმად, ზემოთ აღნიშნული სასჯელი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმ პირთა მიმართ, რომლებიც ცნობილი არიან დამნაშავედ იმაში, რომ გააჩნიათ მათი კონტროლის ქვეშ არსებული აპარატი სპირიტის უკანონო წარმოებისათვის, შენობაში სადაც ეს ყოვლად დაუშვებელია, არ გააჩნიათ სპირტის საწარმოებლად სათანადო ნებართვა, უკანონოდ იყენებენ მასალებს, რომლებიც საჭიროა სპირტის საწარ-

---

[769]Legal Information Institute, U.S. Code § 7206 - Fraud and false statements, (5)Compromises and closing agreements, (B)Withholding, falsifying, and destroying records - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7206 [30.09.2021]

[770]Legal Information Institute, U.S. Code § 7208 - Offenses relating to stamps, 26 U.S. Code §7209.Unauthorized use or sale of stamps - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7208, https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7209 [30.09.2021]

[771] Legal Information Institute, U.S. Code, CHAPTER 53 - MACHINE GUNS, DESTRUCTIVE DEVICES, AND CERTAIN OTHER FIREARMS (§§ 5801 – 5872) - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-E [30.09.2021]

[772]Legal Information Institute, U.S Code, PART I - PENALTY, SEIZURE, AND FORFEITURE PROVISIONS APPLICABLE TO DISTILLING, RECTIFYING, AND DISTILLED AND RECTIFIED PRODUCTS (§§ 5601 – 5615) - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-E/chapter-51/subchapter-J [30.09.2021]

მოებლად და სხვა, ასევე გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით უკანონოდ მონაწილეობენ სპირტის წარმოების ბიზნესში.[773]

აშშ კანონმდებლობით დანაშაულთა შემადგენლობებისათვის, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებისაგან თავის არიდებასთან, დამახასიათებელია ის, რომ შესაბამისი ნორმები კანონში ფორმულირებულია ე.წ. „შეკვეცილი შემადგენლობის" სახით, ანუ იმგვარად, რომ დასჯადი გახდეს პირის მიერ ქმედების განხორციელების მომენტიდან, შედეგს კი მნიშვნელობა არ ენიჭება. ასევე საგადასახადო დანაშაულთა ერთ-ერთ თვისებად როგორც წესი მიჩნეულია ის, რომ დამნაშავემ უნდა იმოქმედოს განზრახ, რაც ნიშნავს: დამნაშავეს უნდა გააჩნდეს განზრახვა თავისი ქცევით დაარღვიოს კანონი.

აშშ კანონმდებლობა საგადასახადო დანაშაულთა კატეგორიას მიაკუთვნებს, ასევე საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირთა არაკანონიერ ქმედებებს. ამ უკანასკნელთა პასუხისმგებლობა დგება ბრალის ფორმისაგან დამოუკიდებლად, ე.ი. იმის მიუხედავად ქმედება ჩადენილია განზრახ თუ გაუფრთხილებლობით. ასე მაგალითად, კანონთა კრებულის 26 თავის §7202-ის მიხედვით, ნებისმიერი პირი, რომელიც ვალდებულია შეკრიბოს, მოახდინოს გაანგარიშება ან შეიტანოს ნებისმიერი გადასახადი, არ ასრულებს მასზე დაკისრებულ მოვალეობას, ისჯება ჯარიმით 10 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 5 წლამდე. [774]

ზემოაღნიშნული ნორმატიული აქტის §7214 თანახმად, საგადასახადო სამსახურის მოხელეები და თანამშრომლები, რომლებიც დაკავებულნი არიან გამოძალვით ან განზრახ ზემოქმედებას ახდენენ ფერადკანიან მოსახლეობაზე, ან/ და ახორციელებენ მოლაპარაკებას სხვა პირებთან ამერიკის შეერთებული შტატების ინტერესებისათვის ზიანის მიყენების მიზნით, სასჯელის სახით შეიძლება დაენიშნოთ ჯარიმა 10 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთა ვადით 5 წლამდე.[775]

ასევე, ისეთი ცნობების გამჟღავნება, რომლებიც შეიცავენ ფინანსურ საიდუმლოს, აშშ კანონმდებლობას შეაქვს ფინანსურ დანაშაულთა ჯგუფში. თანამდებობის პირები ასევე ფედერალური ორგანოების და შტატების მოხელეები, რომლებიც ახმაურებენ ნებისმიერ საგადასახადო ინფორმაციას, ის-

---

[773]Legal Information Institute, U.S. Code, CHAPTER 51 - DISTILLED SPIRITS, WINES, AND BEER (§§ 5001 – 5692) - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-E Legal Information Institute,

[774]Legal Information Institute, U.S. Code §7202.Willful failure to collect or pay over tax - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7202 [30.09.2021]

[775] Legal Information Institute, U.S. Code § 7214 - Offenses by officers and employees of the United States - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214 [30.09.2021]

ჯებიან ჯარიმით 5 ათასი დოლარის ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით 5 წლის ვადით.[776] საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის პრინციპი შტატებში ფედერალურის ანალოგიურია, თუმცა ნორმები, რომლებითაც რეგულირდება გადასახადების ამოღების წესი, გადასახადების გადაუხდელობის კონტროლი, შტატებში უფრო დანაწევრებულია, ვიდრე ფედერალურ საგადასახადო კანონმდებლობაში.

აშშ დიდი ყურადღება ეთმობა საჯარიმო სანქციებს, კერძოდ, არსებობს კომბინირებული ჯარიმა გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის: გადაუხდელი თანხის 5% დამატებული იმ თანხის 50%, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი მიიღებდა ამ თანხის ბანკში განთავსების შემთხვევაში, სტანდარტული საბანკო განაკვეთებიდან გამომდინარე.

საგადასახადო დანაშაულთათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის განხილვისას აუცილებელია აღინიშნოს, რომ აშშ კანონმდებლობა სხვადასხვა გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებულ დარღვევებს მიაკუთვნებს საბაჟო სამართალდარღვევებსაც. აშშ კანონთა კრებულის მე-19 თავით დადგენილია საბაჟო გადასახადების ამოღების წესი და დაწესებულია პასუხისმგებლობა საბაჟო წესების დარღვევისათვის. კანონთა კრებულის აღნიშნული ნაწილი შეიცავს: კონტრაბანდის, სავაჭრო სამართლისა და რიგ სხვა სამართლებრივ ნორმებს; უცხოური სავაჭრო ზონების აღწერას; კერძო ვაჭრობის და საგნების იმპორტის წესების შესრულების პირობებს. პასუხისმგებლობა საბაჟო დარღვევებისათვის შეიძლება დაიყოს ორ ჯგუფად. პირველ ჯგუფს განეკუთვნება საბაჟო ორგანოების თანამდებობის პირების და მოსამსახურეების ასევე იმ პირთა სამართალდარღვევები, რომლებიც ცდილობენ თავი აარიდონ გადასახადებს. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დანაშაულებისათვის ჩადენილი საგადასახადო სამსახურის მოხელეების მიერ, გამოიყენება ასევე სხვა მოსამსახურეთა მიმართ (1 ქვეთავი § 64).[777] აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საბაჟო მოხელის პასუხისმგებლობა მნიშვნელოვნად მომატებული ბაჟის გადახდის არაკანონიერი იძულებისათვის გათვალისწინებულია აშშ-ის კანონთა კრებულის მე-19 თავის, 1 ქვეთავის §60-ით. აღნიშნული სამართალდარღვევისათვის სასჯელის სახით გათვალისწინებულია ჯარიმა 200 ათასი

---

[776]Legal Information Institute, U.S. Code § 7213 - Unauthorized disclosure of information ‹ https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7213

[777]Legal Information Institute, U.S. Code §‌64. Laws imposing fines applicable to persons acting under customs laws - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/64 [30.09.2021]

დოლარის ოდენობით.[778] აშშ კანონთა კრებულის (მე-18 ნაწ. § 545) თანახმად „კონტრაბანდისტად ითვლება ის", ვინც შეგნებულად, მოტყუების განზრახვით, კონტრაბანდის გზით ან მალულად ახორციელებს ისეთი საქონლის გადაზიდვას, რომელიც მითითებული უნდა იქნას შესაბამის დოკუმენტებში, ასევე ის, ვინც ადგენს ან ცდილობს გადაიტანოს საბაჟოზე ყალბი ანგარიში ან სხვა სახის დოკუმენტი, მოტყუების გზით ახდენს იმპორტს და შეაქვს აშშ ნებისმიერი აკრძალული საქონელი, ან/და რაიმე სახით ხელს უწყობს აღნიშნულ გადაზიდვას, ისჯება ჯარიმით ამ კანონის საფუძველზე ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით 20 წლამდე.[779]

ამერიკის შეერთებულ შტატებში სერიოზულად ეკიდებიან გადასახადის არგადამხდელებთან ბრძოლას. რასაც მეტყველებს კანონმდებლობა და ის სანქციები რომლებიც დაწესებულია ამ დანაშაულის ჩადენისათვის.

გერმანიაში საბაჟო მოსაკრებლისა და გადასახადებისაგან თავის არიდების ერთიანი ცნება წარმოიშვა მხოლოდ XVIII ს. ბოლოს და ეწოდებოდა „defraude" ან „defraudation". საუბარია, ლათინური ენიდან გადმოღებულ ტერმინზე, რაც ნიშნავს „თაღლითობას", მაგრამ გერმანულ სისხლის სამართალში აღნიშნული ტერმინი იხმარებოდა „საგადასახადო თაღლითობის" ვიწრო გაგებით. გერმანული ტერმინები კი "hinterziehung" და "hinterzieheng" (არიდება) ან/და "entziehung" (დაფარვა) გამოიყენებოდა დანაშაულთა შემადგენლობისათვის.

გერმანიის კანონმდებლობა სამართალდარღვევებს შორის, რომელთა ჩადენისათვის გათვალისწინებულია სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, გამოყოფს დანაშაულს (verbrechen) – ქმედება, რომელიც ისჯება თავისუფლების აღკვეთით 1 წელზე მეტი ვადით და დელიქტს (vergehen), რომელიც ისჯება თავისუფლების აღკვეთით არაუმეტეს 1 წლის ვადით ან ფულადი ჯარიმით.[780] გერმანიაში გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის განვითარებას მნიშვნელოვნად ხელი შეუწყო 1794 წელის 1 ივლისს მიღებულმა პრუსიის ზოგადმა კანონთა კრებულმა. ის ძირითადი დებულებები, რომლებიც ეხება საგადასა-

---

[778] Legal Information Institute, U.S. Code §60.Penalty for extortion https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/60 [30.09.2021]

[779] Legal Information Institute, U.S. Code § 545 - Smuggling goods into the United States - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/545 [30.09.2021]

[780] Головненков П. В., Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, По. 2021 стр. 82

ხადო სამართალდარღვევებს, აისახა ნაწილში „სახელმწიფოს უფლებების დარღვევისა და არაკანონიერი მისაკუთრების" შესახებ. საერთო შემადგენლობა, რომელიც მოიცავს საბაჟო და საგადასახადო დარღვევების ყველა ფორმას მოცემულია აღნიშნული კანონთა კრებულის 242-ე პარაგრაფში: ის, ვინც თაღლითური გზით ცდილობს თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას, აგრეთვე მიწის გადასახადის გადახდას, თუ სპეციალური კანონით სხვა სასჯელი არ არის გათვალისწინებული, ვალდებულია აანაზღაუროს ზიანი ოთხმაგი ოდენობით.

აღნიშნულ ქმედებათა თაღლითურ ხასიათზე მითითებით, საგადასახადო ვალდებულებათა ჩვეულებრივი შეუსრულებლობა არ იყო მიჩნეული დანამაულებრივად, იმდენად, რამდენადაც მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების შეცდომაში შეყვანას ჰქონოდა სისხლისსამართლებრივი მნიშვნელობა. ამგვარად, გადასახადის გადახდისაგან დანაშაულებრივი თავის არიდება გათანაბრებული იყო თაღლითობასთან.

ეს მიდგომა შემდგომში ვითარდებოდა ზემოაღნიშნული კანონთა კრებულის სხვადასხვა პარაგრაფებით. მაგალითად, 243-ე პარაგრაფში აღწერილია საგადასახადო დანაშაულში თანამონაწილეობის შემადგენლობა: ის, ვინც რჩევით და საქმით ეხმარება სხვა პირს გადასახადების გადაუხდელობაში ან ხელს შეუწყობს მას გადასახადების განზრახ დამალვაში, ორივეს უნდა დაენიშნოს თანაბარი სასჯელი.

გერმანიაში გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია შემდეგი სამართლებრივი აქტებით: 1976 წლის დებულებით „გადასახადების შესახებ"; 1871 წლის სისხლის სამართლის კოდექსით (1998 წ. რედაქციით); გერმანიის კანონით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შესახებ (1987 წ. რედაქციით).

ნორმების ძირითად წყაროს, რომლებიც განსაზღვრავენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის, წარმოადგენს დებულება გადასახადების შესახებ და ეფუძნება პრინციპს, რომელიც ადგენს თანაფარდობას ერთი მხრივ საგადასახადო კანონმდებლობის, ხოლო მეორე მხრივ, როგორც სისხლისსამართლებრივი ასევე ადმინისტრაციული კანონმდებლობისათვის.

დებულება „გადასახადების შესახებ" განსაზღვრავს როგორც სისხლისსამართლებრივ, ასევე ადმინისტრაციულ სამართლებრივ პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევათა ჩადენისათვის. დებულების ტექსტში სამართლის ნორმები განთავსებულია შემდეგი თანმიმდევრობით:

თავდაპირველად აღწერილია პარაგრაფები, რომლებიც ახდენენ საგადასახადო დანაშაულთა რეგლამენტაციას, შემდეგ – ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები.

ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის, დებულებაში უმეტეს წილად განმტკიცებულია სწორედ იქ, სადაც პარაგრაფებში მითითებულია კანონსაწინააღმდეგო საგადასახადო ქმედებები, რომლებსაც შედეგად მოჰყვება ადმინისტრაციული ჯარიმა. აღნიშნული სახის ქმედებებს მიეკუთვნება:

- გადასახადის გადახდისაგან შემთხვევითი არიდება;
- საგადასახადო წესრიგის დარღვევის საშიშროება: საბუღალტრო დოკუმენტაციის არასწორი წარმოება (განზრახ ან გაუფრთხილებლობით), რასაც შედეგად მოჰყვება საგადასახადო მოსაკრებლის შემცირება და არაკანონიერი საგადასახადო შეღავათების მიღება;
- კანონმდებლობის დარღვევა (განზრახ ან გაუფრთხილებლობით), რომელიც არეგულირებს გადასახადის გადახდის წესს სამომხმარებლო საქონელზე;
- კანონმდებლობის დარღვევა, რასაც შედეგად მოჰყვება საბაჟო მოსაკრებლის გადახდისაგან არიდების შესაძლებლობა.

სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესება საგადასახადო დანაშაულებებისათვის გათვალისწინებულია დებულებით ,,გადასახადების შესახებ" და გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსით:

- გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება;
- საბაჟო წესების დარღვევა;
- მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გაყალბება;
- საგადასახადო საიდუმლოების დარღვევა;
- ქონების დამალვა დაბეგვრისაგან თავის არიდების მიზნით.

გადასახადისაგან თავის არიდება ვლინდება სხვადასხვა ფორმებში: აქ იგულისხმება დარღვევები, დაკავშირებული საქონლის შეფუთვას, მარკირებასა და ტრანსპორტირებასთან, რასაც შედეგად მოჰყვება მათი არასწორი დაბეგვრა. საგადასახადო დანაშაულთათვის მკაცრი სანქციების გათვალისწინებით, დებულება „გადასახადების შესახებ" ინარჩუნებს შესაძლებლობას თავი აარიდოს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას, იმ შემთხვევაში თუკი სამართალდამრღვევს შეგნებული აქვს მისი ქმედების მართლსაწინააღმდეგო ხასიათი. მაგალითად, პირმა, რომელმაც საფინანსო ორგანოებს წარუდგინა არასწორი ან არასრული ინფორმაცია მისი შემოსავლების შესახებ, განაც-

ხადებს ამის თაობაზე დარღვევის გამოსწორების მიზნით იქამდე, სანამ დაიწყება მისი შემოსავლების საგადასახადო შემოწმება და სანამ მის მიმართ არ აღიძვრება ადმინისტრაციული ან სისხლისსამართლებრივი დევნა ასეთი პირი თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დადგება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც პირი, რომელმაც მოახდინა გადასახადების არაკანონიერი შემცირება, თავისი ნებით გადაიხდის გადასახადებისაგან დამალულ თანხას კანონით დადგენილ ვადაში. საბაჟო წესების დარღვევა აღნიშნული დებულების 372-ე პარაგრაფის შესაბამისად, გამოიხატება საბაჟო ორგანოებისათვის სათანადო შეტყობინების გარეშე საქონლის როგორც შეტანა, გამოტანა ან ტრანზიტული გადაზიდვის აკრძალვის დარღვევაში და სასჯელის სახით აღნიშნული დანაშაულისათვის გათვალისწინებულია თავისუფლების აღკვეთა ან ჯარიმა.[781]

საგადასახადო დანაშაულთა ცალკეულ სახეს წარმოადგენს ასევე მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გაყალბება. ამ დანაშაულის ნიშანთვისებები აღწერილია არა საგადასახადო, არამედ სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში, რომელიც სასჯელის სახით ითვალისწინებს სასჯელის სახით ჯარიმას ან თავისუფლების აღკვეთას 5 წლამდე ვადით (გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსის §148). მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გაყალბების ანალოგიურად, ასევე დანაშაულის ცალკეულ სახედ ზემოაღნიშნული დებულებით გამოყოფილია საგადასახადო საიდუმლოების დარღვევა. ამ დანაშაულის სუბიექტი შეიძლება იყოს თანამდებობის პირი, ასევე სხვა პირი (ექსპერტი, მოსამართლე), რომელიც მისი სამსახურებრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე გახდა საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის მატარებელი. აღნიშნული ინფორმაციის გამჟღავნება ითვალისწინებს სასჯელის სახით ჯარიმას ან თავისუფლების აღკვეთას 2 წლამდე ვადით (გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსი § 355).[782]

ჩანაწერებს საგადასახადო საიდუმლოების შესახებ სისხლის სამართლის კოდექსის გარდა შეიცავს ასევე დებულება „გადასახადების შესახებ". დებულება ასევე ადგენს პირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაში დასაშვებია საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის გახმაურება:

---

[781] https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html [30.09.2021]

[782] Strafgesetzbuch (StGB), 15.05.1871, in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 - http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/BJNR001270871.html, П. В. Головненков, Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, По. 2021 с. 256, с. 458

- დაინტერესებული პირის თანხმობის შემთხვევაში;
- თუ ეს ემსახურება ადმინისტრაციული ან სისხლის სამართლის პროცესის მიზნებს;
- თუ ეს აუცილებელია მძიმე ან ეკონომიკური დანაშაულებების გამოძიებისათვის;
- თუ ეს აუცილებელია ისეთი ცრუ ინფორმაციის უარყოფისათვის, რომელიც ზიანს აყენებს სახელმწიფოს და სხვა. (დებულების §30).[783]

აღნიშნული დანაშაულის შემადგენლობა ითვალისწინებს ქმედებათა ერთობლიობას საქონლის რეალიზაციასთან დაკავშირებით, რომლებიც დამალულია მომხმარებელთა გადასახადებისა და საბაჟო მოსაკრებელთაგან. პირი, რომელიც გამდიდრების მიზნით ან მესამე პირთა სასარგებლოდ ჩაიდენს აღნიშნულ დანაშაულს, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ან ჯარიმით. გერმანიის კანონმდებლობა ითვალისწინებს ასევე დამატებითი სასჯელის დანიშვნის შესაძლებლობას საგადასახადო დანაშაულის ჩადენისათვის. მაგალითად, სასამართლოს შეუძლია დანიშნოს დამატებითი სასჯელი საგნების ან ქონების კონფისკაციის სახით. პირს, რომელსაც სასჯელის სახით სასამართლომ შეუფარდა თავისუფლების აღკვეთა 1 წელზე მეტი ვადით, დამატებითი სასჯელის სახით ეკრძალება საჯარო სამსახურში რაიმე თანამდებობის დაკავება კანონით დადგენილი ვადით (დებულების §375; გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსის §45 ნაწ. 2; §74)

გერმანიის სისხლის სამართლის კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს იურიდიულ პირთა სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას. იურიდიულ პირთა პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით, გათვალისწინებული კანონით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შესახებ.

დიდ ბრიტანეთში სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც აწესებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო დანაშაულებებისათვის, წარმოადგენს:

- 1970 წლის კანონი „გადასახადების მართვის შესახებ";
- 1988 წლის კანონი „საშემოსავლო და კორპორაციული გადასახადების შესახებ";
- 1979 წლის კანონი „საბაჟო და აქციზური მოსაკრებლის შესახებ";
- 1980 წლის კანონი მაგისტრატული სასამართლოების შესახებ და სხვა.

---

[783]Abgabenordnung (AO) 16.03.1976 - in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 - Vierter Abschnitt Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis, § 30 Steuergeheimnis - https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html [30.09.2021]

ამ სამართლებრივ აქტებში გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა ისეთი სამართალდარღვევებისათვის, რომლებიც დაკავშირებულია პირდაპირ თუ არაპირდაპირ გადასახადებთან, დოკუმენტების გაყალბებასთან გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით.

იურიდიულ პირთა პასუხისმგებლობა დგება ადმინისტრაციული ჯარიმის სახით, იმ შემთხვევაში, თუ იურიდიული პირის ოფიციალური წარმომადგენლის ან წევრის მიერ ჩადენილია სამართალდარღვევა, რომელიც დაკავშირებულია ნაკისრ ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან ან უკანონო გამდიდრებასთან.

საპარლამენტო კანონებთან ერთად, რიგ შემთხვევაში პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის გათვალისწინებულია ზოგადი სამართლის ნორმებით. კერძოდ, საგადასახადო სამსახურისათვის გადასახადის გადამხდელის მხრიდან განზრახ, თაღლითური ქმედებით ცრუ მონაცემების წარდგენა, წარმოადგენს საგადასახადო დანაშაულს და ზოგადი სამართლის მიხედვით ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას ან ჯარიმას. საერთო სამართლის ნორმები ავსებენ საგადასახადო კანონებს. მაგალითად, 1979 წლის კანონი „საბაჟო მოსაკრებლისა და აქციზის შესახებ", რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას კონტრაბანდისათვის, არ შეიცავს „კონტრაბანდის" ცნების განმარტებას. ქმედების შესაბამის განმარტებას, რომელიც კვალიფიცირდება როგორც კონტრაბანდა, შეიცავს 1969 წელს სასამართლოს მიერ შექმნილი პრეცედენტი ჰუსეინის საქმეზე.

ამგვარ სამართალდარღვევებს მიეკუთვნება შემდეგი კანონსაწინააღმდეგო ქმედებები:

- მიღებული შემოსავლების თაობაზე საგადასახადო სამსახურისათვის (შიდა შემოსავლების სამსახური) დროულად მონაცემების წარუდგენლობა. აღნიშნული სამართალდარღვევა ისჯება ჯარიმით. 1970 წლის კანონი საგადასახადო სამსახურს აკისრებს მოვალეობას ყოველწლიურად მიაწოდოს ინფორმაცია, როგორც ფიზიკურ პირთა, იურიდიულ პირთა ასევე კორპორაციული გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ;
- ფიზიკური პირის ან კორპორაციის მიერ საშემოსავლო გადასახადის გადაუხდელობა, ისჯება ჯარიმით ანდა დამატებითი ჯარიმით გადასახადის გადახდის ყოველი დღის გადაცდენისათვის;

- საგადასახადო სამსახურისათვის ისეთი ცრუ ინფორმაციის ან დოკუმენტების წარდგენა, რასაც შედეგად მოჰყვა საშემოსავლო გადასახადის არასწორი გადახდა;
- საგადასახადო სამსახურისათვის ცრუ ანგარიშების ან საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენაში დახმარების აღმოჩენა ისჯება ჯარიმით;
- საქონლის არაკანონიერი იმპორტი და ექსპორტი, დაკავშირებული საბაჟო მოსაკრებლის გადახდისაგან განზრახ თავის არიდებასთან. ასეთი სამართალდარღვევა ექვემდებარება სასჯელს დაკავშირებულს გამამტყუნებელ აქტთან. დამნაშავე ისჯება ჯარიმით, რაც ითვალისწინებს საქონლის საერთო ღირებულების არანაკლებ სამმაგ ოდენობას ანდა ჯარიმით, რომლის ოდენობას ადგენს სასამართლო, ან კიდევ თავისუფლების აღკვეთით;
- საბაჟო დეკლარაციის არასწორი შევსება და საექსპორტო საქონლის შესახებ განზრახ ინფორმაციის დამალვა ისჯება ჯარიმით.

დიდ ბრიტანეთში არ ხორციელდება ფორმალური გამიჯვნა დანაშაულსა და გადაცდომას შორის. 1967 წლიდან კი, ამერიკის შეერთებული შტატებისაგან განსხვავებით გაუქმებულია ყველა სხვაობა ფელონიასა და მისდიმინორს შორის (§1 კანონი სისხლის სამართლის შესახებ 1967 წელი/ Criminal Law Act, 1967). აღნიშნული კანონის შესაბამისად ,,ყველა საკითხთან დაკავშირებით, რომელთა მიხედვით არსებობდა სხვაობა ფელონიასა და მისდიმინორს შორის, გამოიყენება კანონი და პრაქტიკა, რომელიც ეხება მისდიმინორს" (§1 ნაწ. 2). ამავდროულად, 1967 წლის კანონმა დაადგინა ცნება „საპატიმრო დანაშაული", რომელიც წარმოადგენს დანაშაულებრივ ქმედებას და ისჯება თავისუფლების აღკვეთით არანაკლებ 5 წლის ვადით (1967 წლის კანონი §2 ნაწ. 1).[784]

საფრანგეთში სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც ადგენენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო დანაშაულებებისათვის, წარმოადგენს: 1) 1950 წლის „ზოგადი კოდექსი გადასახადების შესახებ"; 2) 1992 წლის სისხლის სამართლის კოდექსი.

---

[784] Criminal Law Act, 1967, c.58 - An Act to amend the law of England and Wales by abolishing the division of crimes into felonies and misdemeanours and to amend and simplify the law in respect of matters arising from or related to that division or the abolition of it; to do away (within or without England and Wales) with certain obsolete crimes together with the torts of maintenance and champerty; and for purposes connected therewith.
https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1967/58/data.html [30.09.2021]

კანონსაწინააღმდეგო ქმედებათა ძირითადი სახეები საგადასახადო ურთიერთობათა სფეროში აღწერილია „ზოგად კოდექსში გადასახადების შესახებ". კერძოდ, კოდექსი ადგენს სამართალდარღვევების შემდეგ სახეებს, დაკავშირებულს ყველა სახის გადასახადებთან, ესენია:

- ცრუ საბუღალტრო მონაცემების წარმოდგენა, რომელთაგან გამომდინარეობს გადასახადის გადამხდელის გადახდისუუნარობა, ან სხვა სახის ქმედებები მიმართული გადასახადის გადახდის არიდებისაკენ;
- საბუღალტრო ანგარიშის წარმოდგენა, საერთო თანხის ნაწილის დამალვით, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას (იმ პირობით, რომ დამალვა აღემატება 153 ევროს ან შემოსავლების 1/10), საფრანგეთის „ზოგადი კოდექსის შემოსავლების შესახებ" 1741-ე მუხლის შესაბამისად სასჯელის სახით გათვალისწინებულია ჯარიმა 500 ათასი ევროს ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთა 5 წლის ვადით.[785]
- საბუღალტრო წიგნებში ან საანგარიშო ჟურნალებში ცრუ ჩანაწერების შედგენა, გათვალისწინებული საფრანგეთის „კომერციული კოდექსის" (მე-8 და მე-9 მუხლებით);
- გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულების დადების გზით, ფინანსური დოკუმენტაციის სათანადო გაფორმების გარეშე;
- საფრანგეთის კანონმდებლობა ასევე ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების კოლექტიური უარისათვის ან გადასახადის გადახდის ვადების დარღვევისადმი მოქალაქეთა წაქეზება, რომელიც ჩადენილია მუქარის ან ძალადობის გზით, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით 6 თვის ვადით ან ჯარიმით 3750 ევროს ოდენობით („ზოგადი კოდექსის გადასახადების შესახებ" მუხლი - 1747).[786]

საგადასახადო ურთიერთობათა სფეროში ჩადენილი სამართალდარღვევებისათვის პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია თავში „სასჯელი", რომელიც შედგება ორი ნაწილისაგან.

პირველი ნაწილი შეიცავს „ზოგად დებულებებს", რომლებიც ადგენენ პასუხისმგებლობას სამართალდარღვევებისათვის, დაკავშირებულს ყველა სახის გადასახადებთან, ხოლო მეორე ნაწილი მოიცავს მუხლებს, რომლებ-

---

[785] https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/?anchor=LEGIARTI000037526294#LEGIARTI000037526294 [30.09.2021]

[786] იქვე

შიც დადგენილია პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევებისათვის დაკავშირებულს გადასახადების ცალკეულ სახეებთან (პირდაპირი გადასახადები და ბრუნვის გადასახადები).

საფრანგეთის საგადასახადო ორგანოები არ მიიჩნევენ დანაშაულად ისეთ სამართალდარღვევებს საგადასახადო სფეროში რომელის ოდენობაც არ აღემატება საშემოსავლო გადასახადის 5%-ს, მაგრამ ეს დავალიანება გადახდილი უნდა იქნეს პროცენტებთან ერთად - 0,75% თვეში. საგადასახადო უწყებაში დეკლარაციის დროულად წარდგენის ვადის დარღვევა, ისჯება ჯარიმით – გადასახდელი თანხის 10%. იმ შემთხვევაში, თუ გადაცილებული ვადა აღემატება ერთ თვეს, ჯარიმა შეადგეს 40%-ს და თუკი დეკლარაცია საერთოდ არ არის წარდგენილი, ჯარიმის ოდენობა ორმაგდება. თეორიულად სამართალდამრღვევს სასჯელის სახით შეიძლება დაენიშნოს მართვის მოწმობის ჩამორთმევა ვადით სამ წლამდე. გადასახადის გადახდისაგან ბოროტად თავის არიდება, ითვალისწინებს სასჯელის სახით თავისუფლების აღკვეთას ერთი წლიდან ხუთ წლამდე ვადით ან ჯარიმას 5 ათასიდან 250 ათას ევრომდე.

საფრანგეთში ისევე როგორც იტალიაში, კანონმდებლობა ითვალისწინებს დამატებითი სასჯელის დანიშვნის შესაძლებლობას, იმ პირთა მიმართ, რომლებიც ბრალდებულნი არიან საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენაში. კერძოდ, სასჯელის ზომებთან ერთად, რომლებიც გათვალისწინებულია საფრანგეთის „ზოგადი კოდექსით გადასახადების შესახებ" (1741 და 1747 მუხლებით), სასამართლოს შეუძლია დამატებით დაადგინოს მოქალაქეთა უფლებების შეზღუდვა ისეთი აკრძალვის ფორმებით, როგორიცაა „საგადასახადო" კომისიების, პირდაპირი გადასახადების კომისიების სამუშაო პროცესში მონაწილეობის აკრძალვა და ა.შ.

საფრანგეთის კანონმდებლობის მიხედვით, იუსტიციისა და ეკონომიკის მინისტრებს, ერთობლივი ბრძანებით უფლება აქვთ დამნაშავე პირს დროებით აუკრძალონ უშუალოდ ან მესამე პირთა დახმარებით, მონაწილეობა მიიღოს ყველა სახის კომერციულ და საწარმოო საქმიანობაში („ზოგადი კოდექსით გადასახადების შესახებ" 1750-ე მუხლი).[787]

სამართალდარღვევებისათვის, რომლებიც ჩადენილია პირდაპირ გადასახადებთან და დამატებითი ღირებულების გადასახადებთან დაკავშირე-

---

787

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/?anchor=LEGIARTI000024041640#LEGIARTI000024041640 [30.09.2021]

ბით, სასამართლოს შეუძლია დამატებითი სასჯელის სახით დანიშნოს კომერციული და საწარმო საქმიანობის დროებითი აკრძალვა. აღნიშნული სამართალდარღვევების განმეორების შემთხვევაში ამგვარი აკრძალვის ვადა შეიძლება გაორმაგდეს.

საფრანგეთისათვის დამახასიათებელია მსოფლიო ფისკალურ პრაქტიკაში საყოველთაოდ მიღებული სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული სანქციები საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის. ცალკე ყურადღებას იმსახურებს ორიგინალური აღმზრდელობითი ხასიათის ღონისძიება: მოტყუების გზით გადასახადისაგან თავის არიდების საქმის განხილვის შემდეგ, სასამართლო აძლევს უფლებას მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებს, სამი თვის განმავლობაში გამოაქვეყნონ სასამართლო განაჩენი, ასევე უგზავნის განაჩენის გამოტანის შესახებ შეტყობინებას ბრალდებულის სამუშაო ან საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

იტალიაში სამართლებრივ აქტებს, რომლებიც ითვალისწინებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის, წარმოადგენს:

- 1929 წლის 7 იანვრის კანონი „ზოგადი დებულება ფინანსური კანონების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის შესახებ";
- 1982 წლის 10 ივლისის დეკრეტი-კანონი №429, რომელიც შეცვლილია 1991 წლის №154 კანონით;
- დებულება №602 „საშემოსავლო გადასახადის ამოღების შესახებ", რომელიც დამტკიცებულ იქნა რესპუბლიკის პრეზიდენტის მიერ 1973 წლის 29 სექტემბრის დეკრეტით;
- კანონთა კრებულით „საბაჟო წესების შესახებ", რომელიც დამტკიცებულია რესპუბლიკის პრეზიდენტის მიერ 1973 წლის 23 იანვრის №43 დეკრეტით.

იტალიაში საგადასახადო სისხლისსამართლებრივი სამართალდარღვევები იყოფა: დანაშაულებებად (delitti) და სისხლისსამართლებრივ გადაცდომებად (contravvenzioni).

იტალიის სისხლის სამართლის კოდექსი არ შეიცავს ნორმებს, რომლებიც ითვალისწინებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის. აღნიშნული ნორმები აღწერილია ზემოაღნიშნულ სპეციალურ კანონებში.

ტერმინი „tribunale correzionale" გ.ი. მაჩკოვსკის იურიდიულ ლექსიკონში გადათარგმნილია, როგორც „გამასწორებელი სასამართლო" (სასამარ-

თლო, რომელიც განიხილავს საქმეებს სისხლისსამართლებრივი გადაცდომების შესახებ).

დეკრეტი-კანონი წარმოადგენს მთავრობის მიერ მიღებულ ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც უნდა გადაიქცეს ჩვეულებრივ კანონად 60 დღის გასვლის შემდეგ, რომელთა განმავლობაში მას გააჩნია საპარლამენტო კანონის თანაბარი ძალა.

რესპუბლიკის პრეზიდენტის კანონი ან საკანონმდებლო დეკრეტი, წარმოადგენს დელეგირებული კანონმდებლობის აქტს, რომელიც გამოიცემა პრეზიდენტის სახელით პარლამენტის დელეგირებული კანონის საფუძველზე, რომლითაც დადგენილია:

- რეგულირების პრინციპები და კრიტერიუმები;
- რეგულირებული საკითხთა წრე;
- დრო, რომლის განმავლობაში უნდა გამოიცეს ასეთი სახის აქტები.

მაგრამ საგადასახადო სამართალდარღვევების დაყოფა დანაშაულებებზე და გადაცდენებზე ხორციელდება სისხლის სამართლის კოდექსის ზოგადი ნორმის საფუძველზე, რომელიც განსაზღვრავს დანაშაულისა და გადაცდომის ცნებას. მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად საგადასახადო დანაშაულებს წარმოადგენს:

1. თაღლითური გზით გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება, რომელიც გამოიხატება შემდეგი კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებით:
   - ფულადი სახსრების გადაზიდვისა ან ფასეულობების გადატანის თანმხლები დოკუმენტაციის ბლანკების არაკანონიერი დამზადება ან გასაღება; ასევე ამგვარი ბლანკების შეძენა, შენახვა, გამოყენება. აღნიშნული სამართალდარღვევა ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით 6 თვიდან 3 წლამდე (1982 წლის №429 დეკრეტ-კანონის მუხლი მე-3);
   - ყალბი დოკუმენტების წარდგენა ფინანსურ ორგანოებში ან საფინანსო პოლიციაში, რომლებიც თან ახლავს შემოსავლების შესახებ წლიურ დეკლარაციას (მაგალითად, ცნობა შემოსავლების შესახებ და ა.შ.);
   - გადასახადების დაფარვის მიზნით საგადასახადო დოკუმენტების განადგურება;
   - ფინანსური ანგარიშის ბლანკების და სხვა დოკუმენტების გაყალბება, მონაცემების დაფარვის მიზნით, რომელთა საფუძველზე ხდება დამატებითი ღირებულების გადასახადის ან საშემოსავლო გა-

დასახადის თანხის გაანგარიშება, რომელიც ექვემდებარება გადახდას;

- ფინანსურ დოკუმენტებში მონაცემების დაფარვა, რასაც თან ახლავს არაკანონიერი კომპენსაციების გაცემა გადასახადის გადამხდელისათვის.

აღნიშნული სამართალდარღვევები, ჩადენილი თავისი ან მესამე პირთა ინტერესების სასარგებლოდ, კვალიფიცირდება როგორც თაღლითობა და ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ან ჯარიმით.

2. თაღლითური ხერხით გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება საბაჟო წესების კუთხით:
   - ადრე იმპორტირებული და ახლა წარმოებული ადგილობრივ საწარმოებში საქონლისათვის არაკანონიერი შეღავათების აღდგენა, რომელიც მზადაა ექსპორტზე გასატანად;
   - იმპორტირებული ან ექსპორტირებული საქონლის მიმართებაში ხელოვნური ოპერაციების განხორციელება, საბაჟო მოსაკრებლისაგან თავის არიდების მიზნით.

აღნიშნული სახის საგადასახადო დანაშაულებები ისჯება სისხლისსამართლებრივი ჯარიმით, რომლის დადგენა მიყენებული ზარალის ოდენობის პროპორციულად ხდება.

ამგვარად, საგადასახადო დანაშაულთათვის პასუხისმგებლობის საკანონმდებლო რეგლამენტაციის უცხოური გამოცდილება აჩვენებს სისხლისსამართლებრივი ნორმების რეალიზაციის ეფექტურობას, რომელთა დეფინიცია აღწერს საგადასახადო ორგანოთა შეცდომაში შეყვანის ქმედებებს, ე.ი. საგადასახადო თაღლითობის განხორციელებას.

იტალიაში შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობა ითვლება სისხლისსამართლებრივ გადაცდომად და ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ორ წლამდე ვადით ან ჯარიმით. პასუხისმგებლობა გადასახადის გადახდის დაგვიანებისათვის დადგენილია რესპუბლიკის პრეზიდენტის 1973 წლის 29 სექტემბრის დეკრეტის შესაბამისი მუხლით. თუ გადაუხდელი გადასახადის თანხა აღემატება 500 ევროს, სასჯელის სახით შეიძლება დაინიშნოს ჯარიმა 50 ათასიდან 300 ათას ევრომდე. ამასთან ერთად, ჯარიმა არ დაინიშნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი გადასახადის გამხდელი დაამტკი-

ცებს, რომ არ შეეძლო გადასახადის გადახდა მატერიალური სირთულეებიდან გამომდინარე.[788]

იტალიის კანონმდებლობა ძირითადი სასჯელის გარდა ითვალისწინებს ასევე დამატებით სასჯელს, იმ პირთა მიმართ, რომლებიც ბრალდებულნი არიან საგადასახადო დანაშაულებების ჩადენაში, კერძოდ: 1. ფინანსურ დაწესებულებებში მუშაობის უფლების სამუდამო აკრძალვა; 2. იტალიის სისხლის სამართლის კოდექსის 28-ე მუხლში ჩამოთვლილი თანამდებობების, მოვალეობების შესრულების დროებითი აკრძალვა (სხვათა შორის იტალიის სისხლის სამართლის კოდექსის ეს მუხლი შეიცავს საკმაოდ მკაცრ აკრძალვებს და მნიშვნელოვანი უფლებების შეზღუდვას დადგენილს დროებით ან სამუდამოდ);[789] იურიდიულ პირთა სახელმძღვანელო თანამდებობების, საჯარო ადმინისტრაციასთან მოლაპარაკების წარმოების, ბირჟის სამუშაო პროცესში მონაწილეობის აკრძალვა.

იტალიის კანონმდებლობით სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება, როგორც ფაქტობრივად დამთავრებული დანაშაულისათვის, ასევე მისი ჩასადენად მოსამზადებელი ქმედებებისათვის ე.ი. ,,შეკვეცილი შემადგენლობის" მქონე დანაშაულისათვის.

საგადასახადო გადაცდომებს იტალიის კანონმდებლობა მიაკუთვნებს შემდეგ კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებს:

- გადასახადების გადახდის ვადების დარღვევა, ისჯება ჯარიმით;
- შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობა, ისჯება დაკავებით (თავისუფლების შეზღუდვით) ან ჯარიმით, რომლის ოდენობა დამოკიდებულია დაფარული შემოსავლის თანხაზე;
- ფინანსურ ორგანოებში ფინანსური დოკუმენტების წარუდგენლობა იმ პირთა მიერ, ვინც დაკავებულია საქონლის გაყიდვით ან მომსახურეობის გაწევით, რასაც თან მოჰყვება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაკავების (თავისუფლების შეზღუდვის) ან ჯარიმის სახით;

ქმედებები, დაკავშირებული გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებასთან თაღლითური მოქმედებების განხორციელების გარეშე, კვალიფიცირდება კანონმდებლის მიერ, როგორც საგადასახადო გადაცდომა. იგივე

---

[788]Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 - https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={178F0CBC-1969-49F3-974E-7C0E87B9A568}&codiceOrdinamento=200002700000200&articolo=Articolo%2027%20bis [30.09.2021]

[789] Codice penale italiano (19/10/1930) con le modifiche apportate, dal D.L. 21 ottobre 2020 , CAPO III - Delle pene accessorie, in particolare, articolo 28 - https://www.dirittoweb.com/codice_penale1.html№libro1titolo2codicepenale [30.09.2021]

ქმედებები, ჩადენილი თაღლითური გზით, კი კვალიფიცირდება, როგორც საგადასახადო დანაშაულებები.

საინტერესოდ მიგვაჩნია სკანდინავიის ქვეყნების კანონმდებლობის მიდგომა საგადასახადო დანაშაულებისადმი.

სკანდინავიის ქვეყნებში ყველა სახის საგადასახადო დანაშაულები იყოფა ოთხ ჯგუფად:

- საბუღალტრო ანგარიშის წარმოების წესების დარღვევა;
- გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება;
- საბაჟო მოსაკრებლის გადახდისაგან თავის არიდება;
- კონტრაბანდა.

შვედეთის სისხლის სამართლის კოდექსი შეიცავს ძალიან ცოტა ნორმას, რომელიც ადგენს პასუხისმგებლობას საგადასახადო და მომიჯნავე დანაშაულთათვის. გამონაკლისს წარმოადგენს შვედეთის სსკ-ის მე-2 ნაწილის მე-11 თავის მე-5 მუხლი (2:11:5), რომელიც ადგენს პასუხისმგებლობას დაკავშირებულს საბუღალტრო ანგარიშის წარმოების წესების დარღვევასთან დაკავშირებით. დამახასიათებელია ის, რომ აღნიშნული ნორმა არ ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლებას დანაშაულებრივი ქმედებების კეთილსინდისიერი გამოსწორებისათვის.[790] საინტერესოა, რომ საგადასახადო დანაშაულთა ჩადენისათვის შვედეთის სისხლის სამართლის კოდექსის მიხედვით, შესაძლებელია დადგეს კორპორატიული პასუხისმგებლობა, როდესაც ორგანიზაციამ უნდა გადაიხადოს ე.წ. „კორპორატიული ჯარიმა" მისი წარმომადგენლის – ფიზიკური პირის მიერ, ჩადენილი ქმედებისათვის, რომელიც წარმოადგენს დანაშაულის სუბიექტს. ყურადღებას იმსახურებს ის, რომ არ არსებობს ხელყოფათა მკვეთრი ჩამონათვალი, რომელთა ჩადენისათვის ეს სასჯელის ზომა ინიშნება, ასევე ისიც, რომ ჯარიმის გადახდის ვალდებულების დაკისრება, პროკურორის შეხედულების შესაბამისად ხდება.

შვედეთის სამეფოში, ძირითად კანონს, რომელიც ადგენს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის წარმოადგენს კანონი „საგადასახადო დანაშაულებების შესახებ" (Skattebrottslag, SBL 1971:69). საერთო ჯამში, კანონი ითვალისწინებს ამგვარი დანაშაულთა სამ ნაირსახეობას: არასწორი საგადასახადო მონაცემთა წარ-

---

[790] Brottsbalk (1962:700), Departement/myndighet: Justitiedepartementet L5 Utfärdad: 1962-12-21 Ändrad: t.o.m. SFS 2021:397, (2:11:5) - https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/brottsbalk-1962700_sfs-1962-700 [30.09.2021]

დგენა ან აღნიშნულ მონაცემთა წარუდგენლობა; გადასახადების გადაუხდელობა; საგადასახადო კონტროლისათვის დაბრკოლებების შექმნა.[791] აღნიშნული კანონის ნორმები გამოირჩევა მკვეთრი კაზუისტურობით და ადგენენ საგადასახადო დანაშაულთა ჩადენის პრაქტიკულად ყველა შესაძლებელ ხერხს.

შვედეთის კანონმდებლობით გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის თავისებურებებს წარმოადგენს: 1) დანაშაულის საგნად წარმოდგენილია ისეთი გადასახადები ან სხვა სავალდებულო მოსაკრებლები, რომლებიც არ წარმოადგენენ გადასახადს. გამონაკლისს შეადგენენ საგადასახადო დოტაციები, გადახდის დაგვიანება და ამგვარი ტარიფები, კერძოდ, საბაჟო მოსაკრებლები, გათვალისწინებული კანონით „კონტრაბანდის შესახებ"; 2) განზრახი და გაუფრთხილებელი ქმედებები გამოყოფილია ცალკე შემადგენლობად, მაგრამ მათი სანქციები სრულიად ერთნაირია; 3) გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება და დაბრკოლებების შექმნა საგადასახადო კონტროლისათვის, წარმოადგენს უფრო მომეტებულ სოციალურად საშიშს, ვიდრე თვითონ გადასახადების გადაუხდელობა.

გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებისათვის პასუხისმგებლობა, გათვალისწინებულია ასევე სხვა კანონებით: კანონი „ფინანსური საზოგადოებების შესახებ" (Lag (1988:606) om finansbolag (SFS)); კანონი „თამბაქოს დაბეგვრის შესახებ" (Lag (1994:1563) om tobaksskatt (SFS)). აღნიშნულ კანონთა ნორმები, წარმოადგენენ სპეციალურ ნორმებს, კანონის „საგადასახადო დანაშაულებების შესახებ" ნორმებთან მიმართებაში და ადგენენ უფრო მსუბუქ სასჯელს. მთლიანობაში, რამდენიმე ნორმატიული აქტის არსებობა, რომლებიც ადგენენ სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას საგადასახადო დანაშაულთათვის, არსებითად ართულებს მათ სამართლებრივ გამოყენებას და ქმნის ერთგვარ არეულობას.

შვედეთის საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციფიკურ თავისებურებას წარმოადგენს კონტრაბანდის გარკვეული სახეების მიკუთვნება საგადასახადო დანაშაულებებისადმი. ამასთან ერთად, საბაჟო და კონტრაბანდული დანაშაულებები არ არიან ერთმნიშვნელოვანი. ორივე ზემოთაღნიშნული კატეგორიის ქმედებების ჩადენისათვის პასუხისმგებლობა რეგლამენტირებუ-

---

[791] Skattebrottslag (1971:69), SFS nr: 1971:69, Utfärdad: 1971-04-02 Ändrad: t.o.m. SFS 2018:564 - https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skattebrottslag-197169_sfs-1971-69 [30.09.2021]

ლია კანონში ,,კონტრაბანდის შესახებ" (Lag (2000:1225) om straff för smuggling (SFS).

შვედეთში საბაჟო და კონტრაბანდული დანაშაულებებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის რეგლამენტაციის თავისებურებებს, შეიძლება მივაკუთვნოთ: 1) დანაშაულებრივი ქმედებების მაქსიმალურად სრული, კაზუისტური აღწერა; 2) საბაჟო წესების ხელყოფა შეიძლება დაიყოს ორ ჯგუფად: საბაჟო მოსაკრებელთა გადახდისაგან თავის არიდება, დაკავშირებული მონაცემთა წარუდგენლობასთან ან არასწორი მონაცემების წარდგენასთან და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდისაგან თავის არიდება, დაკავშირებული საქონლის წარუდგენლობასთან; 3) კონტრაბანდულ დანაშაულად ასევე ითვლება საქონლის გადაზიდვა-გადატანის პირობების აკრძალვების დარღვევა, რომელიც გამოიხატება საგადასახადო შემოწმებისათვის საქონლის წარუდგენლობაში და სხვა.

შვედეთში საგადასახადო დანაშაულთათვის სასჯელის სახით დაწესებულია ჯარიმა და თავისუფლების აღკვეთა განსაზღვრული ვადით, რომელიც მერყეობს დანაშაულთა საზოგადოებრივი საშიშროების ხარისხიდან გამომდინარე ექვსი თვიდან ექვს წლამდე. ყველაზე ხშირად, თავისუფლების აღკვეთის ვადა არ აღემატება ერთ ან ორ წელს.

ფინეთში პასუხისმგებლობა საგადასახადო სისტემის ხელყოფისათვის, შვედეთის ანალოგიურია და წარმოადგენს დანაშაულთა რამდენიმე ძირითად ჯგუფს: დანაშაულებები დაკავშირებული საბუღალტრო ანგარიშების წარმოების დადგენილი წესების მოშლასთან; დანაშაულებები დაკავშირებული საბაჟო მოსაკრებლების გადაუხდელობასთან; კონტრაბანდული დანაშაულებები.

ფინეთში საგადასახადო დანაშაულთათვის გათვალისწინებული ყველა ნორმა, შვედეთის კანონმდებლობისაგან განსხვავებით, მოცემულია ერთიან ნორმატიულ აქტში - „ფინეთის სისხლისსამართლებრივი დებულება".[792] ამასთან ერთად, ზოგიერთი ნორმა ბლანკეტურია და აუცილებელი ხდება სხვა მრავალი კანონით სარგებლობა, რაც მათი გამოყენების დროს გარკვეული სახის სირთულეებს ქმნის. საგადასახადო დანაშაულთა ჩადენისათვის

[792] ფინეთში მოქმედი სისხლის სამართლის კოდექსი ამოქმედდა 1889 წელს და ძალაში შევიდა 1894 წლის აპრილში. სისხლის სამართლის კოდექსის ყოვლისმომცველი რეფორმისას, სისხლის სამართლის კოდექსი მოდერნიზებულია 1991 წლიდან. დებულებები, რომლებიც საერთოა ყველა სისხლის სამართლის დანაშაულისათვის, ეყრდნობა წოდებული სისხლის სამართლის ზოგადი დოქტრინები, განხორციელდა 2003 წელს და ცვლილებები შევიდა ძალაში 2004 წელს.

(საბუღალტრო ანგარიშების წარმოების წესების დარღვევის გარდა) ამ დებულების მიხედვით, ასევე როგორც შვედეთის სისხლის სამართლის კოდექსის მიხედვით შესაძლებელია კორპორატიული პასუხისმგებლობის დადგომა, კორპორატიული „პენის" სახით.

საბუღალტრო ანგარიშების წარმოების წესების დარღვევა, რომელიც ქმნის საგადასახადო სამართალდარღვევის შესაძლებლობას, ხორციელდება ორი ფორმით: დოკუმენტაციის წარმოების წესების დარღვევისა და დოკუმენტაციასთან მოპყრობის წესების დარღვევით. აღნიშნულ ქმედებათა ჩადენა ხდება როგორც განზრახ, ისე გაუფრთხილებლობით, ბრალის ფორმა არ ახდენს გავლენას სასჯელის სახესა და ზომაზე. აღნიშნული დებულება არეგულირებს გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობას, საგადასახადო თაღლითობისათვის, რომლისთვისაც სასჯელის სახით გათვალისწინებულია ჯარიმა ან თავისუფლების აღკვეთა.

დანიის სამეფოში საგადასახადო დანაშაულთა სისტემა, შვედეთის და ფინეთის ანალოგიურია. ამასთან ერთად, პასუხისმგებლობა საგადასახადო დანაშაულთა ჩადენისათვის გათვალისწინებულია დანიის სისხლის სამართლის კოდექსის მხოლოდ სამი მუხლით.

დანიის სისხლის სამართლის კოდექსის დამახასიათებელი ისაა, რომ §289 ერთდროულად ადგენს პასუხისმგებლობას სამი სახის ხელყოფისათვის: გადასახადის გადასახადისაგან თავის არიდება; საბაჟო მოსაკრებლის გადასახადისაგან თავის არიდება; კონტრაბანდა.[793] ეს მუხლი ბლანკეტურია და მისი გამოყენებისას მიმართავენ კანონს „გადასახადის კონტროლის" შესახებ და საბაჟო კანონს.

დანიის კანონმდებელი ემხრობა ტენდენციებს, რომლებიც დამახასიათებელია დანიის დებულებისათვის, საგადასახადო დანაშაულთა სანქციებთან მიმართებაში. მაგალითად, საბაჟო გადასახადების თავიდან არიდებისა და კონტრაბანდისათვის სასჯელი ზომა სრულიად ერთნაირია და ითვალისწინებს 4 წლამდე ვადით თავისუფლების აღკვეთას. იმის გათვალისწინებით, რომ ამ ქმედებათა ბუნება, კანონმდებლის აზრით, ერთი და იგივეა, ასეთი მიდგომა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის რეგლამენტაციისადმი შეუძლებელია სწორედ და გამართლებულად მივიჩნიოთ.

---

[793] Den danske straffelov (1930), Særlig del, 28. kapitel, Formueforbrydelser, §289 - https://danskelove.dk/straffeloven [30.09.2021]

დანიის სისხლის სამართლის კოდექსი ადგენს მომეტებულ პასუხისმგებლობას უკანონო დოკუმენტებისა და გადახდის ნიშნების გამოყენებისათვის, როგორც გადასახადის არიდების და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდის თავის არიდებისათვის ერთ-ერთი ხერხისათვის. დანიის სსკ-ის § 289 შედარებით, ეს ქმედება ისჯება ორმაგი სიმკაცრით. საგადასახადო დანაშაულისათვის დამატებითი შედეგების სახით, დამნაშავე პირისათვის შეიძლება დაწესდეს დანაშაულებრივი გზით მიღებული შემოსავლების კონფისკაცია და სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების სამოქალაქო უფლების შეჩერება.

ნორვეგიაში პასუხისმგებლობა დაბეგვრის სფეროში ჩადენილი დანაშაულთათვის, ითვალისწინებს მხოლოდ სისხლის სამართლის კოდექსი. შვედეთის, ფინეთის და დანიისაგან განსხვავებით, ნორვეგიის საგადასახადო სისტემის ხელყოფა მოიცავს მხოლოდ ქმედებათა ორ ჯგუფს: დანაშაულები საბუღალტრო ანგარიშის სფეროში; დანაშაულები დაკავშირებული გადასახადებისაგან თავის არიდებასთან. დანაშაულებები საბუღალტრო ანგარიშების სფეროში, ხორციელდება მხოლოდ ერთი ფორმით - საბუღალტრო დოკუმენტების წარმოების წესების დარღვევა. დამნაშავე პირს შეერაცხება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, როგორც განზრახ ისე გაუფრთხილებლობით ქმედების ჩადენისათვის. ნორვეგიის კანონმდებლის ამგვარი მიდგომა ემთხვევა სხვა დანარჩენი სკანდინავიის ქვეყნების პოზიციას. ისევე, როგორც ფინეთის და შვედეთის სამართლებრივ აქტებში, ბრალის ფორმა არ ახდენს გავლენას სასჯელის სახესა და ზომაზე, რასთანაც, როგორც უკვე ზემოთ იყო აღნიშნული ძნელია დავეთანხმოთ.

იაპონიაში პასუხისმგებლობა საგადასახადო დანაშაულებებისათვის გათვალისწინებულია მრავალრიცხოვან აქტებში ე.წ. სისხლისსამართლებრივი – ადმინისტრაციული ტიპის კანონმდებლობა – 1959 წლის კანონი „სახელმწიფო გადასახადების ამოღების შესახებ" (მუხლი 187); 1947 წლის კანონი „საშემოსავლო გადასახადის შესახებ (მუხლი 69); 1947 წლის კანონი „იურიდიულ პირთა მიმართ გადასახადის დაწესების შესახებ (მუხლი 48); იაპონიის სისხლის სამართლის კოდექსი (1907/24/04, კანონი N 45, 1995/12/05 კანონი N 91 რედაქციით).

აღსანიშნავია, რომ იაპონიის სისხლის სამართლის კოდექსის ზოგადი ნაწილი (კეიხო სორონ) ასრულებს იაპონიის მთლიანი სიხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის ზოგადი ნაწილის ფუნქციას დადგენილი შეზღუდვებით. კერძოდ, აღწერილია სსკ-ის მე-8 მუხლში: „წინამდებარე კანონის ზოგადი დებულებები, გამოიყენება ასევე იმ დანაშაულთა მიმართებაში, რო-

მელთა მიმართაც სასჯელი გათვალისწინებულია სხვა კანონმდებლობით. მაგრამ ეს არ ეხება იმ შემთხვევას, როდესაც კანონმდებლობაში არსებობს სპეციალური ნორმები".[794] მაგალითად, იაპონიის სისხლის სამართლის კოდექსის ზოგადი ნაწილისაგან განსხვავებული დებულებები კონფისკაციის თაობაზე, მოცემულია კანონში „სპირტიან სასმელებზე გადასახადების დაწესების შესახებ" (მუხლი 54).

ისრაელში გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის სასჯელის სახით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული ჯარიმა – 1985 წლიდან სამართალდარღვევებისათვის, რომელთა ჩადენისათვის სასჯელის ვადა არ აღემატება სამი წლით თავისუფლების აღკვეთას. ჯარიმის აღნიშნულ სახეს აწესებენ სახელმწიფო ორგანოები. საგადასახადო დარღვევების შემთხვევაში ეს არის - საშემოსავლო გადასახადის სამმართველო (მას აქვსა - IRS - הכנסה מס) და დამატებითი გადასახადის სამმართველო (MAM). ადმინისტრაციული ჯარიმა აუცილებლად უნდა იქნეს გადახდილი 60 დღის განმავლობაში უწყების მიღების დღიდან, დათქმულ დროს ჯარიმის გადაუხდელობა იწვევს მისი ოდენობის გაზრდას 50%-ით. ალტერნატიული ვარიანტია - განცხადების შეტანა სასამართლოში საკითხის განხილვასთან დაკავშირებით. ნახევარი წლის განმავლობაში ადმინისტრაციული ჯარიმის გადაუხდელობის შემთხვევაში, საგადასახადო ინსტანციებს შეუძლიათ მოითხოვონ ჯარიმის შეცვლა თავისუფლების აღკვეთით ვადით ერთ წლამდე - სასამართლოებს ამ შემთხვევაში არ აქვთ უფლება დანიშნონ პირობითი სასჯელი. ასევე არსებობს საშუალება, ციხეში ყოფნისას ჯარიმის გადახდის, ასეთ შემთხვევაში პირი დაუყოვნებლივ თავისუფლდება და ჯარიმის ოდენობა მცირდება, ციხეში გატარებული დღეების შესაბამისად.

ისრაელში დადგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევების შემდეგი სახეები:

- საგადასახადო ავანსების გადაუხდელობა – ჯარიმა 2,125 შეკელი;
- ანგარიშების მიწოდების დაგვიანება - 2,125 შეკელი ხოლო 6 თვით დაგვიანების შემთხვევაში – 4,250 შეკელი, 7-12 თვემდე 8,500 შეკელი;
- პიროვნებამ არ შეატყობინა სახელმწიფო ორგანოებს ბიზნესის გახსნის თაობაზე – გადასახადების საერთო თანხიდან 10%.

---

[794] იაპონიის სისხლის სამართლის კოდექსი (1907/24/04, კანონი N 45, 1995/12/05 კანონი N 91 რედაქციით). ზოგადი ნაწილი მუხლი - 8 - https://constitutions.ru/?p=407 [30.09.2021]

როგორც წესი, ადმინისტრაციული ჯარიმის დანიშვნა ხდება სისტემატური დარღვევებისათვის, მაგრამ საგადასახადო ორგანოების მოხელეებს უფლება აქვთ, დანიშნონ იგი იმ შემთხვევაშიც კი თუ დარღვევა ჩადენილია პირველად. თუ პირი მრავალჯერადად ჩადის ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ მიმართონ სასამართლოს. ეს ხორციელდება საზოგადოებრივი რეზონანსისათვის და ასევე სერიოზული საგადასახადო დარღვევების შემთხვევაში. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაძლებელია საქმის სასამართლოში წარმართვის ნაცვლად, ჯარიმის გადახდა.

ზოგიერთ ქვეყანაში „გადასახადისაგან თავის არიდების" ცნება (Tax evasion) კანონმდებლის მიერ არ არის განმარტებული. ივარაუდება, რომ აღნიშნულს ადგილი აქვს, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ასრულებს საგადასახადო კანონმდებლობით მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს. მაგალითად, ჰონკონგში ყოველი გადასახადის გადამხდელის უპირველეს მოვალეობას წარმოადგენს საიმედო საგადასახადო დეკლარაციების მიწოდება, შინაგანი სამსახურის დეპარტამენტში. ეს ვალდებულება განმტკიცებულია ორდონასში „შიდა შემოსავლების შესახებ". მაგრამ მასში „გადასახადისაგან თავის არიდების" ცნება არ არის ბოლომდე გახსნილი. ამასთან დაკავშირებით, შინაგანი სამსახურის დეპარტამენტმა ოფიციალურად განუმარტა გადასახადის გადამხდელებს (1999 წლის მარტის შეტყობინება ინტერპრეტაციასა და პრაქტიკის შესახებ, პუნქტი №2), რომ გადასახადისაგან თავის არიდება მოიცავს: საგადასახადო დეკლარაციის წინასწარ განზრახულ წარუდგენლობას; შემოსავლის შემცირებას ან საგადასახადო ვალდებულებების იგნორირებას გაანგარიშების დაუსაბუთებელი მოთხოვნის შედეგად; აგრესიულ საგადასახადო დაგეგმარებას. ზემოთ აღნიშნული ყველა ამ სახისა და ფორმისათვის საერთოა, ის, რომ მოცემული დანაშაულის ჩადენა, როგორც წესი, ხორციელდება მოტყუების გზით.

სწორედ ამ მიზეზით, ზემოთ განხილული რიგი სახელმწიფოთა კანონმდებლობაში (აშშ, დიდი ბრიტანეთი, იტალია, გერმანია, ფინეთი, საფრანგეთი და სხვა) გადასახადებისაგან თავის არიდება განისაზღვრება, როგორც „ვალდებულების შეუსრულებლობა იყო მართალი", მოტყუება ან საგადასახადო თაღლითობა.

ესპანეთში სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის შეიძლება დადგინდეს, როგორც ფორმალურ კანონებში, რომლებსაც ამტკიცებენ „გენერალური კორტესები", სანქციონი-

რება კი ხდება სახელმწიფო მეთაურის მიერ, ასევე მატერიალური კანონებით, რომლებსაც ამტკიცებენ სხვადასხვა სახელმწიფო ორგანოები დელეგირებულ კანონებში (Las leyes delegadas), საკანონმდებლო დეკრეტებში, ორდონასებში (Las ordenanzas de necesidad) ან საგანგებო კანონებში (Las leyes de urgencia). ესპანეთში საგადასახადო სამართალდარღვევები, რომლებსაც შედეგად მოჰყვება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შეიძლება იყვნენ წარმოდგენილი დელიქტების (delitos - ქმედება) სახით, რომელთა ჩადენისათვის გათვალისწინებულია მძიმე სასჯელი (Las penas graves), ასევე სისხლისსამართლებრივი გადაცდომის (Faltas) სახით, რომელთა ჩადენისათვის გათვალისწინებულია მსუბუქი სასჯელი (Las penas leves). სისხლისსამართლებრივი გადაცდომის განხილვის პროცედურა ატარებს გამარტივებულ ხასიათს და ხორციელდება, როგორც წესი, ზეპირად. [795]

ესპანეთის სისხლის სამართლის კოდექსში არსებობს ერთი ნორმა, რომელიც შეიცავს საგადასახადო დანაშაულის შემადგენლობას (305 მუხლი პუნქტი 1) და განთავსებულია ნაწილში „დანაშაული სახელმწიფო ხაზინისა და სოციალური უსაფრთხოების წინააღმდეგ". აღნიშნული პუნქტი ადგენს, რომ „ის, ვინც ქმედებით ან უმოქმედობით მიაყენებს ზიანს სახელმწიფო ხაზინას, ავტონომიას, ადგილობრივ ხაზინას გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების გზით, ასევე თუ დამნაშავე დროულად არ დააბრუნებს სახელმწიფოსაგან მიღებულ სესხს, სასჯელის სახით დაენიშნება თავისუფლების აღკვეთა ვადით ერთიდან ხუთ წლამდე და ჯარიმა გადასახდელი თანხის ექვსმაგი ოდენობით.[796]

იმ ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს სისხლის სამართლის კოდექსები (ზიმბაბვე, საუდის არაბეთი, სიერა-ლეონე და სხვა), შესაბამის ნორმებს შეიცავს სპეციალური კანონები, ასევე ზოგადი ხასიათის ნორმატიული აქტები. სრულიად არგუმენტირებულად შეგვიძლია დავამტკიცოთ, რომ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არის ობიექტურად საჭირო, რომლის მოთხოვნილების ფესვები გადგმულია თანამედროვე სახელმწიფოთა სოციალურ, ეკონომიკურ, პოლიტიკურ ასევე კულტურულ რეალიებში და ის შეიძლება გაუქმდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ რომელიმე სახელმწიფო (როგორც, მაგალითად, სახელმწი-

---

[795] Código Penal español (1995/08/11), Título XIV: De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Artículo 305, - https://www.conceptosjuridicos.com/codigo-penal-articulo-305/ [30.09.2021]

[796] იქვე

ფოები, რომელთა შემოსავლების ფორმირება ხდება ნავთობის მოპოვების გზით: ქუვეითი, ყატარი, ბაჰრეინი, ბრუნეი, საუდის არაბეთი) გადაწყვეტს, რომ აღარ ესაჭიროება საგადასახადო სისტემა, როგორც საბიუჯეტო შემოსავლების წყარო და ეკონომიკური საქმიანობის მნიშვნელოვანი მექანიზმი.

ჩინეთში გამოყენებულია კომპლექსური მიდგომა დაბეგვრის სფეროში სისხლისსამართლებრივი აკრძალვების დადგენისას, მაგალითად, ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსის §6-ის 201-ე მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადახდისაგან სრული ან ნაწილობრივი თავის არიდება, გაყალბების, გადაკეთების, დამალვის, საბუღალტრო ჟურნალების თვითნებური განადგურების, დეკლარირებისგან თავის არიდების ან ფიქტიური დეკლარირების გზით, თუ გადაუხდელი თანხის ოდენობამ შეადგინა 10% და მეტი, მაგრამ არანაკლებ გადასახდელი გადასახადის 30%-ს და 10 ათასი იუანის, მაგრამ არაუმეტეს 100 ათასი იუანისა, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამ წლამდე, დამატებითი სასჯელის სახით შეიძლება დაინიშნოს ჯარიმა გადასახდელი გადასახადის თანხის ორიდან ექვსმაგი ოდენობით. თუ გადაუხდელი გადასახადის თანხამ შეადგინა 30%-ზე მეტი ან 100 ათას იუანზე მეტი, დამნაშავე ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამიდან შვიდ წლამდე. ამავე კოდექსის 204-ე მუხლის შესაბამისად, დანაშაულად ითვლება ასევე მოტყუების გზით სახელმწიფოს მიერ ექსპორტზე გადასახადის დაბრუნება, ექსპორტზე ყალბი დეკლარირების გზით და სხვა ამგვარი საშუალებებით.[797] ასევე, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებასთან ერთად, ჩინეთში 1992 წლის 4 სექტემბრის კანონის „გადასახადების ამოღების მართვის შესახებ" 45-ე მუხლის შესაბამისად, დანაშაულებრივ ქმედებად ითვლება, უარის თქმა გადასახადის გადახდაზე. ეს ქმედებები დაკავშირებულია ისეთი ფაქტების არსებობასთან, როგორიცაა ძალადობა და მუქარა, პასუხისმგებელი პირის მიერ გადასახადის გადახდის მოვალეობის შესრულებისას.

ანალოგიურ პოზიციაზეა ბულგარეთის სისხლის სამართლის კოდექსის კოდექსის მე-7 თავის „დანაშაული საგადასახადო სფეროში" 258-ე მუხლში, რომლის თანახმადაც, სისხლის სამართლის წესით დასჯად ქმედებად ითვლება საგადასახადო ორგანოების მუშაკების მიერ კანონიერი ვალდებულებების შესრულებისას ხელის შეშლა. ბულგარეთის სისხლის სამართლის,

---

[797] ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსი (1997/13/03), § 6, მუხლი 201, 204 - http://ru.china-embassy.org/rus/zfhz/zgflyd/t1330730.htm [30.09.2021]

სსკ-ის 256-ე მუხლში კი განსაზღვრულია, რომ თუ საბუღალტრო მონაცემებში შეტანილია განზრახ არასწორი მონაცემები, დიდი ოდენობით გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ხუთ წლამდე და ჯარიმით. გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება განსაკუთრებით დიდი ოდენობით, ან ისეთ შემთხვევაში, თუ ამგვარი მოქმედებები ჩადენილია საგადასახადო მუშაკების, დიპლომირებული ექსპერტ-ბუღალტრის დახმარებით, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ორიდან ათ წლამდე და ჯარიმით.[798]

ბალტიისპირეთის ქვეყნების კანონმდებლობა, უპირველეს ყოვლისა ორიენტირებულია დასავლეთი ევროპის კანონმდებლობაზე. *ესტონეთში* საგადასახადო დანაშაულთა შესახებ ნორმებს შეიცავს სისხლის სამართლის კოდექსის (პენიტენციალური კოდექსი) 21-ე თავის (ბრალეული ქმედებები ეკონომიკის სფეროში) მე-4 ნაწილის (ბრალეული ქმედებები საგადასახადო სფეროში) 389[1]-393 მუხლები. აქ შედის ისეთი დანაშაულები, როგორიცაა საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვა ან დაბრუნების მოთხოვნის უსაფუძვლო გაზრდა (389[1] მუხლი), კონტრაბანდა (391-ე მუხლი), უკანონო მოქმედება საქონელთან, რომელთა მიმართებაშიც გამოიყენება საბაჟო შეღავათები და უკანონო მოქმედება სააქციზო საქონელთან (393-ე მუხლი). გადასახადისაგან თავის არიდების მუხლი 389[1]-ის ძირითადი შემადგენლობა შემდეგნაირად არის ფორმულირებული: გადასახედების მმართველისათვის მონაცემების წარუდგენლობა ან ცრუ მონაცემების წარდგენა საგადასახადო ვალდებულების შემცირების ან საგადასახადო ვალდებულების დაკავების მიზნით ან დაბრუნების მოთხოვნის უსაფუძვლო გაზრდის მიზნით, თუ ამით ხორციელდება საგადასახადო ვალდებულების ან საგადასახადო ვალდებულების დაკავების დაფარვა ან დაბრუნების მოთხოვნის უსაფუძვლო გაზრდა თანხაზე, რომელიც შეესაბამება დიდ ზიანს ან ამაზე მეტი. სანქციის სახით გათვალისწინებულია ჯარიმა ან თავისუფლების აღკვეთა ხუთ წლამდე ვადით. პასუხისმგებლობა მძიმდება თუ საგადასახადო დაფარული თანხა შეესაბამება განსაკუთრებით დიდი ოდენობით ზიანს, ამ შემთხვევაში სანქციით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა თავისუფლების აღკვეთით ერთიდან შვიდ წლამდე ვადით (389[1] მუხლის 2 ნაწილი). თუ ეს დანაშაული ჩადენილია იურიდიული პირის მიერ მისი პასუხისმგებლობა მოიცავს მხო-

[798] ბულგარეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (1968/01/05), მე-7 თავი „დანაშაული საგადასახადო სფეროში", 256, 258 მუხლები - https://www.lex.bg/laws/ldoc/1589654529 [30.09.2021]

ლოდ ჯარიმის გადახდას (389[1] მუხლის 3 ნაწილი). ესტონეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (პენიტენციალური კოდექსი) გადასახადების დაფარვის შემთხვევაში განსაკუთრებით დიდი ოდენობისას შესაძლებლად მიიჩნევს უკანონოდ მოპოვებული ქონების კონფისკაციას (389[1] მუხლის 4 ნაწილი).[799]

ლატვიის სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის „გადასახადების გადახდისაგან და მასთან გათანაბრებული გადასახადებისაგან თავის არიდება", (2) გადასახადების გადახდის თავიდან არიდება ან შემოსავლის, მოგების ან სხვა დასაბეგრი საგნების დაფარვა ან შემცირება, თუ მან დიდი ზიანი მიაყენა სახელმწიფოს ან ადგილობრივ თვითმმართველობას, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ოთხ წლამდე ან ხანმოკლე თავისუფლების აღკვეთით, ან იძულებითი შრომით, ან ჯარიმით, ქონების კონფისკაციით ან ქონების კონფისკაციის გარეშე და გარკვეული ან ყველა სახის უფლების ჩამორთმევით კომერციული საქმიანობის ან გარკვეული პროფესიის სფეროში ორიდან ხუთ წლამდე ვადით. (3) ამ მუხლის მე -2 პუნქტით გათვალისწინებული დანაშაული, თუ ჩადენილია ორგანიზებული ჯგუფის მიერ, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ათ წლამდე ვადით, ქონების კონფისკაციით ან მის გარეშე და გარკვეული ან ყველა სახის კომერციული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ან გარკვეული პროფესიული საქმიანობის ან გარკვეული თანამდებობის დაკავების უფლების ჩამორთმევით ორიდან ხუთ წლამდე და პრობაციის ზედამხედველობით სამ წლამდე ვადით.[800]

ლიეტუვის სისხლის სამართლის კოდექსის 219-ე მუხლის (გადასახადის გადაუხდელობა) შემადგენლობა შემდეგნაირად არის კონსტრუირებული: 1. პირი, რომელიც საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისას ან დამტკიცებული ანგარიშის წარდგენისას დადგენილი პროცედურის ან სხვა დოკუმენტის შესაბამისად, დროულად არ იხდის გადასახადებს მას შემდეგ, რაც მას შეახსენებს უფლებამოსილი დაწესებულება გადასახადების გადახდის ვალდებულების თაობაზე ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ოთხ წლამდე. 2. პირი, რომელმაც ჩაიდინა ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული ქმედება, არ იხდის გადასახადს 500 – ზე მეტი MSL– ის ოდენობით, ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორიდან ექვს წლამდე. 3. პირი, რომელმაც ჩაიდინა ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული ქმე-

---

[799] Eesti Karistusseadustik (06.06.2001), 21. peatükk MAJANDUSALASED SÜÜTEOD, 4. jagu Maksualased süüteod § 389[1]-393 - https://www.riigiteataja.ee/akt/104012019015 [30.09.2021]

[800] ლატვიის რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსი (1998/17/06), 2018-ე მუხლი - https://likumi.lv/ta/id/88966-kriminallikums [30.09.2021]

დება, ვერ გადაიხდის გადასახადს არაუმეტეს 10 MSL– ს, მიიჩნევა, რომ ჩაიდინა გადაცდომა და ისჯება საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით ან ჯარიმით ან თავისუფლების შეზღუდვით. 4. იურიდიული პირი ასევე ექვემდებარება პასუხისმგებლობას ამ მუხლით გათვალისწინებული ქმედებებისათვის.[801]

მაკედონიის სისხლის სამართლის კოდექსის 25-ე თავის „დანაშაულები საზოგადოებრივი ფინანსების, საგადასახადო ბრუნვისა და სახალხო მეურნეობის სფეროში", 279-ე მუხლი, ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას პირისათვის, რომელსაც ამოძრავებს განზრახვა დამოუკიდებლად ან სხვა პირის სასარგებლოდ პირდაპირ ან ნაწილობრივ თავი აარიდოს გადასახდელი თანხის გადახდას ან კანონით დადგენილ სხვა აუცილებელი გადასახადის გადახდას, თავისი შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის დამახინჯების გზით, რომელიც ზეგავლენას ახდენს მოცემული გადასახადების თანხის დადგენაზე.

ბელორუსში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხიმგებლობის დაწესებას საფუძვლად უდევს სისხლის სამართლის კოდექსის 243-ე მუხლით აკრძალული ბრალეული ქმედების ჩადენა და შეიცავს „გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების" ლეგალურ განმარტებას, რომლის ქვეშ იგულისხმება „დამალვა, საგადასახადო ბაზის შეგნებული შემცირება". სსკ-ის აღნიშნული მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, განსახილველი დანაშაულის ძირითად შემადგენლობას წარმოადგენს, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, საგადასახადო ბაზის განზრახ შემცირება, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისაგან თავის არიდება ან მასში წინასწარ განზრახული ცრუ მონაცემების შეტანა, რამაც გამოიწვია მნიშვნელოვანი ზიანი ისჯება ჯარიმით, ან განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით, დაკავებით, თავისუფლების შეზღუდვით ვადით ერთ წლამდე ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამ წლამდე და ჯარიმით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას, იგივე ქმედების ჩადენისათვის, რამაც დიდი ოდენობით ზარალი გამოიწვია, ისჯება თავისუფლების შეზღუდვით ვადით ხუთ წლამდე ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამიდან შვიდ წლამდე, ჯარიმით და განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ან მის გარეშე. ამ მუხლის

[801] ლიეტუვის სისხლის სამართლის კოდექსი (2000/26/09), თავი 23-ე (დანაშაულები ფინანსურ სისტემაში), 219-ე მუხლი (გადასახადის გადაუხდელობა) - https://www.infolex.lt/ta/66150:str219 [30.09.2021]

მესამე ნაწილში კი საუბარია იგივე ქმედების ჩადენაზე რამაც გამოიწვია განსაკუთრებით დიდი ოდენობის ზიანის მიყენება, რაც ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ხუთიდან თორმეტ წლამდე, ჯარიმით და განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ან მის გარეშე. ბელორუსის სისხლის სამართლის კოდექსის 243-ე მუხლის შენიშვნის მიხედვით ზიანის მნიშვნელოვან ოდენობად განსაზღვრულია გადასახდელი თანხების გადახდისაგან თავის არიდება, რომელიც ორიათასით ან მეტჯერ აღემატება საბაზო ერთეულის ოდენობას, რომელიც დანაშაულის ჩადენის დღისათვისაა დადგენილი. დიდ ოდენობად დადგენილია სამიათასხუთასი ან მეტი ოდენობა და განსაკუთრებით დიდ ოდენობად 30000 და მეტი ოდენობა.[802]

ბელორუსის სსკ-ის 243-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის დისპოზიცია ბლანკეტური ხასიათისაა, ამიტომ ისეთი ცნებების სწორი გაგებისათვის, როგორიცაა „ადასახადი", „საგადასახადო ბაზა" აუცილებელია მიმართვა, ქმედების ჩადენის მომენტისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობისადმი. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო ბაზას, როგორც დაბეგვრის ობიექტის ღირებულებით, ფიზიკურ ან სხვა დახასიათებას. საგადასახადო ბაზა და მისი განსაზღვრის წესი დგინდება ყოველი გადასახადის მიმართებაში. ამიტომაც, კონკრეტული იურიდიული და ფიზიკური პირის მირ კონკრეტული გადასახადის გადახდის ვალდებულება ყოველთვის უნდა იქნას დადგენილი შესაბამისი ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტზე მითითებით, რადგანაც საგადასახადო კანონმდებლობა შეიცავს რიგ ნორმებს, რომლებიც ათავისუფლებენ ცალკეულ პირებს განსაზღვრული გადასახადების გადახდისაგან. ზემოაღნიშნულ მუხლში, ასევე საუბარია დეკლარაციების შესახებ, რომლებიც მოქალაქეებმა უნდა წარადგინონ საგადასახადო ორგანოებში და მოიცავენ ინფორმაციას ობიექტების შესახებ, რომლებიც ექვემდებარება დაბეგვრას. სხვა სახის სამართალდარღვევებს, რომლებიც დაკავშირებულია შემოსავლების და ქონების შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობასთან, ასევე სხვა სახის დეკლარაციებთან, აღნიშნული მუხლი არ ითვალისწინებს.

---

[802] ბელორუსის სისხლის სამართლის კოდექსი (1999/09/07), 25-ე თავი (დანაშაულები ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების წესის წინააღმდეგ), 243-ე მუხლი (გადასახადებისა და მოსაკრებლებისაგან თავის არიდება) - https://kodeksy-by.com/ugolovnyj_kodeks_rb/243.htm [30.09.2021]

რუსეთის ფედერაციის სისხლის სამართლის კოდექსი შეიცავს ორ მუხლს, რომელიც განსაზღვრავს პასუხისმგებლობას გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის, როგორც ფიზიკური პირების ასევე ორგანიზაციების მიერ და მათი ქმედებების შემადგენლობები ორი სხვადასხვა მუხლითაა გათვალისწინებული. კერძოდ, სსკ-ის 198-ე მუხლის „ფიზიკური პირის მიერ გადასახადის გადასახადისაგან თავის არიდება ან სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდება", 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებულია ფიზიკური პირების მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება ან ფიზიკური პირის მიერ სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდება საგადასახადო დეკლარაციის და სხვა სახის დოკუმენტების წარუდგენლობით, რომელთა წარდგენა რუსეთის ფედერაციის კანონმდებლობის მიხედვით ატარებს სავალდებულო ხასიათს, ან საგადასახადო დეკლარაციაში ან სხვა დოკუმენტებში წინასწარი განზრახვით ცრუ მონაცემების შეტანის გზით, ჩადენილი დიდი ოდენობით, რაც ისჯება ჯარიმით 100 ათას რუბლიდან 300 ათასამდე ან მსჯავრდებულის ხელფასის ან სხვა შემოსავლის ოდენობის შესაბამისად ერთიდან ორ წლამდე ვადით, გამასწორებელი სამუშაოებით ვადით ერთ წლამდე, თავისუფლების შეზღუდვით ვადით ექვს თვემდე ანდა თავისუფლების აღკვეთით ვადით ერთ წლამდე. აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას, იგივე ქმედების ჩადენისათვის, დიდი ოდენობით და ისჯება ჯარიმით 200 ათასი რუბლიდან 500 ათასამდე, მსჯავრდებულის ხელფასის ან სხვა შემოსავლის ოდენობით 18 თვიდან სამ წლამდე პერიოდის განმავლობაში, გამასწორებელი სამუშაოებით ვადით სამ წლამდე ან თავისუფლების აღკვეთით ამავე ვადით. ზემოაღნიშნულ მუხლს გააჩნია შენიშვნა: 1) მოცემული მუხლის მიხედვით ფიზიკურ პირად - სადაზღვევო შენატანების გადამხდელად ითვლება ინდმეწარმეები და ფიზიკური პირები ვინც არ ითვლებიან ინდ. მეწარმეებად, რომლებიც ახორციელებენ გადახდებს ან შენატანებს ფიზიკური პირებისათვის და ვალდებული არიან გადაიხადონ სადაზღვევო შენატანები რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო და სამოსაკრებლო კანონმდებლობის შესაბამისად. 2) დიდ ოდენობად მიიჩნევა გადასახადის და სადაზღვევო შენატანის თანხა, რომელიც შეადგენს ზედიზედ სამი ფინანსური წლის პერიოდის განმავლობაში 2 მილიონ 700 ათას რუბლს, განსაკუთრებით დიდ ოდენობად კი მიიჩნევა – თანხა, რომელიც შეადგენს ზედიზედ სამი ფინანსური წლის განმავლობაში 13 მილიონ 500 ათას რუბლს. 3) ის, ვინც პირველად ჩაიდინა ამ მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული, თავისუფლდება სისხლისსამარ-

თლებრივი პასუხისმგებლობისაგან, თუ მთლიანად გადაიხდის, როგორც გადაუხდელ თანხას ასევე ჯარიმას გათვალისწინებულს რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსით.[803]

რუსეთის ფედერაციის სსკ-ის 199-ე მუხლი „გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება ორგანიზაციების მიერ ან სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდება", 1-ლი ნაწილით განსაზღვრავს ორგანიზაციების მიერ გადასახადის გადახდისაგან ან სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდებას საგადასახადო დეკლარაციის ან სხვა დოკუმენტების წარუდგენლობის გზით, რომელთა წარდგენა რუსეთის ფედერაციის კანონმდებლობის მიხედვით ატარებს სავალდებულო ხასიათს, ან საგადასახადო დეკლარაციაში ან სხვა დოკუმენტებში წინასწარი განზრახვით ცრუ მონაცემების შეტანის გზით, ჩადენილი დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით 100 ათას რუბლიდან 300 ათასამდე ან მსჯავრდებულის ხელფასის ოდენობის ან სხვა შემოსავლის შესაბამისად ერთი წლიდან ორ წლამდე პერიოდის განმავლობაში, გამასწორებელი სამუშაოებით ვადით ორ წლამდე განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის აკრძალვით სამ წლამდე ვადით ან ამის გარეშე, თავისუფლების შეზღუდვით ვადით ექვს თვემდე ანდა თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორ წლამდე, განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის აკრძალვით ვადით სამ წლამდე ან უამისოდ. აღნიშნული მუხლის მე-2ნაწილით სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა მძიმდება, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია: ა) წინასწარი შეთანხმებით პირთა ჯგუფის მიერ; ბ) განსაკუთრებით დიდი ოდენობით. ისჯება ჯარიმით 200 ათასი რუბლიდან 500 ათასამდე მსჯავრდებულის ხელფასის ან სხვა შემოსავლის ოდენობით ერთი წლიდან სამ წლამდე პერიოდის განმავლობაში, გამასწორებელი სამუშაოებით ვადით 5 წლამდე, განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის აკრძალვით სამ წლამდე ვადით ან უამისოდ, თავისუფლების აღკვეთით ვადით ექვს წლამდე განსაზღვრული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის აკრძალვით სამ წლამდე ვადით ან უამისოდ. ამ მუხლსაც გააჩნია შენიშვნა, რომის მიხედვითაც: 1) დიდ ოდენობად მიიჩნევა გადასახადის და სადაზღვევო შენატანის თანხა, რომელიც შეადგენს ზედიზედ სამი ფინანსური წლის პერიოდის განმავლობაში 15

---

[803] რუსეთის ფედერაციის სისხლის სამართლის კოდექსი (1996/13/06), 22-ე თავი (დანაშაულები ეკონომიკურ სფეროში), 198-ე მუხლი (ფიზიკური პირის მიერ გადასახადის გადასახადისაგან თავის არიდება ან სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდება) - http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody&nd=102041891 [30.09.2021]

მილიონ რუბლზე მეტს, განსაკუთრებით დიდ ოდენობად კი მიიჩნევა – თანხა, რომელიც შეადგენს ზედიზედ სამი ფინანსური წლის განმავლობაში 45 მილიონ რუბლს. 2) პირი, რომელმაც პირველად ჩაიდინა ამ მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული, თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან, თუ ის ან ორგანიზაცია მთლიანად გადაიხდის, როგორც გადაუხდელ თანხას ასევე ჯარიმას გათვალისწინებულს რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსით.[804]

უკრაინის 2001 წლის 1 სექტემბრის სისხლის სამართლის კოდექსის მე-7 თავის ,,დანაშაულები სამეურნეო საქმიანობის სფეროში", 212-ე მუხლის (გადასახადის გადახდისაგან და სხვა სავალდებულო გადასახადებისაგან თავის არიდება) 1-ლი ნაწილი, ადგენს პასუხისმგებლობას გადასახადების, მოსაკრებლების, სხვა სავალდებულო გადასახადების გადახდისაგან განზრახ თავის არიდებისათვის, რომლებიც შედიან დაბეგვრის სისტემაში, ჩადენილი საწარმოს, დაწესებულების ან ორგანიზაციის თანამდებობის პირის მიერ, ასევე რომელიც დაკავებულია სამეწარმეო საქმიანობით, იურიდიული პირის შექმნის გარეშე, თუ აღნიშნულ ქმედებათა ჩადენის შედეგად არ იქნა ასახული ბიუჯეტში ან სახელმწიფო მიზნობრივ ფონდებში სახსრები დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით სამი ათასიდან ხუთ ათასამდე მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმალური ოდენობით, ასევე გარკვეული თანამდებობის ან საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე. აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას, იგივე ქმედებისათვის, რომელიც ჩადენილია წინასწარი შეთანხმებით პირთა ჯგუფის მიერ, ან თუ აღნიშნულ ქმედებათა ჩადენის შედეგად არ იქნა ასახული ბიუჯეტში ან სახელმწიფო მიზნობრივ ფონდებში სახსრები დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით ხუთი ათასიდან შვიდ ათასამდე მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმალური ოდენობით, ასევე გარკვეული თანამდებობის ან საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე. 212-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს პასუხისმგებლობას, ქმედებებისათვის გათვალისწინებული მე-2 და მე-3 ნაწილებით, რომლებიც ჩადენილია გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის ადრე ნასამართლები პირის მიერ, თუ აღნიშნულ ქმედებათა ჩადენის შედეგად არ იქნა ასახული ბიუჯეტში ან

---

[804] რუსეთის ფედერაციის სისხლის სამართლის კოდექსი (1996/13/06), 22-ე თავი (დანაშაულები ეკონომიკურ სფეროში), 199-ე მუხლი (გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება ორგანიზაციების მიერ ან სადაზღვევო შენატანებისაგან თავის არიდება), - http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody&nd=102041891 [30.09.2021]

სახელმწიფო მიზნობრივ ფონდებში სახსრები განსაკუთრებით დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით თხუთმეტი ათასიდან ოცდახუთ ათასამდე მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმალური ოდენობით, ასევე გარკვეული თანამდებობის ან საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე ქონების კონფისკაციით. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილი წარმოადგენს წამახალისებელ ნორმას და შეიძლება პირი გათავისუფლდეს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან. კერძოდ, მასში ნათქვამია, პირმა, რომელმაც ჩაიდინა ქმედება გათვალისწინებული პირველი, მეორე და მესამე ნაწილებით თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან, თუ სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემამდე გადაიხდის ყველა გადასახადს, მოსაკრებელს, ასევე აანაზღაურებს სახელმწიფოსათვის მიყენებულ ზიანს სრული ოდენობით. საინტერესოა, რომ ამ მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილია - პირველი-მესამე ნაწილებით გათვალისწინებული ქმედება არ ითვლება გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდებად თუ მიღწეულია საგადასახადო კომპრომისი გადასახადის გადამხდელთან უკრაინის საგადასახადო კოდექსის XX ნაწილის 9-2 პუნქტის მიხედვით. სისხლის სამართლის კოდექსისთვის საკმაოდ უჩვეულოდ უნდა მივიჩნიოთ შემდეგი ნაწილი 6. ამ მუხლის 1 - 3 ნაწილებით გათვალისწინებული ქმედებები არ ჩაითვლება საგადასახადო სისტემაში შემავალი გადასახადების, მოსაკრებლების (სავალდებულო გადასახადების) განზრახ თავის არიდებად, თუ ასეთი ქმედებები დაკავშირებულია შეძენასთან (შეძენის წყაროების ფორმირებასთან), შექმნასთან, მიღებასთან ობიექტების გამოყენებასთან, რისთვისაც პირმა წარადგინა ერთჯერადი (სპეციალური) ნებაყოფლობითი დეკლარაცია და გადაიხადა მოსაკრებლის შეთანხმებული თანხა 9-4 პუნქტის შესაბამისად „ფიზიკური პირების აქტივების ერთჯერადი (სპეციალური) ნებაყოფლობითი განაცხადის დეკლარაცია“ უკრაინის საგადასახადო კოდექსის XX ნაწილის მიხედვით, საწყობის და დეკლარირების ობიექტების ღირებულების ფარგლებში, რომელიც აღნიშნულია ერთჯერად (სპეციალურ) ნებაყოფლობით დეკლარაციაში, როგორც ბაზა მოსაკრებლის დარიცხვისათვის ერთჯერადი (სპეციალური) ნებაყოფლობითი დეკლარაციიდან, თუ ასეთი ქმედება ჩადენილია 2021 წლის 1 იანვრამდე და დაკავშირებულია ერთჯერადი (სპეციალური) ნებაყოფლობითი დეკლარირების ობიექტების შეძენასთან (შეძენის წყაროების ფორმირებასთან), შექმნასთან, მიღებასთან, გამოყენებასთან. 212-ე მუხლს გააჩნია შენიშვნა, კერძოდ, მნიშვნელოვან ზიანად ითვლება გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა სავალდებულო გადასახადების თანხები, რომლე-

ბიც 3000-ჯერ ან მეტჯერ აღემატება მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმუმს, ხოლო დიდ ოდენობად მიიჩნევა გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა სავალდებულო გადასახადების თანხები, რომლებიც 5000-ჯერ აღემატება მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმუმს. განსაკუთრებით დიდ ოდენობად კი მიიჩნევა გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა სავალდებულო გადასახადების თანხები, რომლებიც 7000-ჯერ აღემატება მოქალაქეთა დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმუმს.[805]

ყაზახეთის სისხლის სამართლის კოდექსი ადგენს პასუხისმგებლობას, როგორც მოქალაქეების მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის ასევე ორგანიზაციებიდან, კერძოდ, სსკ-ის 244-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოქალაქის მიერ გადასახადისა და სხვა სავალდებულო გადასახადებისაგან თავის არიდება, შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობა, იმ შემთხვევაში, როდესაც დეკლარაციის წარდგენა ატარებს სავალდებულო ხასიათს, ასევე დეკლარაციაში ან სხვა დოკუმენტებში წინასწარ ცრუ მონაცემების შეტანა, რომლებიც ექვემდებარება დაბეგვრას, თუ აღნიშნულ ქმედებას შედეგად მოჰყვა გადასახადის გადაუხდელობა დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით სამი ათასი თვიური მაჩვენებლების ოდენობით, იგივე ოდენობით გამასწორებელი სამუშაოებით, საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით 800 საათამდე ოდენობით, ან სამ წლამდე თავისუფლების შეზღუდვით ან თავისუფლების აღკვეთით იგივე ვადით. სსკ-ის 221-ე მუხლს გააჩნია შენიშვნა, კერძოდ, პირი, რომელმაც ჩაიდინა ამ მუხლით გათვალისწინებული ქმედება თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან საგადასახადო დავალიანების ნებაყოფლობითი გადახდის და (ან) სხვა ვალდებულების ბიუჯეტში გადახდის, აგრეთვე ყაზახეთის რესპუბლიკის კანონმდებლობით დადგენილი ჯარიმების გადახდის შემთხვევაში.[806]

ყაზახეთის სსკ-ის 244-ე მუხლის „ორგანიზაციის მიერ ბიუჯეტში გადასახადისათვის და სხვა აუცილებელი სახელისათვის თავის არიდება", 1-ლი ნაწილის მიხედვით, გადასახადისაგან თავის არიდება სახელმწიფო ბიუ-

---

[805] უკრაინის სისხლის სამართლის კოდექსი (2001/05/04), მე-7 თავი „დანაშაულები სამეურნეო საქმიანობის სფეროში", 212-ე მუხლი (გადასახადის გადახდისაგან და სხვა სავალდებულო გადასახადებისაგან თავის არიდება) - https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14№Text – [30.09.2021]

[806] ყაზახეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (2014/03/07), მე-8 თავი (დანაშაულები ეკონომიკური საქმიანობის სფეროში), 244-ე მუხლი (მოქალაქის მიერ გადასახადისა და სხვა სავალდებულო გადასახადებისაგან თავის არიდება) - https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252&doc_id2=31575252№pos=241;-122&pos2=3638;-62 – [30.09.2021]

ჯეტში, ორგანიზაციებიდან, წლიური შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარუდგენლობის გზით, როდესაც მისი წარდგენა ატარებს სავალდებულო ხასიათს ან დეკლარაციაში ან სხვა დოკუმენტებში, დაკავშირებული გადასახადის გადახდასა და გაანგარიშებასთან, ცრუ მონაცემების შეტანა ან შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ დამახინჯებული მონაცემების შეტანა, ასევე ორგანიზაციის ფაქტიური ადგილმდებარეობის დამალვა, თუ აღნიშნულ ქმედებას შედეგად მოჰყვა გადასახადისაგან თავის არიდება დიდი ოდენობით, ისჯება ჯარიმით 2000-მდე თვიური მაჩვენებლების ოდენობით, იგივე ოდენობით გამასწორებელი სამუშაოებით, საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით 800 საათამდე ოდენობით, სამ წლამდე ვადით თავისუფლების შეზღუდვით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამ წლამდე., გარკვეული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე. მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, იგივე ქმედებისათვის ჩადენილი 1) ანგარიშფაქტურის გამოყენებით სამუშაოების ფაქტობრივი შესრულების, მომსახურების გაწევის, საქონლის ატვირთვის გარეშე. 2) წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფურად, რაც ისჯება ისჯება ჯარიმით ოთხიათასამდე თვიური მაჩვენებლების ოდენობით, იგივე ოდენობით გამასწორებელი სამუშაოებით, საზოგადოებისათვის სასარგებლო შრომით 1000 საათამდე ოდენობით, ოთხ წლამდე ვადით თავისუფლების შეზღუდვით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ოთხ წლამდე, გარკვეული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე. ამ მუხლის მესამე ნაწილი გულისხმობს პასუხისმგებლობას პირველი და მეორე ნაწილით გათვალისწინებული ქმედებისათვის ჩადენილი დანაშაულებრივი ჯგუფის მიერ ან განსაკუთრებულად დიდი ოდენობით, რაც ისჯება ჯარიმით ბიუჯეტში არშესული თანხის ორმაგი ან სამმაგი ოდენობით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ხუთიდან რვა წლამდე, გარკვეული თანამდებობის დაკავების ან გარკვეული საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ვადით სამ წლამდე.

ზემოაღნიშნულ მუხლს გააჩნია შენიშვნა, კერძოდ, პირი, რომელმაც ჩაიდინა ამ მუხლით გათვალისწინებული ქმედება (გარდა დანაშაულებრივი ჯგუფისა) თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან საგადასახადო დავალიანების ნებაყოფლობითი გადახდის და (ან) სხვა

ვალდებულების ბიუჯეტში გადახდის, აგრეთვე ყაზახეთის რესპუბლიკის კანონმდებლობით დადგენილი ჯარიმების გადახდის შემთხვევაში.[807]

უცო ქვეყნების, როგორც ევროპის, აზიის ისე ამერიკის, კანონმდებლობის მიმოხილვამ გვიჩვენა, რომ საგადასახადო სფეროში ჩადენილმა დანაშაულებებმა და სამართალდარღვევებმა ცალკეულ ქვეყნებში ვერ ჰპოვეს ურთიერთშორის მკვეთრი გამიჯვნა. ევროპის ქვეყნებსა და ამერიკის შეერთებული შტატებში გამიჯვნის საერთო კრიტერიუმი მდგომარეობს იმაში, რომ თუ სამართალდარღვევა გათვალისწინებულია სისხლის სამართლის კანონით, ეს გულისხმობს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას, ხოლო თუ პასუხისმგებლობა და შესაბამისი სანქცია გათვალისწინებულია სხვა საკანონმდებლო აქტით, ასეთ შემთხვევაში ურთიერთგამიჯვნა ხორციელდება სანქციების სიმკაცრის ურთიერთმიმართებით. მაგალითად, თუკი საგადასახადო კანონის სანქციის მინიმალური ზღვარი უფრო მსუბუქია, ვიდრე სისხლის სამართლის კანონის სანქციის მინიმალური ზღვარი, ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს არა დანაშაულს, არამედ სამართალდარღვევას.

საგადასახადო სფეროში ძირითად სასჯელებად გამოიყენება: ჯარიმა, დაპატიმრება, იძულებითი სამუშაო და თავისუფლების აღკვეთა. სანქციის სიმკაცრე დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა სახის სამართლებრივ პოლიტიკას საგადასახადო სფეროში ჩადენილ სამართალდარღვევებსა და დანაშაულებებზე ატარებს ესა თუ ის სახელმწიფო. საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობის ანალიზი შესაძლებლობას იძლევა გამოიყოს სასჯელის დადგენის ორი ძირითადი მიდგომა:

- ძალზე ლმობიერი დამოკიდებულება, ლიბერალიზაცია და დეკრიმინალიზაცია საგადასახადო დანაშაულებების მიმართ;
- მეტისმეტად მკაცრი სანქციები, მათ შორის ხანგრძლივი ვადით თავისუფლების აღკვეთის ჩათვლით. ასეთ ქვეყნებს მიეკუთვნება: აშშ, ლატვია - ხუთი წელი; ბელორუსია, ესტონეთი - შვიდი წელი; გერმანია, უკრაინა, საფრანგეთი - ათი წელი.

საგადასახადო სფეროში დამატებითი სასჯელის დაწესება დამნაშავე პირებისათვის ატარებს სპეციფიკურ ხასიათს, კერძოდ: ქონების კონფისკაცია, მოგების ჩამორთმევა, სახელმწიფო დაწესებულებებში მუშაობის აკ-

[807] ყაზახეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (2014/03/07), მე-8 თავი (დანაშაულები ეკონომიკური საქმიანობის სფეროში), 245-ე მუხლი (მოქალაქის მიერ გადასახადისა და სხვა სავალდებულო გადასახადებისაგან თავის არიდება) - https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252&doc_id2=31575252#pos=241;-122&pos2=3638;-62 – [30.09.2021]

რბალვა, საარჩევნო უფლების და სხვა სამოქალაქო უფლების შეზღუდვა. ასევე ერ-ერთ დამატებითი სასჯელის სახეს წარმოადგენს საჯაროდ გამოცხადება ამა თუ იმ სახის საგადასახადო დანაშაულის ჩადენის შესახებ (აშშ, საფრანგეთი). რაც შეეხება საგადასახადო დანაშაულებების სუბიექტებს, უმრავლესი ქვეყნის სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში სპეციალურად არ მოიხსენიება, იგულისხმება, რომ ისინი შეიძლება იყვნენ გადასახადის გადამხდელი მოქალაქეები, კომპანიის ხელმძღვანელები და მუშაკები, რომლებსაც დავალებული აქვთ საბუღალტრო აღრიცხვიანობა და ანგარიშების წარდგენა.

ცალკეული ქვეყნების სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში საგადასახადო სფეროში ჩადენილი ქმედების შემადგენლობათა ფორმულირება ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან, მაგრამ დანაშაულებები დაბეგვრის სფეროში სხვა ეკონომიკურ დანაშაულებებთან ერთად, რჩება ფინანსური სახსრების არაკანონიერი მიღების (უფრო სწორედ შეკავების) ერთ-ერთ წყაროდ. პრაქტიკულად ყველა სახელმწიფო ერთიანია სისხლისსამართლებრივი დევნის განხორციელების მისწრაფებაში, იმ პირთა მიმართ ვინც არ ასრულებს თავის მოვალეობას გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით. ასევე აუცილებელია ითქვას, რომ არა ყველა უცხოეთის სახელმწიფოს კანონმდებლობა ახდენს მკვეთრ გამიჯვნას საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესებისას. ეს განპირობებულია სასჯელის ზომის განსაზღვრისადმი პრინციპული მიდგომით: მოქალაქეს, რომელსაც გააჩნია საკუთრება ეკისრება ქონებრივი პასუხისმგებლობა, ხოლო ვისაც საკუთრება არ გააჩნია – პასუხისმგებლობა მისთვის დგება თავისუფლების აღკვეთის სახით.

სხვადასხვა სახელმწიფოთა თეორიული კვლევებისა და კანონმდებლობის შესწავლა აღნიშნულ სფეროში, იძლევა ეროვნული ცოდნის გამდიდრების შესაძლებლობას საინტერესო უცხოური გამოცდილებით, ხოლო ცალკეული იურიდიული კონსტრუქციები შეიძლება გამოყენებული და ადაპტირებული იქნეს ეროვნული სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში.

10.2. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება, საზღვარგარეთიდან რაც შეიძლება მეტი

ინვესტიციების მოზიდვა, მეწარმეებისათვის ხელსაყრელი და კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნა, რაც ბუნებრივია, პროდუქციის ზრდაზე, ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე სასიკეთოდ აისახება. ამიტომაც, დღის წესრიგში დგას არამარტო საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესება, არამედ ამ მიმართულებით სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის დახვეწა, მათი ლიბერალიზაცია და მათში პასუხისმგებლობასთან ერთად უმეტესად წამახალისებელი ნორმების გათვალისწინება. სახელმწიფო მნიშნელოვანი ინტერესების უზრუნველსაყოფად ადგენს კონკრეტულ საკანონმდებლო ჩარჩოებს, რომლის მიხედვითაც ფუნქციონირებს ქვეყნის ეკონომიკური სივრცე.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოში ეკონომიკური და პოლიტიკური პროცესების ცვლილებასთან ერთად საგადასახადო სისტემაც ვითარდებოდა, სახეს იცვლიდა. ქართული საგადასახადო სისტემის ნიშნები ჯერ კიდევ ფეოდალურ საქართველოში გაჩნდა, დღეს კი ჩვენ უკვე საკმაოდ დახვეწილ საგადასახადო კანონმდებლობას ვხვდებით, რომელსაც ყველა ის ძირითადი ნიშან-თვისება ახასიათებს, რაც ქვეყნის სასიცოცხლო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისთვისაა აუცილებელი.[808]

სანამ უშუალოდ განსახილველ პრობლემას შევეხებით, მანამდე, ალბად, ურიგო არ იქნება, თუ მოკლედ მიმოვიხილავთ ძველ ქართულ საგადასახადო სისტემას და ზოგადად მაინც გავეცნობით ქართული საგადასახადო კანონმდებლობის ფესვებს.

ფეოდალური საქართველოს საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთი მთავარი ელემენტი იძულებითი ღონისძიებების გამოყენება იყო. მეურნეობის ნატურალური ხასიათი და ფულადი მეურნეობის განუვითარებლობა იმით იყო გამოწვეული, რომ ძირითადი მწარმოებელი ძალა გლეხები გადასახადებს ნატურით იხდიდნენ, იმისდა მიხედვით, თუ რისი წარმოება შეეძლოთ, ხოლო ფულადი გადასახადი ძალზე უმნიშვნელო იყო. იმდროისათვის დამახასიათებელია გადასახადების თვითნებურად გაწერა, რასაც დიდი არეულობა შეჰქონდა სახელმწიფოს მართვა-გამგეობის საქმეში, ამას თან სდევდა ფეოდალებზე თავდასხმა, გლეხების ადგილებიდან აყრა და საქართველოს სხვადასხვა რეგიონებში მიგრაცია.[809]

---

[808] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 95

[809] იქვე: გვ. 94

ჯერ კიდევ XVIII საუკუნის პირველ ნახევარში ვახტანგ VI-ის მეფობის დროს სამეფო კარმა მიიღო სამართლებრივი აქტი „დასტურლამალი". ამ აქტის საფუძველზე მაშინდელი ქართული სამართლებრივი აზროვნება და სამართლებრივი პრაქტიკა მკვეთრად გამოკეთდა და არეგულირებდა სახელმწიფო მმართველობის სფეროში აღმოცენებულ ურთიერთობებს, მათ შორის, საგადასახდო ურთიერთობებსაც. საქმე ისაა, რომ ამ აქტით შესაძლებელი გახდა გლეხთა გადასახადების ერთიან სისტემაში მოყვანა. ამ აქტის მნიშვნელობას ხაზს უსვამს ის, რომ მას გარკვეული კონსტიტუციური დანიშნულება ჰქონდა, რამდენადაც საზოგადოებრივი წეს-წყობილების სფეროში აღმოცენებულ ფართო ხასიათის ურთიერთობებს არეგულირებდა.[810] „დასტურლამალის", როგორც საჯარო სამართლებრივი აქტის, მნიშვნელობაზე ივანე ჯავახიშვილი აღნიშნავდა, „დასტურლამალის შექმნით ვახტანგ VI სახელმწიფო სამართალს მტკიცე საფუძველი დაუდო: ამიერთაგან სახელმწიფო მართვა-გამგეობის გარკვეული წესი იყო დამყარებული და მისი რყვა და დარღვევა ასე იოლი აღარ იქნებოდა".[811]

„დასტურლამალის" მიხედვით სამეფო მამულებში გადასახადებს გლეხებისგან მოურავი, ნაცვალი და მამასახლისი იღებდნენ, ხოლო იმავე გადასახადებს სხვა საფეოდალოებში – ფეოდალები და მისი მოხელეები, ხოლო მეფე გადასახადს ფეოდალებისგან იღებდა,[812] ამასთანავე იკრძალებოდა ფეოდალების მიერ თვითნებურად გადასახადების დაწესება. ნიშანდობლივია ის გარემოებაც, რომ „დასტულამალში" დაწვრილებითაა ჩამოთვლილი გადასახადები და მისი სახელები, მაგრამ იმაზე, თუ გლეხი მასზე დაკისრებულ გადასახადს არ გადაიხადა, რა სასჯელი დაეკისრებოდა, არაფერია ნათქვამი.

მაგრამ თუ გავითვალისწინებთ იმ პერიოდის ყმა-გლეხთა კაბალურ მდგომარეობას და კანონმდებლობის მოთხოვნებს, რომ ბატონის ნებართვის გარეშე ყმას არ შეეძლო რაიმეს გაყიდვა, ბატონის ნებართვის გარეშე გლეხს არ შეეძლო თავდებად დადგომა („დასტურლამალი", მუხლი 260) და ა.შ., ადვილი წარმოსადგენია, იმ დროს გადასახადების გადახდის რა იძულებითი ღონისძიებები შეიძლებოდა გამოყენებულიყო. ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნიდან ირკვევა, რომ კანონმდებელმა კარგად იცოდა გლეხების განწყობა,

---

[810] რუხაძე ზ., საქართველოს კონსტიტუციური სამართალი, ბათუმი, 1999, გვ. 21

[811] ჯავახიშვილი ივ., ქართველი ერის ისტორია, ტომი VII, თბილისი, 1992, გვ. 66.

[812] სურგულაძე ივ., ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფო და სამართლის ისტორიიდან, თბილისი, 1963, გვ. 168-169

თუ ყმამ შეიტყო, რომ „ბატონს ჩემს მოვრჩებიო" ბევრი ავი იქნება" (მუხლი 259). კანონმდებლის აზრით გლეხები ისე უნდა იყვნენ დაშინებულნი, თავზარდაცემულნი, რომ არც კი შეეძლოთ იმაზე ფიქრი, იმის წარმოდგენა, რომ ბატონებს თავიდან მოიცილებდნენ, თორემ ძნელი იქნება მათი დამორჩილება.[813]

ამასთანავე, ქართული სამართლის წყაროებში მოიპოვება არაერთი შემთხვევა, როდესაც მეფე ცალკეულ სოფლებს ათავისუფლებდა ცალკეული სახის გადასახადებისგან. მაგ. ერეკლე I-ის 1682 წლის ერთ-ერთი სიგელის მიხედვით მანგლისის ეკლესიის გლეხები გათავისუფლდნენ ღალის, კოდისპურისა და სხვა გადასახადებისგან; როსტომ მეფე 1658 წლის თავის ერთ-ერთი წყალობის სიგელით ათავისუფლებს სოფელ დარბაზის გლეხებს ღალის, კოდისპურისა და სხვა გადასახადებისგან და ა.შ., რაც ალბად იმდროინდელი ხელისუფლების მხრიდან მოსახლეობისადმი ჰუმანურ დამოკიდებულებად უნდა მივიჩნიოთ.[814]

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

გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის რუსეთში დაწესებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, კერძოდ, „სახელმწიფოს შემოსავლის წინააღმდეგ მიმართულ დანაშაულობებსა და გადაცდომების" დებულების მე-7 განყოფილება ითვალისწინებდა სხვადასხვა დროს განსხვავებულ სანქციებს ჯარიმიდან დაწყებული საკატორღო სამუშაოებამდე.[815]

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

პასუხისმგებლობის ცნება უკავშირდება სოციალური ცხოვრების ძალიან ბევრ სფეროს და, შესაბამისად, სხვადასხვაგვარი განმარტება შეიძლება

---

[813] იქვე: გვ. 170

[814] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებათა დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 96

[815] Ташкинина А. В., Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов в дореволюционной Россий, журнал Законность, 2005, №8, 55

ჰქონდეს. ზოგადად, პასუხისმგებლობა არის გარკვეული შედეგები, რაც დგება პირისთვის მის მიერ დადგენილი მოთხოვნების ან/და წესების დარღვევის შემთხვევაში. პასუხისმგებლობას ასევე განმარტავენ როგორც ვალდებულებას, აუცილებლობას, პირმა პასუხი აგოს თავისი ქმედებისათვის, ქცევისათვის, ანუ აგოს პასუხი მათზე.[816] იურიდიული პასუხისმგებლობა უკავშირდება სამართლის მიზანს -სოციალური წესრიგის დაცვას. ამ მიზნის მიღწევა კი სახელმწიფო იძულების ინსტიტუტების გარეშე შეუძლებელია. ასეთი იძულების ერთ-ერთ ძირითად ბერკეტს წარმოადგენს განსაზღვრული ქმედებების ჩადენისათვის პასუხისმგებლობის ზომების დაწესება. იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეები შესაძლებელია დაჯგუფდეს კერძო და საჯარო-სამართლებრივ პასუხისმგებლობად.[817] ქართულ სამართლებრივ დოქტრინაში ტრადიციულად გამოყოფენ იურიდიული პასუხისმგებლობის შემდეგ ძირითად სახეებს: (1) სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, (2) ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა, (3) სამოქალაქო-სამართლებრივი და (4) დისციპლინური პასუხისმგებლობა.[818]

სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი არის დანაშაული, კერძოდ, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება (საქართველოს სსკ (1999/22/07) მე-7 მუხლის 1 ნაწილი). აქედან გამომდინარე, ვლინდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ძირითადი თავისებურება/პრინციპი - იგი პირს ეკისრება მხოლოდ დანაშაულებრივი ქმედებისათვის, რომელიც გათვალისწინებულია სისხლის სამართლის კოდექსით.

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

საგადასახადო დანაშაული, როგორც მოვლენა, არ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოსათვის პრინციპულ სიახლედ. თანამედროვე საგადასახა-

---

[816] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009, გვ. 288.

[817] გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით სამართლებრივი ანალიზი), სადისერტაციო ნაშრომი - თსუ. თბილისი, 2012, გვ. 24.

[818] როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009, გვ. 289

დო დანაშაულის არსებობა, უპირველესად განისაზღვრება საქართველოში ეკონომიკური ცხოვრების წესის შეცვლით, რომლის თავისებურება საბაზრო ურთიერთობებია. 90-იან წლებში მოხდა ძირეული ცვლილებები პოლიტიკასა და ქვეყნის სოციალურ მოწყობაში. [819]

დღეის მდგომარეობით სახელმწიფო ებრძვის გადასახადის თავიდან არიდებას სხვადასხვა ბერკეტების საშუალებით. ცალკეულ სისხლისსამართლებრივ დანაშაულებადაა მიჩნეული ფალსიფიკაცია (სსკ-197-ე მუხლი), უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა (სსკ-192-ე მუხლი), ცრუ მეწარმეობა (სსკ-193-ე მუხლი) და მთელი რიგი სხვა ქმედებები, რომლებიც განსაზღვრულია სისხლის სამართლის კოდექსით. საქართველოს სისხლის სამართის კოდექსის 218-ე მუხლში გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა გადასახადისაგან თავის არიდებასთან დაკავშირებით. ზემოხსენებული დანაშაულისა და ქმედების შემადგენლობა ბლანკეტურია, ამიტომაც გადასახადის სახეების, გადასახადის გადამხდელებისა და გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების დასადგენად უნდა ვიხელმძღვანელოთ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით.

საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის თანახმად, „გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება“ (1 ნაწილი); ხოლო „საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც ამ კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება“ (2 ნაწილი); „ამ კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან“ (3 ნაწილი).[820] საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მიხედვით კი: „საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი.“ (1 ნაწილი); „პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახა-

---

[819] გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2012, გვ.9

[820] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 20
https://www.matsne.gov.ge/ ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

დის გადახდას." (2 ნაწილი); „საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა." (3 ნაწილი).[821]

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების დარღვევის/შეუსრულებლობის შემთხვევაში, როდესაც პირი თავს არიდებს გადასახადის გადახდას შესაბამისი პირობების არსებობისას შეიძლება დადგეს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხი.

საქართველოს მოქმედი სისხლის სამართლის კოდექსით გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია 218-ე მუხლით.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი (გადასახადისათვის თავის არიდება) დღეს წარმოდგენილია შემდეგი სახით: „1. დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება; – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით სამიდან ხუთ წლამდე. 2. იგივე ქმედება, ჩადენილი: ა) არაერთგზის; ბ) განსაკუთრებით დიდი ოდენობით; გ) წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ; – ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით ხუთიდან რვა წლამდე. 3. ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისება გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით; – ისჯება ჯარიმით ან თავისუფლების აღკვეთით ვადით ორიდან სამ წლამდე.

პირველი საყურადღებო, რაც მუხლის მოცემულ რედაქციაშია, მისი ბლანკეტური ხასიათია. შესაბამისად, იმისათვის, რომ გავარკვიოთ რა არის გადასახადი, მისი ცნება, ვინ არის გადასახადის გადამხდელი, გადასახადის როგორი სახეები არსებობს, ასევე დასაბეგრი ობიექტების დასადგენად და სხვა, აუცილებელია მივმართოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსს. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი ადგენს გადასახადის ცნებას და სახეებს. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გადასახადი არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტული და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. გადასახადების ორი სახე არსებობს - საერთო-სახელმწიფოებრივი (ეს გადასახადი სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე) და ადგილობრივი გადასახადი (ეს გადასახადი სავალდებულოა შესაბამისი მუნიციპალიტეტის ადმინისტრაციულ საზღვრებში). საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთ-

[821] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 53 https://www.matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [29.09.2021]

ვნება: საშემოსავლო გადასახადი; მოგების გადასახადი; დამატებითი ღირებულების გადასახადი (დღგ); აქციზი; იმპორტის გადასახადი. ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.[822]

გადასახადისაგან თავის არიდება (სსკ 218-ე მუხლი) მოთავსებულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 28-ე თავში, დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში, შესაბამისად ამ დანაშაულებრივი ქმედების ხელყოფის (უშუალო) ობიექტია სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები. გადასახადი ცენტრალური და ადგილობრივი ბიუჯეტის შევსების ძირითადი წყაროა. ამიტომაც გადასახადისაგან თავის არიდება ქმნის მნიშვნელოვან საფრთხეს სახელმწიფო ორგანოთა გამართული ეკონომიკური/ფინანსური საქმიანობისათვის. შეუსრულებელი საბიუჯეტო ვალდებულება, გარდა იმისა რომ აყენებს ზიანს სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესების სფეროს, საბოლოოდ მაინც აისახება მოქალაქეთა ინტერესების დარღვევაში.

ობიექტურად დანაშაული ხორციელდება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებაში დიდი ოდენობით. შესაბამისად სახეზეა უმოქმედობით ჩადენილი დანაშაული, წმინდა უმოქმედობის სახით, მაგალითად მაშინ, როდესაც ფიზიკური პირის მიერ არ ხდება შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარდგენა ან შერეული უმოქმედობით, მაგალითად მაშინ, როდესაც ხორციელდება ფიზიკური პირის მიერ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციაში ან იურიდიული პირის საბუღალტრო ან სხვა შესაბამის დოკუმენტებში მონაცემების გაყალბება ან დასაბეგრი ობიექტების დამალვა და სხვა მრავალი (მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის ცნება მოცემულია საგადასახადო კოდექსის 67-ე მუხლში, რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის მე-80-ე მუხლით, ხოლო, მოგების გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი და არარეზიდენტი საწარმოს დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლით). მნიშვნელოვანი არის ის, რომ გადასახადი გადახდილი უნდა იქნეს არამარტო საგადასახადო განაკვეთის ოდენობით (მაგალითად, სკ 81-ე მუხლი განსაზღვრავს ფიზიკური პირის გადასახადის განაკვეთს, სკ 98-ე მუხლი ადგენს მოგების გადასახადის განაკვეთს, არამედ კანონით განსაზღვრული ვადების დაცვით. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 62-ე მუხლი, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადახდის ვადას.

---

[822] იქვე: მუხლი 6

გადასახადისათვის თავის არიდების ხერხს, რაც თავის მხრივ მრავალგვარი შეიძლება იყოს, ანუ უშუალოდ რა ფორმით განხორციელდა ეს დანაშაულებრივი ქმედება კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არ აქვს. თანამედროვე მეცნიერები გადასახადის გადაუხდელობისა და ბიუჯეტში შესატანი თანხის შემცირების ორ ძირითად შემთხვევაზე საუბრობენ: 1) გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება (Tax Evasion) - გადასახადების გადაუხდელობა კანონის დარღვევის გზით და (2) გადასახადებისაგან თავის არიდება (Tax Avoidance) – საგადასახადო ვალდებულებების მინიმიზაცია კანონის ფარგლებში.[823] მეორე შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიერ არ ხდება მართლსაწინააღმდეგო ქმედებების ჩადენა, არამედ პირი სარგებლობს კანონით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათებით ან/და კანონმდებლობის „თეთრი ლაქებით" და ამგვარი გზით იმცირებს საგადასახადო ტვირთს. [824] გამორიცხულია პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მის მიერ კანონიერი გზით გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევაში (ე.წ. „Tax Avoidance"). მეცნიერები თანხმდებიან, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდების ზემოაღნიშნულ საშუალებებს შორის სხვაობა პირობითია და შინაარსობრივად, საქმე გვაქვს ერთსა და იმავე მოვლენასთან.[825]

კანონის პირდაპირი მოთხოვნაა (სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის აუცილებელი პირობაა) გადასახადისათვის თავის არიდება დიდი ოდენობით. სსკ-218-ე მუხლის შენიშვნის თანახმად დიდ ოდენობად ითვლება გადასახდელი გადასახადის თანხა რომელიც აღემატება ასი ათას ლარს. სისხლის სამართლის კოდექსში ასახული ეს დებულება ეფუძნება საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-4 ნაწილს სადაც დადგენილია, რომ: „პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება მიიჩნევა გადასახადისგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით."[826]

გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ქმედება ჩადენილია გან-

---

[823] Whitehouse Ch., Stuart-Buttle E., Revenue Law – principles and practice, 1985, p. 623.

[824] გვარამაძე, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა, ჟურნალი „ადმინისტრაციული სამართალი", No1/2013, გვ. 9

[825] Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal, Volume LXII, No4, December 2009, p. 727-728.

[826] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 275, ნაწილი 4 https://www.matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=175 [30.09.2021]

ზრახ. ეს გულისხმობს იმას, რომ პირი შეგნებულად არიდებს თავს გადასახადის გადახდას ეს არის მისი მიზანი, რომლითაც თავისთავად ის აყენებს ზიანს ქვეყნის საფინანსო სისტემას. საგამოძიებო და სასამართლო პრაქტიკის ანალიზის შედეგად ირკვევა, რომ ამ დანაშაულთა უმრავლესობა ჩადენილია ანგარების მოტივით და დამნაშავე ესწრაფის, რაც შეიძლება მეტი უკანონო გამორჩენის მიღებას, თუმცა სავსებით შესაძლებელია სხვა რაიმე მოტივის არსებობაც. გადასახადისაგან თავის არიდების მოტივი კვალიფიკაციაზე გავლენას არ ახდენს.

ამ დანაშაულის ამსრულებელი შეიძლება იყოს მხოლოდ სპეციალური სუბიექტი - გადასახადის გადამხდელი. როგორც ზემოთ უკვე ვახსენეთ საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ის შეიძლება იყოს საქართველოს მოქალაქე, მოქალაქეობის არ მქონე პირი, უცხოელი მოქალაქე, ინდივიდუალური მეწარმე, იურიდიული პირის ხელმძღვანელი ანუ პირი, რომელსაც გააჩნია ვალდებულება გადაიხადოს გადასახადი. როდესაც ჩვენ ვსაუბრობთ იურიდიული პირის ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობაზე გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის აქ უნდა ვიგულისხმოთ პირები, რომლებიც უშუალოდ ხელმძღვანელობენ იურიდიულ პირს (მაგალითად, დირექტორი), ასევე პირები, რომლებსაც ამ ორგანიზაციაში/საწარმოში გააჩნიათ ისეთი თანამდებობა, რაც დაკავშირებულია წარსადგენ საგადასახადო/საანგარიშგებო დოკუმენტაციასთან (მაგალითად, მთავარი ბუღალტერი ან სხვა ნებისმიერო თანამდებობრივად დაკავშირებული პირი).

ამავე დროს, რამდენადაც საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელთან გაიგივებულია საგადასახადო აგენტი, ამ დანაშაულის სუბიექტად გვევლინება საგადასახადო აგენტი ფიზიკური პირიც - ანუ პირი, რომელმაც საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.

საინტერესოა, რომ განსხვავებით სხვა ბევრი ქვეყნის კანონმდებლობისაგან საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში არ არის გათვალისწინებული იურიდიული პირის პასუხისმგებლობა გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის, რაც არასწორად მიგვაჩნია.

დანაშაულის ბუნებიდან გამომდინარე დანაშაულის თანამონაწილენი შეიძლება იყვნენ სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის მოხელეები, რომ-

ლებიც განზრახ ხელს უწყობენ გადასახადის თავის არიდებას, ასეთ შემთხვევაში მათი ქმედება დაკვალიფიცირდება დანაშაულის ერთობლიობით სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის და სამოხელეო დანაშაულის კონკრეტული მუხლით.

საქართველოს სსკ 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილით პასუხისმგებლობის მაკვალიფიცირებელ გარემოებებს წამოადგენს ამ ქმედების ჩადენა არაერთგზის; განსაკუთრებით დიდი ოდენობით; წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ.[827]

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-15 მუხლის თანახმად არაერთგზისი დანაშაული ნიშნავს წინათ ნასამართლევი პირის მიერ ამ კოდექსის იმავე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენას. ამ კოდექსის სხვადასხვა მუხლით გათვალისწინებული ორი ან მეტი დანაშაული მხოლოდ მაშინ ჩაითვლება არაერთგზის დანაშაულად, თუ ამის შესახებ მითითებულია ამ კოდექსის შესაბამის მუხლში. დანაშაული არაერთგზის ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ კანონით დადგენილი წესით პირი წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის გათავისუფლებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან ანდა თუ მას წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის ნასამართლობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული ჰქონდა. ეს იმას ნიშნავს, რომ გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის ნასამართლევმა პირმა თუ ხელმეორედ ჩაიდინა იგივე დანაშაულებრივი ქმედება (ისევ აარიდა თავი გადასახადის გადახდას) და ის წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის გათავისუფლებული არ იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან ანდა თუ მას წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის ნასამართლობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული არ ჰქონდა, მისი ქმედება ჩაითვლება არაერთგზისად. [828]

საქართველოს სსკ 218-ე მუხლის შენიშვნის თანახმად განსაკუთრებით დიდ ოდენობად გადასახადისათვის თავის არიდებად ითვლება შემთხვევები, როდესაც გადასახდელი თანხა აღემატება ასორმოცდაათი ათას ლარს. შესაბამისად გადასახადისათვის თავის არიდება ამ დადგენილ თანხის ოდენობაზე მეტად, იწვევს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას სსკ 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ბ პუნქტით.

---

[827] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, მუხლი 218, ნაწილი 2 https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [30.09.2021]

[828] სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი I, მეხუთე გამოცემა, ავტორთა კოლექტივი, . თბილისი, 2016, გვ. 571

თუ გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით რამოდენიმე პირი წინასწარ შეკავშირდა, როგორც ეს სსკ 27-ე მუხლის მეორე ნაწილითაა გათვალისწინებული, მაშინ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დადგება სსკ 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გ პუნქტით.

საქართველოს სსკ 218-ე მუხლის მე- 3 ნაწილი ადგენს პასუხისმგებლობას ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისებისათვის გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით. არის შემთხვევები, როდესაც პირი ისისათვის, რომ შეამციროს ან საერთოდ თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას სხვა პირზე რაიმე ფორმით გაასხვისებს ქონებას.

თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს ბიუჯეტის დავალიანება და სავარაუდოდ შემოსავლების სამსახური მისი ქონებიდან განახორციელებს ამოღებას, შესაძლებელია მან ეს ქონება გაასხვისოს, რათა თავი აარიდოს გადასახადის გადახდას. გადასახადისათვის თავის არიდების მიზნით არ არის გამორიცხული ქონების ან მისი ნაწილის გასხვისება ცრუმაგიერ პირზე. არცთუ იშვიათია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელმა მოსალოდნელი გადახდისუუნარობის მომენტისათვის გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის გაასხვისოს ქონება. აქ მხედველობაშია ის შემთხვევა, როცა გადამხდელი ჯერ არაა გადახდისუუნარო და სწორად იმიტომ ასხვისებს ქონებას ან ნაწილს, რომ გადახდისუუნარო გახდეს და შეუძლებელი გახდეს მისგან დავალიანების ამოღება.[829]

საქართველოს სსკ 218-ე მუხლის შენიშვნაში აღნიშნულია, რომ 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.

საინტერესოა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი (გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირი) ორიენტირებულია ზუსტად ისეთ შემთხვევებზე, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ცდილობს გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირი გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებისათვის, როგორც ეს სსკ 2018 მუხლის მე-3 ნაწილის შემადგენლობითაა გათვალისწინებული. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მიხედვით პირი გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად მიიჩნევა, თუ ეს პირი მოსალოდნელი

[829] იქვე: გვ. 572

ან არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით გამოიყენება; საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მნიშვნელოვანია, რომ პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარება ხდება სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე. ჩვენი აზრით საგადასახადო კოდექსის ამ მუხლს მნიშვნელოვანი პრევენციული ხასიათი გააჩნია, როგორც საგადასახადო ასევე სისხლისსამართლებრივი კუთხით, რადგან კანონმდებლობიდან გამომდინარე ცრუმაგიერი პირის გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით გამოყენების მიუხედავად ამ ცრუმაგიერი პირისგან მაინც შესაძლებელია საგადასახადო დავალიანების კანონის შესაბამისად გადახდევინება.

საყურადღებოდ მიგვაჩნია საქართველოს სსკ 359-ე მუხლის (ომიანობის დროს ბეგრის შესრულებისათვის ან გადასახადის გადახდისათვის თავის არიდება) და სსკ 218-ე მუხლის (გადასახადისათვის თავის არიდების) ურთიერთმიმართების საკითხი. ჩვენ რა თქმა უნდა ვგულისხმობთ სსკ 359-ე მუხლის მხოლოდ იმ ნაწილს, სადაც საუბარია გადასახადისათვის თავის არიდებაზე, რადგან გადასახადისათვის თავის არიდებაში ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე იგულისხმება, როგორც ომამდე დადგენილი გადასახადისათვის, ასევე ომიანობის დროს დაწესებული გადასახადისათვის თავის არიდება.[830] ორივე მუხლს, როგორც სსკ 359-ეს ასევე 218-ეს ჰყავს ერთი და იგივე სპეციალური სუბიექტი გადასახადის გადამხდელი. ორივე შემთხვევაში ობიექტური მხარე გამოიხატება გადასახადისათვის თავის არიდებაში (სსკ 218-ე მუხლის შემთხვევაში ეს უნდა იყოს ასი ათას ლარზე მეტი ოდენობა, რაც პასუხისმგებლობის დამაფუძნებელი აუცილებელი მოთხოვნაა. სსკ 359-ე მუხლის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დამაფუძნებელი გარემოებაა ოფიციალურად გამოცხადებული ომიანობის დრო ანუ ეს მუხლი გამოიყენება მხოლოდ ამ შემთხვევაში). დანაშაული ორივე შემთხვევაში განზრახი უნდა იყოს. სსკ 359-ე მუხლის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ითვალისწინებს, რომ გადასახადისაგან თავის არიდებით ის საქართველოს სამხედრო ძალების ბრძოლისუნარიანობას აყენებს ზიანს, სურს ეს ან ითვალის-

---

[830] სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი II, მეხუთე გამოცემა, ავტორთა კოლექტივი, თბილისი, 2017, გვ. 434

წინებს ასეთი შედეგის დადგომის გარდუვალობას, 218-ე მუხლის შემთხვევაში კი პირი გადასახადის თავის არიდებისას შეგნებულად ზიანს აყენებს საქართველოს საფინანსო სისტემას. ზუსტად ამით არის განპირობებული ამ ორი მუხლის სისხლისსამართლებრივი დაცვის ობიექტის სხვაობაც. სსკ 359-ე მუხლის შემთხვევაში ეს არის ომიანობის დროს აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ საქართველოს სამხედრო ძალების მატერიალური და ტექნიკური უზრუნველყოფის ინტერესები (შესაბამისად ეს მუხლი ხელყოფის ობიექტის მიხედვით მოთავსებულია სსკ მე-40 თავში დანაშაული მმართველობის წესის წინააღმდეგ), ხოლო სსკ 218-ე მუხლის უშუალო ობიექტია სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები, რაც განაპირობებს მის ადგილს სსკ 28-ე თავში დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში.

ყურადღება გვინდა მივაქციოთ, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო კანონმდებლობაში გათვალისწინებულია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, კერძოდ, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; ქონებაზე ყადაღის დადება; ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება, რომელთაც სახელმწიფო იყენებს გადასახადის გადამხდელის მიმართ, მიუხედავად იმისა, დადგა თუ არა მასთან დაკავშირებით სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.

ამ შემთხვევაში კანონმდებლობა და შემდგომში მის საფუძველზე ჩამოყალიბებული პრაქტიკა, უხეშად არღვევს გადასახადის გადამხდელის (ფიზიკური პირის, ინდივიდუალური მეწარმის) უფლებებს, რადგან თუ პირმა დადგენილ ვადაში და დადგენილი ოდენობით არ გადაიხადა გადასახადი, რის გამოც მას დაეკისრა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მართალია, თავისუფლდება საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან, მაგრამ არა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფისაგან, შესაგამისად საბოლოოდ პირი იხდის დაკისრებულ სისხლისსამართლებრივ სასჯელს და სახელმწიფო მისგან გადასახადის თანხასაც იღებს, რაც უსამართლოდ მიგვაჩნია.[81]

---

[81] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი: გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 101-102.

10.3. გადასახადისათვის თავის არიდების საგამოძიებო, ტაქტიკური და პროცესუალური თავისებურებები

თანამედროვე მსოფლიოში გადასახადი სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ძირითადი წყაროა. ვერც ერთი სახელმწიფო ვერ იარსებებს თავისი ფინანსური რესურსების გარეშე. ამასთან, კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია პასუხისმგებლობის ზომით.

საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს კანონით გათვალისწინებული გადასახადების გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე კანონმდებლობის დარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას. აქედან გამომდინარე, საგადსახადო სისტემის რეგლამენტირება ქვეყნის ეკონომიკის შემდგომი სტაბილური განვითარების აუცილებელი წინაპირობაა, ვინაიდან თვით სახელმწიფოს არსებობა განუყოფლადაა დაკავშირებული გადასახადებთან.

საგადასახადო სისტემამ არ შეიძლება იარსებოს პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის გარეშე. კანონით დაწესებული გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობით.

საგადასახადო კანონმდებლობა თავის თავში მოიცავს ადმინისტრაციული, სამოქალაქო, სისხლის სამართლის ელემენტებსაც. იგი გარკვეულწილად კომპლექსური დარგია, რომელსაც ძალზე ფაქიზი მიდგომა და რეგულირება სჭირდება.

აქედან გამომდინარე, საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფა, მსოფლიო სავაჭრო-სატრანზიტო სისტემაში საქართველოს ჩართვა მძლავრი საფინანსო ინსტიტუტების შექმნის კიდევ ერთი სასიკეთო სვლა იქნება, რომლებიც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას, რაც თავის მხრივ, ქვეყნის ეკონომიკური ამაღლების მყარი გარანტი იქნება. [832]

საგადასახადო სფეროში ჩადენილ დანაშაულებრივ ქმედებას ინდივიდუალური, სპეციფიკური ნიშნები ახასიათებს, რომლებიც საგრძნობლად განასხვავებს მას სისხლის სამართლის კანონმდებლობით გათვალისწინებული

---

[832] ხარაზი ი., საქართველოს უზენაეს სასამართლოსა და საქართველოს მოსამართლეთა ასოციაციის იურიდიული ჟურნალი „მართლმსაჯულება და კანონი", №2/11, თბილისი, 2015, გვ. 145

სხვა ქმედებებისაგან, ვინაიდან, დანაშაულის ეს სახე სათავეს იღებს საგადასახადო სამართალდარღვევისაგან. ქმედება, რომელზეც პასუხისმგებლობა დაწესებულია საგადასახადო კოდექსით, მხოლოდ გარკვეული მახასიათებლების შეძენის შემდეგ გადადის სისხლის სამართლის რეგულირების სფეროში და ხდება გამოძიების საგანი. მაგალითად, გადასახადებისათვის თავის არიდების შემთხვევაში აუცილებელია საქმე გვქონდეს დიდ ოდენობასთან, რათა მიეცეს ქმედებას დანაშაულის კვალიფიკაცია (დიდი და განსაკუთრებით დიდი ოდენობის დეფინიცია, როგორც შესაბამის თავში ვახსენეთ დაკონკრეტებულია სსკ 218-ე მუხლის შენიშვნაში).

დადგენილია, რომ ყოველი კონკრეტული დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენა და მისი კვალის დაფარვისათვის გამოყენებული ხერხები და მეთოდები, მთელი თავისი მარტივი და რთული მექანიზმები, გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება. აქედან გამომდინარე, მისი გამოძიება და გახსნა ინდივიდუალურია. მიუხედავად დანაშაულის ინდივიდუალურობისა, მაინც არსებობს მთელი რიგი საერთო ნიშნები, რომლებიც დამახასიათებელია ნებისმიერი დანაშაულებრივი ქმედების გამოძიებისათვის, ამ თვალსაზრისით, ატარებს ზოგად ხასიათს ცალკეული სახის დანაშაულებრივი ქმედების გამოძიებასთან მიმართებაში. ყოველი კონკრეტული დანაშაულის (მათ შორის ერთგვაროვანი დანაშაულის) გამოძიება იწყება არა ერთი და იმავე სახის საგამოძიებო მოქმედებების ჩატარებით, არამედ მათი შერჩევა და თანმიმდევრობა უნდა მოხდეს პირველად მონაცემების საფუძველზე. [833]

აქედან გამომდინარე, საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედების გამოძიების პირველ ეტაპზე უნდა მოხდეს მაკონტროლებელი ორგანოებიდან მოწოდებული მასალების შემოწმება იმის დასადგენად, შეიცავს თუ არა დანაშაულის ნიშნებს და სისხლის სამართლის კოდექსის კონკრეტულად რომელი მუხლით უნდა მოხდეს ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაცია.

გამოძიების დაწყების პირველი ეტაპი ასევე მოიცავს მომხდარი დანაშაულის ან ასეთის მზადების შესახებ მიღებული ცნობების, გამოვლენილი დანაშაულის ნიშნების შემოწმების და შეფასების ღონისძიებათა მთელ კომპლექსს, მათ შორის საგამოძიებო გეგმის შედგენას, რომელშიც საუბარია საერთო და კერძო ვერსიაზე, დასახულია მათი გადამოწმების გზები, რადგან

[833] ფაფიაშვილი შ., კრიმინალისტიკა, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, თბილისი, 2013, გვ. 310

თავისთავად გამოსაძიებელ საქმეზე წამოყენებული ვერსიები გამოძიების დაგეგმვის საფუძველია. საგამოძიებო გეგმა სასურველია შედგეს კრიმინალისტიკურ ტაქტიკაში შემუშავებული ფორმით. [834]

გამოძიების ამ ეტაპს კვლავინდებურად შეიძლება ვუწოდოთ მომხდარი დანაშაულებრივი ფაქტების ან ასეთის მზადების შესახებ მიღებული მასალების შემოწმების ორგანიზაცია, რომლის სწორად წარმართვაზე ბევრადაა დამოკიდებული მომხდარი გამოსაძიებელი დანაშაულის სწრაფი, სრული გახსნა და მასზე ობიექტური ჭეშმარიტების დადგენა. ამიტომ შეიძლება ითქვას, რომ დანაშაულებრივ ფაქტებზე მიღებული ცნობების სწორ ორგანიზაციას, ამ მიმართებით გამოძიების დროულ დაწყებას, ბრალდების წარდგენსათვის სათანადო მტკიცებულებათა შეკრებას ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია დანაშაულთა გახსნის მეთოდიკის სტრუქტურაში, მისი როლი და მნიშვნელობა განსაკუთრებით იზრდება და რთულდება ისეთი კატეგორიის საქმეებზე, როგორიცაა ფულად-საკრედიტო სისტემაში და საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაული, რომელთა შესახებ მიღებული ამ პირველადი ცნობების შემოწმება გარკვეულ სიძნელეებთანაა დაკავშირებული. მთელ რიგ შემთხვევებში გამოძიების დაწყება და წარმართვა საჭიროებს კომპლექსური ხასიათის შესამოწმებელი ღონისძიებების ოპერატიულ-სამძებრო და საგამოძიებო მოქმედებების ჩატარებას.

საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედებების უმეტესი ნაწილი დაკავშირებულია გადასახადის დამალვასთან, გადაუხდელობასთან, რომელიც ძირითადად ვლინდება დოკუმენტების შემოწმების შედეგად. აქედან გამომდინარე, მეტად მნიშვნელოვანია საგადასახადო კონტროლის გაძლიერება, რადგან საგადასახადო კონტროლი მიიჩნევა სახელმწიფო კონტროლის ერთ-ერთ სახედ, სახელმწიფო მმართველობითი ფუნქციის განხორციელების ფორმად. სწორედ საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას ამოწმებს გადამხდელის აღრიცხვიანობას, გადასახადის გამოანგარიშების კანონიერებას, დეკლარაციის შევსების სისწორეს, მისი წარდგენის ვადებს, ბუღალტრულ აღრიცხვიანობას და გადასახადის გადახდის ვადებს.[835] გამოძიების პირველ ეტაპზე ასევე უნდა გაირკვეს, თუ ვინ, როდის და როგორ ჩაიდინა მოცემული დანაშაულებრივი ქმედება ან ვის შეეძლო მისი ჩადენა. ყოველივე ეს, შეიძლება ითქვას, ატარებს ბრალდე-

---

[834] ფაფიაშვილი შ., კრიმინალისტიკა, დანაშაულის გახსნის ტაქტიკა, თბილისი, 2011, გვ. 38

[835] გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი: გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, თბილისი, 2013, გვ. 54

ბის წარდგენისათვის სათანადო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად წარმოებულ ფართო ხასიათის შესამოწმებელი საგამოძიებო მოქმედებებისა და ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებების ჩატარების თავისებურებას. ამ გზით მიღებული მტკიცებულებების საფუძველზე უნდა მოხდეს აგრეთვე საკითხის გადაწყვეტა: საკმარისია თუ არა იგი ბრალდების წარდგენისა და პირის ბრალდებულის სახით სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობაში მიცემის შესახებ დადგენილების გამოსატანად.

საქართველოს მოქმედი სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის მიხედვით, დანაშაულის ჩადენის შესახებ ინფორმაციის მიღების შემთხვევაში გამომძიებელი, პროკურორი, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში, ვალდებულნი არიან დაიწყონ გამოძება, მაგრამ არაფერია ნათქვამი იმის შესახებ, თუ როგორ და რა სახის დოკუმენტის შედგენით უნდა მოხდეს გამოძიების დაწყება. ამასთან დაკავშირებით მასში მხოლოდ ზოგადაა ნათქვამი, რომ გამოძიების დაწყების საფუძველია დანაშაულის შესახებ ინფორმაცია, რომელიც გამომძიებელს ან პროკურორს მიაწოდეს, გამოვლინდა სისხლის სამართლის პროცესის დროს ან გამოქვეყნდა მასმედიაში, ხოლო ცნობა დანაშაულის ჩადენის შესახებ შეიძლება იყოს წერილობითი, ზეპირი ან სხვაგვარად დაფიქსირებული.[836]

ამ ხარვეზის შევსების მიზნით მართებულია პროფესორ შ. ფაფიაშვილის მოსაზრება სსსკ-ში აღდგენილ იქნეს მუხლი იმაზე მითითებით, რომ დანაშაულის შესახებ ცნობების მიმღებმა პირმა (გამომძიებელმა, პროკურორმა) ზემოაღნიშნული ოქმის გარდა უნდა გამოიტანოს დადგენილება გამოძიების დაწყებისა და საქმის თავის წარმოებაში მიღებისათვის. [837] ვინაიდან, დანაშაულის შესახებ მიღებული ცნობების შემოწმებით მოპოვებული მონაცემების საფუძველზე გამოძიების დაწყების შესახებ დასაბუთებული დადგენილების გამოტანას დიდი მნიშვნელობა აქვს არა მარტო წმინდა თეორიული თავლსაზრისით, არამედ პრაქტიკული, იურიდიულ-სამართლებრივი და საზოგადოებრივ-პოლიტიკური თვალსაზრისითაც. რადგან ამ პროცესუალური აქტის არადროული გამოტანა თავის მხრივ, ხელს უწყობს მტკიცებულების დაკარგვას, მათი მოპოვების შესაძლებლობის ხელიდან გაშვებას.

---

[836] საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი, /09/10/2009, მუხლი 100-101 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/90034?publication=136 [29.09.2021]

[837] ფაფიაშვილი შ., კრიმინალისტიკა, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, თბილისი, 2013, გვ. 310

უნდა აღინიშნოს, რომ ადრე მოქმედი კანონმდებლობით მთელი რიგი ოპერატიული-საგამოძიებო მოქმედებები ტარდებოდა გამოძიების დაწყებამდე (სისხლის სამართლის საქმის აღძვრამდე). ყოველივე ეს კეთდებოდა პირველადი მასალების შესამოწმებლად და იმის დასადგენად, ჰქონდა თუ არა გამოძიებას სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის საბაბი და საფუძველი. ამის გასარკვევად კი, მიზანშეწონილად იყო მიჩნეული მხოლოდ ისეთი ღონისძიებებისა და საგამოძიებო მოქმედებების ჩატარება, როგორიცაა:1. მასალების ადგილზე შემოწმება; 2. საჭირო ცნობებისა და დამატებითი საბუთების გამოთხოვა; 3. პირველადი მასალების სახით ინფორმაციის მომწოდებელ და სხვა ისეთ პირებთან გასაუბრება ან მათთვის საჭირო ახსნა-განმარტების ჩამორთმევა, რომლებსაც შესაძლოა სცოდნოდათ მომხდარი დანაშაულებრივი ფაქტის ან ასეთის მზადების ან საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე სხვა რაიმე გარემოების შესახებ; 4. შესაბამისი კომპეტენტური ორგანოების მიერ მოცემულ საწარმოში ან დაწესებულებაში ინვენტარიზაციის, აღწერის ან რაიმე სხვაგვარი, შემომწების ჩატარება; 5. ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებების ჩატარება; 6. შემთხვევის ადგილის დათვალიერება; 7. ჩხრეკის ან ამოღების ჩატარება; 8. შესაბამისი დარგის სპეციალისტებისაგან ზეპირი ან წერილობითი რეკომენდაციების მიღება და სხვა.

სისხლის სამართლის საქმის აღძვრის ინსტიტუტის, როგორც სისხლის სამართლის პროცესის დამოუკიდებელი სტადიის გაუქმება, გამართლებული არაა, საგამოძიებო სასამართლო პრაქტიკაც ამას ადასტურებს, ნათქვამის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ შემდეგი მაგალითი: 2002 წლის 10 სექტემბერს საქართველოს გენერალურ პროკურატურაში დაიწყო გამოძიება პ.გ.-ს მიერ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდების ფაქტზე. აღნიშნული სისხლის სამართლის საქმე შემდგომი გამოძიების მიზნით გადაეგზავნა ქალაქ თბილისის პროკურატურას. პროკურორის მიერ გამოტანილ იქნა დადგენილება ბრალდებულის სახით პ.გ.-ს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობაში მიცემის შესახებ. მას ბრალად ედებოდა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მეორე ნაწიილის „ბ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენა. კერძოდ, განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება.

აღნიშნული ბრალდების საფუძველზე ვაკე-საბურთალოს რაიონული სასამართლოს მიერ პ.გ.-ს მიმართ აღმკვეთი ღონისძიების სახით გამოყენებულ იქნა დაპატიმრება. ვინაიდან, პ.გ. იმ პერიოდში საქართველოში არ იმ-

ყოფებოდა გამოცხადდა მისი ძებნა. სსსკ 56-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტში მითითებული საფუძვლით (სსსკ ძველი (20/02/1998) რედაქცია) პ.გ.-ს საქმე შემდგომი გამოძიების მიზნით გადაეცა შიდა ქართლის საოლქო პროკურატურას. გორის რაიონულმა სასამართლომ გამოყენებული აღკვეთი ღონისძიება დაპატიმრება ბრალდებულ პ.გ-ს შეუცვლა უფრო მსუბუქი აღკვეთის ღონისძიებით გირაოთი, რაც უცვლელად დატოვა ქ. თბილისის საოლქო სასამართლოს საგამოძიებო კოლეგიამ. მოგვიანებით საგამოძიებო ორგანოს მიერ საქმეზე ჩატარებული გამოძიების შედეგების საფუძველზე გამოტანილი იქნა დადგენილება პ.გ-ს მიმართ სისხლის სამართლებრივი დევნის შეწყვეტის შესახებ. აღნიშნულს საფუძვლად დაედო შემდეგი გარემოებები: პ.გ. შპს-ს წინაშე, რომლის ბალანსზე ირიცხებოდა იტალიიდან შემოტანილი მანქანა-დანადგარები ანგარიშვალდებულ პირს არ წარმოადგენდა, რის გამოც იგი არ იყო საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის სუბიექტი. უფრო მეტიც, მიღება-ჩაბარების აქტში ჩამოთვლილი უძრავი ქონება საკუთრების უფლებით ირიცხებოდა სხვა შპს-ს ბალანსზე, რაც იმას ნიშნავს, რომ ამ ქონების საკუთრებით უფლებით გადაცემა არ მომხდარა, ე.ი. პ.გ.-ს მართლსაწინააღმდეგო ქმედება არ ჩაუდენია.

სისხლისსამართლებრივი დევნის შეწყვეტის დადგენილება განმცხადებლის დამცველმა გაასაჩივრა გორის რაიონულ სასამართლოში, იგი ითხოვდა მის გაუქმებას და საქმის მასალების პროკურატურისათვის დაბრუნებას სისხლის სამართლებრივი დევნის განახლების მიზნით. რაიონულმა სასამართლომ უცვლელად დატოვა საოლქო პროკურატურის ზემოთხსენებული დადგენილება. აღნიშნულის თაობაზე ადვოკატმა ამჯერად საჩივრით მიმართა საქართველოს უზენაეს სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა პალატას. პალატამ, შეისწავლა რა სისხლის სამართლის საქმის მასალები, შეამოწმა სარჩელის დასაშვებობა, მოუსმინა მხარეებს, მიიჩნია, რომ აღნიშნული საჩივარი უნდა დარჩეს განუხილველი.

სისხლის სამართლის საქმის სასამართლოში განხილვამდე მეტად მნიშვნელოვანია მტკიცების საგნისა და მტკიცების ფარგლების დადგენა. მტკიცების საგნის არსი გამოიხატება ფაქტობრივად ჩადენილი ქმედებისა და მისი ნიშნების სისხლის სამართლის კერძო ნაწილის მუხლით, მისი ნაწილით ან პუნქტით გათვალისწინებულ ქმედებასა და მისი ნიშნების სრულყოფილად ურთიერთდამთხვევის ფაქტის დადგენაში. დანაშაულის ფაქტობრივ გარემოებათა დადგენა მტკიცების საგნის ძირითადი შემადგენელი ნაწილია, ხოლო მტკიცება სისხლის სამართლის პროცესის გადამწყვეტი მნიშვნელობის

მქონე ნაწილს წარმოადგენს. ამიტომ მტკიცების საგნისა და სისხლის სამართლის პროცესის საგნის შინაარსი ემთხვევა ერთმანეთს მხოლოდ იმ განსხვავებით, რომ სისხლის სამართლის პროცესის საგანი უფრო ვრცელია და მტკიცების საგანი მთლიანად თავსდება მასში.

სსკ 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება არის დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდება. ამიტომ ამ კატეგორიის დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენის შესახებ საქმის გამოძიებისა და სასამართლო განხილვის დროს შერაცხადობისა და სისხლის სამართლის კოდექსის ზოგადი ნაწილის ნორმებით გათვალისწინებულ სხვა გარემოებებთან ერთად უნდა დადგინდეს: ჰქონდა თუ არა ადგილი დიდი ოდენობით გადასახადისათვის თავის არიდებას და მისმა ჩამდენმა იგი ჩაიდინა თუ არა განზრახ. ეს არის გადასახადისათვის თავის არიდების კანონით განსაზღვრული შინაარსი. სწორედ ამის დადგენაა აუცილებელი, რადგანაც იგი არის სისხლის სამართლის პროცესში მტკიცების საგანი. რაც შეეხება მტკიცების ფარგლებს, სისხლის სამართლის პროცესში განისაზღვრება იმით, თუ რამდენად რეალურად არის დადგენილი დანაშაულის ჩადენის ფაქტი და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისათვის საჭირო კანონით გათვალისწინებული სხვა გარემოებები. ეს გარემოებები დადგენილი უნდა იყოს კანონით გათვალისწინებული წესებითა და მეთოდებით, ამისათვის უფლებამოსილი პირის მიერ შეგროვილი უტყუარი მტკიცებულებებით. რაც უფრო უახლოვდება მტკიცება ჭეშმარიტებას, მით უფრო აღწევს იგი თავის ფარგლებს. პროფესორი ა. კვაშილავა სწორედ აღნიშნავს იმ ფაქტს, რომ მტკიცება თავის ფარგლებს შეიძლება დაემთხვეს მხოლოდ აბსოლუტური ჭეშმარიტების მიღწევის შემთხვევაში. ასეთი ჭეშმარიტება სისხლის სამართლის პროცესში გულისხმობს ჩადენილი ქმედების რეალურად ასახვას პროცესუალურ დოკუმენტებში და ამ ქმედების ყველა ნიშნის სსკ კერძო ნაწილის მუხლით, მისი ნაწილით ან პუნქტით გათვალისწინებულ ნიშნებთან სრული შესაბამისობის უტყუარად დადგენას. [838]

საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედების გამოძიებისას საჭიროა იმის გათვალისწინება, რომ საგადასახადო ურთიერთობები არ რჩება უცვლელი. საგადასახადო დელიქტების ჩადენის მექანიზმები და საშუალებები სულ უფრო და უფრო სრულყოფილი და დახვეწილი ხდე-

---

[838] კვაშილავა ა., მტკიცების საგანი და ფარგლები სისხლის სამართლის პროცესში, ჟურნალი „სამართალი", №5-6, თბილისი, 2004

ბა. თუმცა პრაქტიკაში არ ითვალისწინებენ საგადასახადო ურთიერთობების არსებულ ცვლილებებს, აღნიშნული კი თავს იჩენს საქმის გამოძიებისა და სასამართლო განხილვის დროს. გამომდინარე აქედან, პრაქტიკული მასალა არასაკმარისია საქმის თეორიული განზოგადებისათვის და გამოძიების სრულფასოვანი მეთოდიკის შექმნისათვის.

საგადასახადო დანაშაულების გამოძიების მეთოდიკის შემუშავებისათვის საჭიროა განვიხილოთ ის ძირითადი თავისებურებები, რომლებიც ასეთი სახის დანაშაულების გამოძიებისათვისაა დამახასიათებელი. ეს თავისებურებები განპირობებულია მოცემული ქმედების სამართლებრივი კონსტრუქციით, დანაშაულებრივი ხელყოფის საგნის სპეციფიკით, დანაშაულის ჩადენის საშუალებებით, საქმის გარემოებებით, ამ დანაშაულების გამოვლენის თავისებურებებით, გამოძიების დაწყების სპეციფიურობით. გადასახადისათვის თავის არიდების სისხლის სამართლის საქმის გამოძიების პრაქტიკის განზოგადებამ შესაძლებელი გახადა გამოვლენილიყო მთელი რიგი ასეთი თავისებურებები, რომელთაგანაც ძირითადს წარმოადგენს შედეგი: პირველ რიგში, საჭირო და აუცილებელია შესწავლა და გაანალიზება ნორმატიული აქტებისა, რომლებიც არეგულირებენ გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივ მდგომარეობას, მის სტატუსს, უფლებასა და მოვალეობას, გადასახადის გადახდის წესრიგს, პირობებსა და რეჟიმს, რომელთაგან თავის არიდება ერაცხება გადასახადის გადამხდელს ბრალად. გარდა ამისა, საჭიროა შესწავლილ იქნეს გამოსაძიებელ საქმესთან არსებული გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის საფინანსო, სამეურნეო, ეკონომიკური საკითხების მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტები, რომელთა დარღვევითაც, გამოძიების მოსაზრებით, გამოწვეულია გადასახადისათვის თავის არიდება. გადასახადის გადამხდელის მოქმედების სისხლისსამართლებრივი შეფასება ეფუძნება ბლანკეტურ კანონმდებლობას. ასეთ კანონმდებლობაზე დაფუძნებული მისი მოქმედების იურიდიული შეფასებისას, განსაკუთრებით საჭირო და აუცილებელია, გათვალისწინებულ იქნას, რომ დანაშაული და ქმედების დასჯადობა განისაზღვრება ამ ქმედების ჩადენის მომენტისათვის მოქმედი კანონით. საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო და ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო დაბეგვრის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების მასის შეცვლა არ წარმოადგენს მარტივ ამოცანას.

საგადასახადო დანაშაულებზე პროკურორების მიერ სისხლის სამართლის საქმეებზე და სასამართლოს მიერ გამოტანილი გამამართლებელი განაჩენების საკმაოდ დიდი წილი დაკავშირებულია საგადასახადო კანონ-

მდებლობის შეცვლასთან და ამის შესახებ გამომძიებლის არსებულ საქმის ვითარებაში გაურკვევლობით. საგადასახადო, სამოქალაქო, საფინანსო, სამეურნეო კანონმდებლობის მობილურობა არსებითად ზემოქმედებს განსახილველი ჯგუფის დანაშაულის გამოძიებაზე. [839]

საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედების თავისებურებას წარმოადგენს ამ დანაშაულების გამოძიებაში ექსპერტების და სპეციალისტების ფართოდ გამოყენების საჭიროება. ეს განპირობებულია საგადასახადო დანაშაულების სპეციფიურობით. სპეციალისტი და ექსპერტი ეხმარება გამომძიებელს გაერკვეს დახლართულ და მზაკვრულ საგადასახადო მაქინაციებში. მათი დასკვნები არსებითად აფართოებენ მტკიცებულებითი ბაზის მოცულობას, რაც შესაძლებელს ხდის წარმატებულად გადაწყდეს სისხლის სამართლის საქმის წარმოების ამოცანები. ასე მაგალითად, ექსპერტები, რომლებიც იკვლევენ სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობას, შესაძლებელს ხდიან დადგინდეს დანაშაულით მიყენებული ზიანის ოდენობა, საგადასახადო დანაშაულის ჩადენის საშუალება, ასევე გამოვლინდეს მის ჩადენაში მონაწილე ან მისი ხელშემწყობი პირთა წრე. კრიმინალისტიკური ექსპერტიზა, თავის მხრივ, იძლევა შესაძლებლობას, წარმატებით იქნას გამოძიებული გადასახადისათვის თავის არიდების ალტერნატიული და თანამდევი დანაშაულები (უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა (სსკ 192-ე მუხლი), ცრუ მეწარმეობა (სსკ 193-ე მუხლი), საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესის დარღვევა (სსკ 214-ე მუხლი) და სხვა).

მეცნიერული მეთოდებისა და ტექნიკური საშუალებების გამოყენება, სპეციალისტებს შესაძლებლობას აძლევს შეამჩნიოს ხშირად ის, რაც რთული შესამჩნევი ან საერთოდაც შეუმჩნეველი რჩება გამომძიებლისათვის. არც თუ ისე იშვიათად ისინი უზრუნველყოფენ დანაშაულის მატერიალური ნიშნების საგრძნობლად უფრო სწრაფად გამოვლენას, ახორციელებენ მათ გულდასმით ანალიზს და უმრავლეს შემთხვევაში ეხმარებიან გამომძიებლებს, რომ მათ შეიქმნან სწორი წარმოდგენა გამოსაძიებელი დანაშაულის მექანიზმზე, მიიღონ გამოძიებისათვის საინტერესო კითხვებზე პასუხები. [840]

საგადასახადო დანაშაულების გამოძიების თავისებურებას წარმოადგენს ის გარემოება, რომ აუცილებლად დადგენილ უნდა იქნეს გადასახადის გადამხდელის გადასახადისათვის დანაშაულებრივი თავის არიდების პირ-

---

[839] Аллессандров И. В., расследование налоговых преступлении, М., 2014, с. 325-326

[840] Шапиро Л. Г., использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов, дисертация канд. юр. наук., С., 1999

დაპირი განზრახვა. ამის აუცილებლობა პირდაპირ გამომდინარეობს საგადასახადო დანაშაულის ჩადენისათვის პასუხისმგებლობის მარეგლამენტირებელი სისხლის სამართლის კანონის მოთხოვნებიდან. გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვის არარსებობა ან გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვის დაუმტკიცებლობა საგადასახადო დანაშაულის საქმეში ბრალდებული პირის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველია. არცთუ ისე იშვიათად ხდება ისედაც, რომ გამოძიების მთელ ხანგრძლივ და შრომატევად პროცესს მივყავართ იმ დასკვნამდე, რომ უნდა შეწყდეს გამოძიება და სიხლისსამართლებრივი დევნა გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვის დამტკიცების შეუძლებლობიდან გამომდინარე. გამოძიების შეწყვეტის ან/და სისხლისსამართლებრივი დევნის არდაწყების ან შეწყვეტის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს სსსკ 105-ე მუხლით, წინასასამართლო სხდომაზე ასევე თუ ბრალდების მხარის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები ალბათობის მაღალი ხარისხით არ იძლევა საფუძველს ვარაუდისათვის, რომ დანაშაული ამ პირმა ჩაიდინა, წინასასამართლო სხდომის მოსამართლე განჩინებით წყვეტს სისხლისსამართლებრივ დევნას (სსსკ 219-ე მუხლის 6 ნაწილი) ან სასამართლოზე არსებითი განხილვისას თუ ვერ იქნა ბრალდების მხარის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები რაც ადასტურებს პირის განზრახ ქმედებას გადასახადისათვის თავის არიდებისას უნდა დადგეს გამამართლებელი განაჩენი (სსსკ 270-ე მუხლი). მთელ რიგ საქმეებში ეს გარემოება ზოგჯერ პირდაპირ გამომდინარეობს საგადასახადო შემოწმების აქტიდან ან პოლიციის ოპერატიული დოკუმენტური მასალებიდან. თუკი ეს მოცემული დოკუმენტები დეტალურად იქნებოდა შესწავლილი გამომძიებლისა და პროკურატურის მუშაკების მიერ საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში კვალიფიცირებული სპეციალისტების მონაწილეობით, მთელ რიგ სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება შეწყდებოდა დანაშაულის შემადგენლობის არარსებობის ან დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენისათვის პასუხისმგებლობაში მისაცემი პირის არარსებობის გამო. უფრო მეტიც, გამოძიების დაწყების მომენტში ზოგჯერ არც კი არსებობს მცდელობა, დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვა.

საგადასახადო დანაშაულების საქმეებზე განზრახვის დადგენა წარმოადგენს რთულ ამოცანას. ზოგჯერ გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვის დამტკიცება ხდება გამოძიების პროცესში მთავარი პრობლემა. სასამართლოების მუშაობის პრაქტიკის ანალიზმა აჩვენა, რომ მათ მიერ გამოტა-

ნილ განაჩენებში, გამოძიებით ნაკლებადაა დადგენილი ის გარემოებები, რომ პირმა იცოდა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნები, იცოდა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესი და შეგნებულად დაარღვია ისინი, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო და საბუღალტრო დოკუმენტებში არასწორი/მცდარი მონაცემების შეტანა (შეცდომა) განზრახ იყო გაკეთებული. გადასახადისათვის თავის არიდების დანაშაულს სპეციფიკიდან გამომდინარე აუცილებელია ასევე დადგინდეს, რომ პირი რომლის მიმართაც ხორციელდება სისხლისსამართლებრივი დევნა არ იყო შეყვანილი დაბნეულობაში ან შეცდომაში და არ მოქმედება უკიდურესი აუცილებლობის მდგომარეობაში. მაგალითისთვის, ვ.გ-ს და დ.ნ-ს ბრალად წარედგინა საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენა; ვ.გ-ს სააქციო საზოგადოების გენერალურ დირექტორად მუშაობის პერიოდში, სარეალიზაციო სამსახური, მისი მითითებით მოსახლეობის მიერ დატაცებულ გაზს აღრიცხავდა ტექნიკურ დანაკარგებში, აქედან გამომდინარე, არ ხდებოდა მოსახლეობისათვის რეალურად მიწოდებული და მის მიერ რეალურად მოხმარებული გაზის დაბეგვრა.

გამოძიებამ აღნიშნულს მისცა სამართლებრივი შეფასება, მიიჩნია, რომ როგორც ვ.გ-ს, ასევე დ.ნ-სათვის კარგად იყო ცნობილი, რომ მოსახლეობის მიერ დატაცებული ბუნებრივი აირი არ შედიოდა ტექნიკურ დანაკარგებში, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, მათ დატაცებული აირის ოდენობა შეგნებულად უჩვენეს ტექნიკურ დანაკარგად. რაც ადასტურებს განზრახვას, თავი აერიდებინათ განსაკუთრებული დიდი ოდენობით დამატებითი ღირებულების გადასახადისათვის.

ვაკე-საბურთალოს რაიონულმა სასამართლოს 2003 წლის 28 ივნისის განაჩენით ვ.გ. და დ.ნ. წარდგენილ ბრალდებებში გაამართლა, აღნიშნული განაჩენი უცვლელად დატოვა საოლქო სასამართლომ, მიიჩნია, რომ სააქციო საზოგადოებაზე გადასახადის დარიცხვა და ფინანსური სანქციებისა და საურავების გავრცელება არამართლზომიერია, რადგანაც დანაკარგები და დანაკლისი სხვადასხვა, არაიდენტური ცნებებია და მათი გაიგივება ერთმანეთთან, შესაბამისი ნორმატიული აქტის გარეშე, არამართლზომიერია. საქმეში არ მოიპოვება რაიმე მტკიცებულება იმის თაობაზე, რომ ვ.გ-სა და დ.ნ-ს ჰქონდათ გადასახადების გადახდისათვის თავის არიდების განზრახვა. სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია რომ, საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანამდე, ზენორმირებული დანაკარგი არ შეიძლება ჩათვლილიყო,

როგორც მიწოდება და დაბეგრილიყო დამატებითი ღირებულების გადასახადით, როგორც დანაკლისი. პროკურორი გ.შ- საკასაციო საჩივრით ითხოვს სააპელაციო პალატის გამამართლებელი განაჩენის გაუქმებას და საქმის ხელახალი განხილვისათვის იმავე სასამართლოს სხვა შემადგენლობისათვის გადაგზავნას. კასატორის მითითებით, სააპელაციო პალატამ არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა გამოძიებისას დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და არასწორად განმარტა, რომ ზენორმირებული დანაკარგები არ შეიძლებოდა ჩათვლილიყო, როგორც მიწოდება და დაბეგრილიყო დამატებითი ღირებულების გადასახადით. გამართლებულს- დ.ნ-ს ინტერესების დამცველმა ადვოკატმა მ.ს-მ მხარი არ დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა სააპელაციო პალატის გამამართლებელი განაჩენის უცვლელად დატოვება.

სააპელაციო პალატამ სწორად განმარტა ის, რომ მართალია, 2000წ. 10 ნოემბერს კანონით „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებების შეტანის შესახებ“ კოდექსის 29-ე მუხლს დაემატა 30-ე ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც გაზის მიმართ დანაკლისად ჩაითვლება სხვაობა შეძენილ და რეალიზებულ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი ან მიმთვისებელი და ეს დანაკლისი განიხილება, როგორც მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული მიწოდება, მაგრამ, ვინაიდან კანონში შეტანილი ეს დამატება ძალაში შევიდა 2000 წ. 1 დეკემბრიდან, მხოლოდ ამ დღიდან ხდება ბუნებრივი აირის რეალიზაციის პროცესში წარმოშობილი დანაკარგების მოქცევა დანაკლისის რეჟიმში და, შესაბამისად, ამ დღიდან ექვემდებარება იგი დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

ბრალდებაში მითითებულია, რომ ვ.გ-მ და დ.ნ-მ განიზრახეს, არაერთგზის თავი აერიდებინათ განსაკუთრებით დიდი ოდენობით დამატებითი ღირებულებების გადახდისათვის და განზრახვის განსახორციელებლად ისინი ფაქტობრივად მოსახლეობისათვის მიწოდებულ ბუნებრივი აირის ნაწილს უჩვენებდნენ იმ ტექნიკურ დანაკარგებში, რაც დამატებითი ღირებულებით დაბეგვრას არ ექვემდებარება, მაგრამ საბრალდებო დასკვნის აღწერილობით-სამოტივაციო ნაწილში არ არის ჩამოყალიბებული დანაშაულის სრულყოფილი გარემოებანი და მტკიცებულებანი, რომლებიც დაადასტურებდნენ ვ.გ-სა და დ.ნ-ს ბრალეულობას.

. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2007 წლის 16 იანვრის განჩინებაში № ბს-210-200 (კ-06), განმარტებულია, რომ სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობის (გადასახადისათვის თა-

ვის არიდება) ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვის არსებობა. ამის გამო გადასახადებისათვის თავის არიდება ყოველთვის არ იძლევა აღნიშნული დანაშაულის შემადგენლობას. არამედ მხოლოდ იმ შემთხვევაში ხდება, თუკი პირი განზრახ შეგნებულად არიდებს თავს საგადასახადო ვალდებულებას შემოსავლის (მოგების) დამალვის ან შემცირების გზით. [841]

გამოძიებას არ უმსჯელია იმის თაობაზე, ვ.გ-მ და დ.ნ-მ განზრახ შეგნებულად აარიდეს თუ არა თავი გადასახადებს, მათი ნება მიმართული იყო თუ არა ასეთი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების ჩადენისაკენ, თუ მათი მხრიდან ადგილი ჰქონდა მართლწინააღმდეგობის შეგნების არარსებობას, რაც განზრახვის და, შესაბამისად, ბრალის გამომრიცხველი გარემოებაა. განზრახვის არსებობის უტყუარად დადგენას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მათი ბრალეულობის დასადგენად და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხის გადასაწყვეტად.

ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაციის სწორად განსაზღვრაზე დიდად არის დამოკიდებული შესაბამისი, ანუ პროპორციული სასჯელის დანიშვნა. ქმედების არასწორი და არაზუსტი შეფასება კი იწვევს ისეთი სასჯელის დანიშვნას, რომელიც ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედების სიმძიმეს არ შეესაბამება.

ასე მაგალითად, ქალაქის სასამართლომ განიხილა ერთ-ერთი შპს-ს დირექტორის საქმე, რომელმაც 2008-2009 წლებში განზრახ თავი აარიდან სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ 202453 ლარის გადახდას. მან 2008 წელს მოგების წლიური დეკლარაციის თანახმად გადასახდელი ძირითადი თანხის 140088 ლარის დეკლარაციის საფუძველზე გადაიხადა 12635 ლარი. მისი დირექტორად მუშაობის პერიოდში (2008-2009) წლებში შპს დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ შეადგენდა 202453ლარს.

საპროცესო შეთანხმების დადების საფუძველზე შპს-ს დირექტორს ძირითად სასჯელის ზომად განესაზღვრა ჯარიმა 100000 ლარის ოდენობით. სასამართლომ ჩათვალა, რომ პროკურატურის მიერ შემოთავაზებული სასჯელის ზომა იყო სამართლიანი, რადგან იგი შეესაბამებოდა დანაშაულებრივი ქმედების სიმძიმეს, მიიჩნია, რომ გაზიარებულია არსებული შემამსუბუქებელი გარემოებები, კერძოდ, რომ იგი სრულად აღიარებს და ინანიებს ჩადენილ დანაშაულს.

---

[841] საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, №8, 2007 http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin2007-8.pdf [30.09.2021]

დანაშაულის შემამსუბუქებელი გარემოების ამგვარი დასაბუთება (თუ დაუსაბუთებლობა) არც თუ ახალია, მაგრამ ჩვენ ყურადღება უნდა გადავიტანოთ კიდევ ერთ მნიშნელოვან გარემოებაზე, რაც რეალურად დანაშაულებრივი ქმედების ჩამდენი პირის მიმართ სასჯელის შეფარდებისას ინდივიდუალიზაციის პრინციპის აშკარად დარღვევაა. აქ იგულისხმება ქმედების არასწორი კვალიფიკაცია, რაც ცხადია, პირდაპირ აისახა დამნაშავისათვის სასჯელის შეფარდებაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნული კი ეფუძნება სასამართლოებში დამკვიდრებულ მანკიერ პრაქტიკას: კანონმდებელი დასჯადად აცხადებს ერთი დეკლარაციით 50000 ლარზე მეტი გადასახადისაგან თავის არიდებას (რადგან მაგალითში მოყვანილია 2008-2009 წლებში ჩადენილი დანაშაული, ციფრები გადასახადის ოდენობების განსაზღვრისათვის, რომელთა ოპერირებაც ხდება განხილვისას იმდროინდელი კანონმდებლობის მიხედვით არის წარმოდგენილი), შემოსავლების სამსახური კი გადამხდელს შეუკრებს გარკვეული დროის (სხვადასხვა წლის) მონაკვეთში გადაუხდელ გადასახადებს და ამის საფუძველზე ადგენს დანაშაულებრივი ქმედების ჩამდენი პირის მიერ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებით ბიუჯეტისათვის დიდი ან განსაკუთრებით დიდი ოდენობით ზარალის მიყენებას. ეს გარემოება უშუალოდ გავლენას ახდენს პირის პასუხისმგებლობაზე, რამდენადაც განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისაგან თავის არიდება უკვე დამამძიმებელ გარემოებად ითვლება. ჩვენს მიერ მოყვანილ მაგალითში დამნაშავემ 2008 წლის მოგების წლიური დეკლარაციის თანახმად, გადასახადის ძირითადი თანხის - 140088 ლარის ნაცვლად, დეკლარაციი8თ გადაიხადა 12635 ლარი, ხოლო 2009 წლის იანვრის თვეში საშემოსავლო გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარაციაში არ შეიტანა 75000 ლარით განსაზღვრული გადასახდელი თანხა.

ყოველივე ზემოაღნიშნული იმის დასადასტურებელია, რომ კანონმდებლობის საწინააღმდეგოდ შემოსავლების სამსახური გადამხდელს გარკვეული დროის მონაკვეთში გადაუხდელ გადასახადებს უკრეფს და ისე გამოყავს გადაუხდელი თანხის ოდენობა, რაც უშუალოდ აისახება დამნაშავე პირისათვის სასჯელის სახისა და ზომის განსაზღვრაზე და საბოლოოდ მის მიმართ სასჯელის ინდივიდუალიზაციის გამოყენებაზე. [842]

საგამოძიებო და სასამართლო პრაქტიკის ანალიზი შესაძლებელს ხდის

---

[842] სისხლის სამართლის კანონმდებლობის ლიბერალიზაციის ტენდენციები საქართველოში, ავტ. კოლექტივი, თბილისი, 2016, გვ. 237-238

გამოიყოს ის ხარვეზები და ნაკლოვანებები, რაც ახასიათებს საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტზე საქმის წარმოებას.

- ქმედების არასწორი კვალიფიკაცია დამნაშავისათვის სასჯელის არასწორად დაკისრება და ამით სასჯელის სამართლიანობისა და ინდივიდუალიზაციის პრინციპის დარღვევა თვით ახალ დანაშაულს იწვევს;
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სარედაქციო უზუსტობებისა და ხარვეზების არსებობა. საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანება ხშირად იწვევს გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან დარღვევების დაფიქსირებას. კოდექსის ნორმების ორაზროვნების შედეგია საგადასახადო კოდექსისადმი და საგადასახადო სისტემისადმი უნდობლობა, ან არასათანადო ნდობის ფაქტორი. საკანონმდებლო აქტებში ხშირად შედის ცვლილებები და დამატებები. ასეთ შემთხვევებში იზრდება იურიდიული და ტექნიკური შეცდომების დაშვების რისკი და როგორც შედეგი, წარმოიშობა საგადასახადო-სამართლებრივი და სხვაგვარი ნორმების შინაარსის გაგებაში გაურკვევლობა, რაც ართულებს განზრახვის განმარტებას და შეფასებას.
- ზოგადი და სპეციალური ნორმების წინააღმდეგობა, დავის გადაწყვეტის ორი და მეტი კანონიერი ალტერნატიული ვარიანტების არსებობა, რომელთაგან თითოეული საკმარისად საფუძვლიანია და გააჩნია არსებობის უფლება. ორი ან რამდენიმე საწინააღმდეგო ნორმის არსებობა (ნორმის კოლიზია) წარმოადგენს პრობლემურს არა მარტო საგადასახადო კანონმდებლობისათვის. განზრახვის თაობაზე საკითხის გადაწყვეტისას ნორმის წინააღმდეგობა განიმარტება გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ, ნორმის კოლიზიის დროს კი გამოყენებას ექვემდებარება კანონის ნორმები, რომლებიც მიღებულია დროის მიხედვით უფრო გვიან, ხოლო ზოგად ნორმასთან შედარებით პრიორიტეტით სარგებლობენ სპეციალური ნორმები. თუმცა კანონმდებლობა ასეთ საწინააღმდეგო და ცვალებად მოცემულობაში ამ საკითხს გადაწყვეტს გადასახადის გადამხდელის გადასახადისათვის თავის არიდების განზრახვის არსებობის ან არარსებობის დადგენით, რაც თავისთავად არ წარმოადგენს მარტივ ამოცანას.
- ტერმინების განმარტების გაურკვევლობა. გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ კანონმდებლობის სპეციფიური ტერმინების გამოყენება ქმნის გარკვეულ სირთულეებს საგადასახადო ვალდებულებე-

ბის აღებისათვის არა მარტო გადასახადის გადამხდელის მხრიდან, არამედ ასევე სამართალშემფარდებელი ორგანოების მხრიდანაც.

მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა განვითარების ნებისმიერ საფეხურზე მყოფი სახელმწიფოს უმთავრესი ამოცანაა. დღევანდელი მდგომარეობით არ არსებობს მსოფლიოში სახელმწიფო, სადაც მუდმივად არ დაობდნენ საგადასახადო პოლიტიკის თაობაზე. აღნიშნული განპირობებულია იმით, რომ საგადასახადო სისტემა უნდა ესადაგებოდეს ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობას და ადეკვატურად უნდა შეესაბამებოდეს მიმდინარე ეკონომიკურ პროცესებს. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო კანონმდებლობა მუდმივ ცვალებადობასა და სრულყოფას უნდა განიცდიდეს.

10.4. საგადასახადო სამართალდარღვევის და დანაშაულის კრიმინოლოგიური ასპექტები

დანაშაულება, როგორც ანტისოციალური მოვლენა თავის თავში მოიცავს და წარმოაჩენს საზოგადოების განვითარებისა და ყოფის ისტორიულ, სოციალ-პოლიტიკურ და ეკონომიკურ კანონზომიერებებსა და ასპექტებს. ამ გაგებით დანაშაულობის, როგორც კრიმინოლოგიის საგნის შესწავლა და კვლევა უნდა განხორციელდეს საზოგადოების საერთო-ისტორიულ, პოლიტიკურ და სოციალურ-ეკონომიკურ, სულიერ-კულტურულ პროცესებთან და ე. წ. დევიაციური (დევიანტური) ქცევის სახეობებსა და სხვადასხვა „ფონურ“ მოვლენებთან (ლოთობა, ნარკომანია, მეძავეობა და ა. შ.) მჭიდრო კორელაციურ კავშირში.

კრიმინოლოგიის, როგორც სოციალურ-სამართლებრივი მეცნიერების საბოლოო მიზანია დანაშაულების დაკავშირება საზოგადოებრივი ცხოვრების სოციალურ-ეკონომიკურ კანონებთან. ამისათვის უნდა განისაზღვროს დანაშაულების ტიპობრივი ფორმები, არსებითი მიზეზობრივი კავშირები საზოგადოების განვითარების კანონზომიერებებთან და დადგინდეს დანაშაულობის კონტროლის სისტემის მეთოდი. აღნიშნული თვალსაზრისით საინტერესოა დანაშაულობის და საზოგადოების განვითარების ეკონომიკური კანონზომიერებებისა და ფაქტების ურთიერთკავშირისა და ზემოქმედების დადგენა, შესწავლა. საზოგადოების ეკონომიკური კანონების ცოდნის გარეშე შეუძლებელია საზოგადოებაში სოციალური კონტროლის ადგილისა და როლის დადგენა და შესაბამისად სახელმწიფო თვალსაზრისის გარკვევა დანა-

შაულობასა და მის დეტერმინაციასთან დაკავშირებით. უფრო მეტიც, ძნელია დანაშაულის სხვადასხვა ფორმებისა და სახეობების ერთ საერთო სურათად წარმოდგენა. ეკონომიკური ანალიზი გვეხმარება დანაშაულის ხელშემწყობი ეკონომიკური მოვლენების არსის გარკვევაში.

ზემოაღნიშნული ფაქტორთა გათვალისწინებით, აღნიშნული ნაშრომის კრიმინოლოგიური კვლევის საგანს წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის სფეროს სტრუქტურაში შემავალი საგადასახადო სამართალდარღვევის და დანაშაულის კრიმინოლოგიური ასპექტები. აღნიშნული პრობლემის დეტერმინაცია და დევიანტური ქცევის კვლევა კრიმინოლოგიური შესწავლის თვალსაზრისით მოიცავს და მოიაზრებს, როგორც წინადანაშაულებრივ მდგომარეობას, ისე თავად დანაშაულებრივ ქმედებას. მოცემულ კონკრეტულ კრიმინოლოგიურ კვლევაში, წინადანაშაულებრივ მდგომარეობას წარმოდგენს საგადასახადო სამართალდარღვევა, რაც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სახეა და წესრიგდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით, ხოლო თავად ე. წ. საგადასახადო დანაშაული გათვალისწინებულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილ დანაშაულთა თავის 218-ე მუხლში „გადასახადისაგან თავის არიდება“. კრიმინოლოგიური გაგებით საგადასახადო ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა წარმოადგენს იმ წინადანაშაულებრივ მდგომარეობას და დევიანტური ქცევის ეტაპს, რომელიც საგადასახადო დანაშაულის, კერძოდ კი, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის (გადასახადისაგან თავის არიდება) დეტერმინანტს წარმოადგენს.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული, გადასახადისაგან თავის არიდება, ეკონომიკურ დანაშაულობათა სტრუქტურაში შემავალ დანაშაულთა კატეგორიას განეკუთვნება. თავად ეკონომიკური დანაშაულისას ცნება მეოცე საუკუნის 40-იან წლებში ამერიკელი კრიმინოლოგის ე. სადერლენდის მიერ ჩამოყალიბდა. ის „თეთრსაყელოიანთა“ დანაშაულობის ფენომენით იყო ცნობილი. მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ აღნიშნულ პრობლემას იკვლევდა და სწავლობდა ცნობილი გერმანელი კრიმინოლოგი გ. კაიზერი. შვედმა კრიმინოლოგმა ს. სვენსონმა ეკონომიკური დანაშაულობის ცნება განსაზღვრა, როგორც „სამე-

ურნეო საქმიანობის სფეროში სისტემურად მიმდინარე დანაშაულებრივი ანგარებითი ხასიათის ქმედება".[843]

კრიმინოლოგიურ მეცნიერებაში გაბატონებული თვალსაზრისით ეკონომიკური დანაშაულობა, ეკონომიკური ხასიათის ანგარებით ჩადენილ დანაშაულთა ერთობლიობაა, რომლებიც საფრთხეს უქმნის ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას. პრაქტიკული გაგებით ეკონომიკური დანაშაულობა ეს არის სისხლის სამართლის კანონით გათვალისწინებული, რამდენიმე ათეული ანგარებითი დანაშაულებრივი ქმედებების რთული ერთობლიობა.

საგადასახადო სამართალდარღვევები და დანაშული ხასიათდება მთელი რიგი კრიმინოლოგიური თავისებურებებით:

1. საგადასახადო სამართალდარღვევები და დანაშაული ძალიან მაღალი ხარისხის ლატენტურობით ხასიათდება. ბოროტმოქმედების მიერ კონსპირაციის უამრავი ხერხებისა და საშუალებების გამოყენების გამო, შესაბამისი ორგანოების მხრიდან ვერ ხდება მათი დროული გამოვლენა და ეფექტური რეაგირება.
2. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და დანაშაულობის მიერ, საზოგადოებისა და სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზიანი ძალზედ მაღალია და ასეულობით მილიონს აღწევს.
3. საგადასახადო სამართალდარღვევები და მეტნაკლებად დანაშაული, ფაქტობრივად ზოგიერთ შემთხვევაში წარმოადგენს მოსახლეობის მნიშვნელოვანი ნაწილის ცხოვრების წესს, რომლითაც უყალიბდებათ ნახევრად კრიმინალური მენტალიტეტი.
4. საგადასახადო სამართალდარღვევები და დანაშაული თავისი ბუნებით ატარებს ორგანიზებულ ხასიათს, რადგანაც თავად ეკონომიკური დანაშაულობა, მეტწილ ორგანიზებულ და ტრანსნაციონალურ დანაშაულობათა კატეგორიას განეკუთვნება. ნაციონალური ეკონომიკის რეალური საფრთხე იქმნება იმით, რომ საქართველოში რეგიონულ და დარგობრივ დონეებზე უკვე მიმდინარეობს ორგანიზებული დანაშაულებრივი ფორმირებების მიერ მთელი საზოგადოების მატერიალური ფასეულობების ფლობის და განკარგვის უფლების ხელში ჩაგდება. უპირველესად ეს ეხება ენერგეტიკას, ვაჭრობას, კავშირგაბმულობას, წარმოებას, ბუნებრივი რესურსების, კრედიტებისა და ჰუმანიტარული დახმარების განაწილების სფეროებს. მე-20-ე საუკუ-

[843]სვენსონი ბ., დანაშაულობა და ეკონომიკა, 1997

ნის 70-80-იანი წლების უძრაობის პერიოდის მასობრივი წვრილმანი მიტაცებები, თავისი ზომებით ვერ შეედრება საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პერიოდში კრიმინალური კლანების მიერ მატერიალური ღირებულებების ხელყოფის მასშტაბებს. საფრთხე, რომელსაც ეს პროცესი საზოგადოებას უქმნის, იზრდება ახალი სახეობის კრიმინალური ქმედებების სამართლებრივ რეგულირებაში არსებული ხარვეზების გამო. ორგანიზებული დანაშაულობის შემოსავლები ხელს უწყობს ინფლაციის გამწვავებას, ქმნის დისბალანსს ეკონომიკის ცალკეული სექტორების განვითარებაში. ორგანიზებული დანაშაულობის მიერ „შავი ბაზრის“ ეკონომიკის განვითარების წახალისება, არათუ ახმარს ლეგალურ ბიზნესს, არამედ არსებითად ამცირებს სახელმწიფოს საგადასახადო ბაზას. უდიდესი ფულადი თანხების ლეგალიზაცია ძირს უთხრის სახელმწიფოს უნარს, გააკონტროლოს ფინანსური სისტემა და მართოს იგი.

5. საგადასახადო სამართალდარღვევათა და დანაშაულობის რაოდენობის აბსოლუტური და შეფარდებითი ზრდა მოსახლეობის რაოდენობასთან მიმართებაში.

- საგადასახადო დანაშაულის, კერძოდ, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის (გადასახადისაგან თავის არიდება) ხვედრითი წილის ზრდა, როგორც ზოგადად დანაშაულის საერთო რაოდენობაში ისე ეკონომიკურ დანაშაულობაში;
- საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და დანაშაულის მატების მაღალი ტემპები;
- საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და დანაშაულის ლატენტურობის დონის მატება.

საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულებრივი ქცევის მექანიზმის ქვეშ იგულისხმება შინაგანი (სუბიექტური) და გარეგანი (ობიექტური) ფაქტორების ურთიერთქმედება, რომლის შედეგადაც წარმოიშობა საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის ჩადენის გადაწყვეტილება და გამომუშავდება შესაბამისი განწყობა მის განხორციელებაზე.

სუბიექტურ ფაქტორებს განეკუთვნება – მოთხოვნილება (ინტერესი), შესაძლებლობა, „მე-ს“ კონცეფცია, ზნეობრივი და სამართლებრივი ცნობიერება, მართლშეგნება.

ობიექტური ფაქტორებია მოთხოვნების ობიექტი, დანაშაულის ჩადენის სიტუაცია, საზოგადოებრივი აზრი და სამართლებრივი კონტროლი. სუბიექტური ფაქტორები პიროვნების მიერ აღიქმება, როგორც „მე მინდას“ განცდა, ხოლო ობიექტური ფაქტორები ადამიანში ვალდებულების გრძნობას ააქტივებს. ამ ბრძოლაში გარკვეული კორექციის შეტანა შეუძლიათ პიროვნების ემოციურ-ნებელობით ნიშნებს, რომლებიც მათი ხასიათიდან გამომდინარე, ან დანაშაულის ჩადენის პროვოცირებას ახდენს ან, პირიქით, მის თავიდან აცილებას უწყობენ ხელს.

ზემოაღნიშნულ ფსიქოლოგიურ ფაქტორთა გათვალისწინებით, საგადასახადო სამართალდამრღვევისა და დანაშაულის ჩამდენის დევიაციური ქცევის მოტივაცია ანგარებითია. დევიაციური ქცევის მექანიზმში აღნიშნული მოტივაციის ჩამოყალიბება, ეფუძნება მოთხოვნილებას, ინტერესებს და შესაძლებლობას.

მოთხოვნილება ადამიანის სოციალური აქტივობის ძირითადი მამოძრავებელი წყაროა. ადამიანის მოთხოვნილებათა სახეობა სუბიექტურად ვლინდება მისი ორგანიზმის განცდაში რაიმე ნაკლებობის გამო, ობიექტურად მათი არარსებობა შეიძლება შეფასდეს იმის მიხედვითაც, თუ როგორ იქცევა ადამიანი, როგორ მიზნებს ისახავს და ქცევის, როგორ საშუალებებს ირჩევს ამ დროს. ზოგადად შეიძლება განვასხვავოთ მატერიალური და სულიერი მოთხოვნილებები. სწორედ ეს არის არსებით მომენტი სამართალდამრღვევთა და დანაშაულის ჩამდენთა მოთხოვნილებების სისტემის შესწავლისას. დადგენილია, რომ ამგვარი სისტემის იერარქიაში, სამართალდამრღვევებს შორის მატერიალური ხასიათის მოთხოვნილებებს ენიჭება გადამწყვეტი მნიშვნელობა.

საგადასახადო სამართალდამრღვევისა და დანაშაულის ჩამდენი პირის მოთხოვნილებათა სისტემა თავის რეალიზაციას პოულობს ინტერესთა სფეროს მეშვეობით. ინტერესი – არის შემეცნებითი მოთხოვნილებების გამოვლენის ფორმა, რომელიც უზრუნველყოფს პიროვნების ორიენტაციას საქმიანობის მიზნების გაცნობიერებაზე. ინტერესები ხელს უწყობს პიროვნების ორიენტირებას სოციალურ სინამდვილეში და სუბიექტურად ვლინდებიან ობიექტის ემოციურ მიმზიდველობაში. მასზე ყურადღების გამახვილებაში. ინტერესები ისევე, როგორც მოთხოვნილებები საფუძვლად ედება დანაშაულებრივი ქცევის მოტივის ფორმირებას და ავლენს პიროვნების დამოკიდებულებას მისი ყურადღების ობიექტის მიმართ, როგორც რაიმე ღირებულის და მისთვის მიმზიდველისათვის.

როგორც აღვნიშნეთ, საგადახადო სამართალდამრღვევისა და დანაშაულის ჩამდენი პირის დევიანტური ქცევის ანგარებითი მოტივაცია ეფუძნება ამ მოტივაციის რეალიზაციის შესაძლებლობებს. შესაძლებლობებს უნდა მივაკუთვნოთ ფიზიკური, ფსიქოლოგიური, პროფესიული, განათლებისა და სხვა ფაქტორთა ერთობლიობა, რაც ადამიანს ანიჭებს სუბიექტურ უნარს განახორციელოს სამართალდარღვევა და დანაშაულებრივი საქმიანობა.

ეკონომიკური არასტაბილურობის პირობებში, როდესაც სახელმწიფო ვერ უზრუნველყოფს ადამიანს მატერიალური წარმატების მიღწევას ლეგალური საშუალებებით, ისინი ყველანაირ ზომებს მიმართავენ არაკანონიერი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა და სწრაფი გამდიდრებისათვის. ბევრი მათგანი (განსაკუთრებით ეს ახალგაზრდებს ეხებათ), უნდა რა საზოგადოებაში „ღირსეული“ ადგილის დაკავება, ყველანაირი საშუალებით ცდილობს მაღალი შემოსავლის მიღებას. ამ ადამიანთა ცხოვრების მთავარი მამოძრავებელი ძალა ხდება სიხარბე და ეგოიზმი.

თავისი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით ბოროტმოქმედი, როგორც წესი, ცდილობს მოპოვებული ეკონომიკური მდგომარეობის (მაქსიმალური შემოსავლის მიღების გზით) ან საზოგადოებაში დაკავებული მაღალი პოზიციის შენარჩუნებას ან იურიდიული ვალდებულებებისაგან თავის არიდებას.

ანგარების მოტივით შეპყრობილი ბოროტმოქმედი არის არასიტუაციური ტიპი, რადგან იგი სიტუაციისაგან დამოუკიდებლად დანაშაულის მეშვეობით წყვეტს მატერიალური უზრუნველყოფის პრობლემებს. ე. ი. თავად ქმნის დანაშაულისათვის ხელსაყრელ ვითარებას. იგი შეიძლება იყოს პირი, რომლისთვისაც დანაშაულებრივი საქმიანობა შემოსავლის ძირითად წყაროს არ წარმოადგენს ან პირი, რომლისთვისაც დანაშაულებრივი საქმიანობა პროფესიის ანალოგია და შემოსავლის ძირითად ან ერთადერთ წყაროს წარმოადგენს.[844] გადასახადისათვის თავის არიდების დანაშაულის ჩამდენი პირები გამოირჩევიან მაღალი სოციალური შესაძლებლობებითა, ასევე სამართლებრივ და სოციალურ ნორმებში ორიენტაციის უნარით. მათ ახასიათებთ ანგარება, მომხვეჭელობა, ფუფუნებისადმი სიყვარული, პრაგმატიზმი.

აქედან გამომდინარე, ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური განვითარების თავისებურებების გათვალისწინებისა და სახელმწიფოს მიერ წარმოებული საგადასახადო პოლიტიკის შესწავლის შედეგად,

---

[844] კრიმინოლოგია, მეოთხე გამოცემა. რედ. ნ. დერიაშვილი, თბილისი, 2007

საქართველოში საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის დეტერმინაცია მდგომარეობს შემდეგში:

- არასტაბილური გარემო და მძიმე სოციალური ფონი;
- სახელმწიფოს მხრიდან განხორციელებული არასწორი საგადასახადო პოლიტიკა, კერძოდ, რთული, ბიუროკრატიული საგადასახადო ადმინისტრირება, მაღალი საგადასახადო განაკვეთები;
- განხორციელებული საგადასახადო რეფორმის არათანმიმდევრულობა და რადიკალიზმი;
- ბუნდოვანი საგადასახადო კანონმდებლობა;
- მოსახლეობის დაბალი საგადასახადო კულტურა და ზოგადად, სამართლებრივი ნიჰილიზმი.

საგადასახადო სამართალდარღვევა და დანაშაული ანგრევს ხალხის წარმოდგენას კეთილსინდისიერ მეწარმესთან მიმართებაში. მის მიერ გამოწვეული უარყოფითი შედეგი სოციალური ხასიათისაა, რადგან ზიანს აყენებს ძირითადად იმ პირთა უფლებებს, რომელთა შენახვაც სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრებიდან ხორციელდება: პენსიონერების, უნარშეზღუდულების, უმუშევრების, სოციალურად დაუცველების და ა. შ. საგადასახადო დანაშაულის შედეგად გამოწვეული მატერიალური ზიანი ერთობლიობაში მნიშვნელოვნად აჭარბებს სხვა დანაშაულების შედეგად გამოწვეულ ზიანს.

საგადასახადო სამართალდარღვევა და დანაშაული საბაზრო ეკონომიკის მქონე ქვეყნისთვის ტიპიური და მასობრივი ხასიათის მოვლენაა. 2003 წლიდან დღემდე საქართველოში ხორციელდება საგადასახადო სისტემის მოდერნიზება, საგადასახადო შემოსავლებისა და ბიუჯეტის მაკონტროლებელი ახალი ორგანოების ფორმირება, რაც, თავის მხრივ, გადასახადებისაგან თავის არიდების სხვადასხვა საშუალებების განვითარებას განაპირობებს.

საქართველოში საგადასახადო რეფორმის განხორციელების პირველ ეტაპზე გათვალისწინებული არ ყოფილა ისეთი მნიშვნელოვანი ნეგატიური ფაქტორი, როგორიცაა ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბების ზრდა და ეკონომიკური ურთიერთობების კრიმინალიზაცია. ეკონომიკური დანაშაული ძირითადად განპირობებულია სწორედ ჩრდილოვანი ეკონომიკით და წარმოადგენს მის განუყოფელ ნაწილს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის თანახმად „საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათ-

ვის პირს შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით". როგორც აღნიშნული დებულებიდან ირკვევა საგადასახადო კოდექსში ამომწურავად უნდა იყოს მოცემული ის ქმედებები, რომლისთვისაც პირს დაეკისრება პასუხისმგებლობა. თუმცა, რამდენადაც გასაკვირი არ უნდა იყოს, საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა ეკისრება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსის მიხედვითაც, რაც, თავისთავად, ზემოაღნიშნული დებულების დარღვევას წარმოადგენს.

საგადასახადო სამართალდარღვევები არღვევს თავისუფალ მეწარმეობას, ანგრევს მის საფუძველს - კერძო კონკურენციის პრინციპს, ზღუდავს ეკონომიკური თავისუფლების არეალს სხვა მეწარმეთათვის. ეს ფაქტორები საზოგადოებაში სოციალურ დაძაბულობას ზრდის და სახელმწიფო ორგანოთა ავტორიტეტს საგრძნობლად ლახავს. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფომ დიდი ყურადღება უნდა დაუთმოს საგადასახადო დანაშაულთა პრევენციული ღონისძიებების ჩატარებას.

. საგადასახადო სამართალდარღვევა და დანაშაულის თავიდან აცილების ღონისძიებათა სისტემა მრავალფეროვანი პროცესია, რომელიც თავის თავში მოიცავს ეკონომიკურ, ფინანსურ, ორგანიზაციულ-მმართველობით, სამართლებრივ, ტექნიკურ, კულტურულ-აღმზრდელობით და სხვა ღონისძიებებს. ამასთანავე, დანაშაულთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნება მხოლოდ ამ ღონისძიებათა კომპლექსური გამოყენების გზით.

საგადასახადო სამართალდარღვევისა და საგადასახადო დანაშაულის სოციალური კონტროლის მიზნით, ქვეყანაში აუცილებლად უნდა განხორციელდეს მათი თავიდან აცილების პროფილაქტიკურ ღონისძიებათა შემდეგი მექანიზმები:

- პირველ რიგში, უნდა აღმოიფხვრას ჩრდილოვანი ეკონომიკის გამომწვევი ძირითადი ფაქტორები. სახელმწიფოს მიერ წარმოებული ეკონომიკური პოლიტიკა უნდა გათავისუფლდეს „ჩრდილოვანი" ეკონომიკის გამომწვევი კრიმინალური გამოვლინებებისაგან. მათ აღსაკვეთად აუცილებელია: ეკონომიკის სახელმწიფო და კერძო სექტორების გონივრული დისტანცირება, მომხმარებელთა ინტერესების დამცავი მეწარმეთა ქცევის სტიმულირება, კორუფციისათვის პასუხისმგებლობის ზომების გამკაცრება, მონოპოლიზმის კლანური გამოვლინების წინააღმდეგ ბრძოლა;

- უნდა მოხდეს საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაცია. მასში უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელთა ინტერესის მაქსიმალური გათვალისწინება;
- საგადასახადო ნორმების ახსნა-განმარტება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონის საფუძველზე. ამ სფეროში მთავრობას არ უნდა ჰქონდეს უფლებამოსილება. იგი არ უნდა იყოს „კანონმდებელიც“ და „აღმასრულებელიც“. ეს კიდევ უფრო გაზრდის საგადასახადო ნორმის ნდობაუუნარობის ხარისხს გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან;
- აუცილებელია საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, რადგან სოციალური პირობებიდან გამომდინარე, რაც ძირითადად ბაზარზე პირველადი მოხმარების პროდუქციაზე ფასების ზრდითა და დაბალი ანაზღაურებითაა განპირობებული, მოსახლეობისათვის ძალიან რთულია დიდი ოდენობით გადასახადის გადახდა;
- საგადასახადო ორგანოთა სტრუქტურაში სწორი საკადრო პოლიტიკა უნდა დაინერგოს. სამსახურში მიღების ძირითად კრიტერიუმად ამ სფეროში ადამიანთა გამოცდილება, პრაქტიკული უნარ-ჩვევები უნდა გახდეს და არა მხოლოდ თეორიული განათლება, რადგან ძალიან ხშირად ადამიანს დანაშაულის ჩადენისაკენ საგადასახადო ორგანოს მუშაკის არასწორი ქმედება, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობისა და ინტერესისადმი გულგრილი დამოკიდებულება, საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმის არასწორი განმარტება ან ზედმეტი ფორმალიზმი უბიძგებს. ეს შედეგი გარკვეულწილად შეიძლება მიიღწეს მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების მიერ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების ტრენინგითაც, როგორც სამართლებრივი, ისე ფსიქოლოგიური კუთხით;
- სწორი და თანმიმდევრული საგადასახადო ადმინისტრირება. შესაბამისი ორგანოებისა და თანამდებობის პირების მიერ არასწორად განხორციელებულმა საგადასახადო ადმინისტრირებამ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის კონფლიქტური სიტუაცია შეიძლება წარმოშვას, რაც დაუშვებელია;
- საგადასახადო კანონმდებლობაში საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას თანაბარზომიერებისა და გონივრულობის პრინციპი უნდა დაინერგოს. ძალიან ხშირად გადასახადის გადამხდელის დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე და მის მიმართ სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული საგადასახადო

ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება (ღონისძიებები) ერთმანეთთან მიმართებაში არაადეკვატურია;[845]

- სახელმწიფოში უნდა განხორციელდეს საგადასახადო დანაშაულთა სისტემური კრიმინოლოგიური კვლევა და სტატისტიკა, რომელიც საშუალებას მოგვცემს, გავაკეთოთ სწორი დასკვნა განსაზღვრული ეკონომიკური პოლიტიკის შესაძლო კრიმინოგენურ შედეგებთან დაკავშირებით და შევიმუშაოთ სტრატეგია მათი უკუგდების, ლოკალიზაციისა და ნეიტრალიზაციისათვის. ამგვარი კვლევის საფუძველი იქნება ამ სფეროში მოქმედი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების კრიმინოლოგიური ექსპერტიზა დანაშაულის და მის დეტერმინანტებთან ზემოქმედების თვალსაზრისით;
- არსებით როლს საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის აღკვეთის სფეროში სოციალურ ურთიერთობათა გაჯანსაღება თამაშობს – კულტურული და ზნეობრივი ნორმების ფორმირება, მოქალაქეობრივი პასუხისმგებლობისა და პოზიტიური ინტერესების ზრდა განაპირობებს ზოგად პრევენციას კანონმდებლობასთან ერთად. ამის გარეშე ნებისმიერი ღონისძიებები წარუმატებლად დამთავრდება.

საგადასახადო დამნაშავეობის თავიდან აცილების ძირითად მიმართულებებზე საუბრისას ზოგი მეცნიერი სოციალური და ეკონომიკური უთანასწორობის ნეგატიური შედეგების კომპენსაციის მექანიზმების გაფართოებაზე საუბრობს, თუმცა ჩვენ ამის განხორციელება საქართველოში ამ ეტაპზე შეუძლებლად მიგვაჩნია.[846]

ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორი საგადასახადო სამართალდარღვევათა და დანაშაულთა პრევენციული ღონისძიებების ეფექტურად მოქმედებისათვის თითოეული მათგანის გამოყენების დროულობაა, ის კი შესაძლებელი იქნება მხოლოდ დანაშაულის გამომწვევ და ხელშემწყობ მიზეზებსა და პირობებზე შესაბამისი ინფორმაციის არსებობისას.

---

[845] გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმების სამართლებრივი ასპექტები, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის, I საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, შრომების კრებული, თბილისი, 2010 გვ. 113

[846] კრიმინოლოგია, მოეთხე გამოცემა, რედ. ნ. დერიაშვილი, თბილისი, 2007

10.5. იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისას

ისევე როგორც მსოფლიოში, საქართველოშიც ნათელია, რომ თანამედროვე ორგანიზებული საზოგადოების არსებობა წარმოუდგენელია გადასახადების გარეშე. ქვეყნების ეკონომიკური განვითარება და მასში საზოგადოების დიდი ნაწილის ჩართვა პირდაპირ პროპორციულია, რაც ფისკალური პოლიტიკის გამტარებლებს აიძულებს, მაქსიმალურად გაამარტივონ თამაშის წესები, რათა ხელი არ შეუშალოს ბიზნესის განვითარებას. თუმცა საგადასახადო პროცედურების გამარტივება ნოყიერ ნიადაგს უქმნის უკანონო გამდიდრების მოსურნეებს გადასახადებისაგან თავის არიდებისთვის. ეს კი რთულ მდგომარეობაში აყენებს გადასახადების ამკრეფებს, ვინაიდან, ერთი მხრივ, ისინი ვალდებულნი არიან, დააკმაყოფილონ საზოგადოების სულ უფრო მზარდი მოთხოვნები, ხოლო მეორე მხრივ – შეამცირონ გადასახადების დამალვის რისკები. [847]

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსმა, სხვა არაერთ სახელმწიფოს მსგავსად 2006 წლის 25 ივლისის კანონით შემოიღო იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა (სსკ მე-61 კარი, იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა), თუკი ადრე დანაშაულის სუბიექტად მოიაზრებოდა მხოლოდ ფიზიკური პირი, ამ დროიდან მას იურიდიული პირიც დაემატა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, იურიდიულ პირსაც შეუძლია ჩაიდინოს დანაშაული და შესაბამისად მასზეც გავრცელდეს სასჯელი.

შეიძლება ითქვას, რომ იურიდიული პირის დასჯადობის ბუნება ერთერთი უმნიშვნელოვანესი სადავო საკითხია, არამარტო ჩვენს ქვეყანაში, არამედ ევროპულ სივრცეშიც. ჯერ კიდევ მეოცე საუკუნის დასაწყისში განხილვის საგანს წარმოადგენდა შეუძლია იურიდიულ პირს თუ არა ჩაიდინოს ისეთი სოციალური აქტი, როგორიცაა დანაშაული, რაც თავის თავში გულისხმობს არამარტო ობიექტურ ქმედებას, არამედ სუბიექტურ, ფსიქოლოგიურ ასპექტებსაც, რომელიც მხოლოდ ადამიანის დამახასიათებელი თვისებაა. მიუხედავად მძაფრი დისკუსიებისა და ერთიანი აზრის არარსებობისა, არა-

---

[847] ლომთაძე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა. ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010

ერთმა ცივილურმა სახელმწიფომ, აღიარა იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.

ტერმინი "იურიდიული პირი" გერმანული წარმოშობისაა და პირველად გამოიყენა გუსტავ ჰუგომ. როგორც ჩანს ეს ტერმინი სწორედ მისი დამკვიდრებულია. დღეს მოქმედი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით იურიდიული პირიც ცნება ჩამოუყალიბებელია შემდეგნაირად: 1. 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. 2. იურიდიული პირი შეიძლება იყოს კორპორაციულად ორგანიზებული, წევრობაზე დაფუძნებული, წევრთა მდგომარეობაზე დამოკიდებული ან მისგან დამოუკიდებელი და მისდევდეს ან არ მისდევდეს მეწარმეობას.[848] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 107[1] მუხლის (იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი) ნაწილის მიხედვით სისხლის სამართლის კოდექსის მიზნებისათვის, იურიდიული პირი ნიშნავს სამეწარმეო (კომერციულ) ან არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს (მის უფლებამონაცვლეს).

ჩვენს ქვეყანაში, აღნიშნული ცვლილება, იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესება, მიუხედავად სხვა ქვეყნების გამოცდილებისა, მაინც დამაბნეველ და საკამათო საკითხს წარმოადგენს, მით უფრო ასეთი გამოცდილება საქართველოში აქამდე არასოდეს ყოფილა. რადგან საქართველოს დღევანდელი სისხლის სამართლის კოდექსი გერმანულ მოდელზეა აგებული ეს თემა განსაკუთრებით სადისკუსიო და ზოგიერთი მეცნიერ იურისტისათვის პირდაპირ მიუღებელი გახდა, იმ ფონზე, რომ თვითონ გერმანული სისხლის სამართალი არ აღიარებს იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას. ამასთანავე ჩვენს ქვეყანაში ადრე მოქმედ სისხლის სამართლის კოდექსებში მკაცრად იყო დაცული ინდივიდულური პასუხისმგებლობის პრინციპი, ანუ ყველა ადამიანი პასუხს აგებს მხოლოდ მის მიერ ჩადენილი დანაშაულისათვის.

ქართული სისხლის სამართალი აღიარებს ინდივიდუალური/პერსონალური შერაცხვის პრინციპს, ანუ მარტივად რომ ითქვას ერთი ადამიანი არა-

---

[848] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, მუხლი 24, ნაწილები 1-2 https://www.matsne.gov.ge/ka/document/view/31702?publication=115 [29.09.2021]

სოდეს არ აგებს პასუხს მეორე ადამიანის მიერ ჩადენილი დანაშაულისათვის, რა ორგანიზებული ერთიანობა ან მყარი ურთიერთობაც არ უნდა აკავშირებდეთ ერთმანეთთან, მაგრამ იურიდიული პირის დანაშაულის სუბიექტად აღიარებამ მიგვიყვანა იმ აუცილებლობამდე, რომ აქამდე არსებული აბსოლუტური პრინციპი, რაღაც მასშტაბით შეკვეცილიყო. როდესაც კონკრეტული პირის დანაშაულებრივი ქმედების გამო სისხლისსამართლებრივი წესით პასუხს აგებს იურიდიული პირი, ეს ნიშნავს, რომ ეს ქმედება გამოიწვევს შესაბამისი იურიდიული პირისათვის სასჯელის დაკისრებას, რაც გარდაუვალს ხდის მასში მომუშავე (ან მფლობელი) პირების ამა თუ იმ ფორმით დასჯასაც.

ამჟამად ჩვენი კვლევის მიზანი არის წარმოვაჩინოთ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა და ამასთან ერთად გამოვთქვათ ზოგიერთი მოსაზრება აღნიშნულ ინსტიტუტთან მიმართებაში. ამის გაკეთება კი უბრალოდ შეუძლებელია თუ ზოგადად მაინც არ მიმოვიხილავთ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ასპექტებს, ცალკეულ საზღვარგარეთის ქვეყნებში და საქართველოში.

იურიდიული პირისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების სამშობლოდ საერთო სამართლის ქვეყნები ითვლებიან, სადაც იურიდიული პირი სამართლის სუბიექტს წარმოადგენს, ამერიკის შეერთებული შტატების ფედერალური სისხლის სამართლის კოდექსისა და წესების თანახმად დანაშაულებრივი ქმედება იურიდიული პირის მიერ ჩადენილადაა მიჩნეული, თუ ის განხორციელდა უშუალოდ ამ ორგანიზაციაში მომუშავე ფიზიკური პირის მიერ, ან შედეგი გამოწვეული იყო ასეთივე პირის უმოქმედობით; ამასთან, კორპორაციის საქმიანობა შეიძლება განსხვავებული იყოს, მასში მომუშავე ფიზიკური პირის სუბიექტური ქცევისაგან, ამავე დროს იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ გამორიცხავს კონკრეტული ფიზიკური პირების პასუხისმგებლობას მსგავსი ქმედებისათვის. [849]

ამერიკის შეერთებული შტატების სისხლის სამართალი დიდი ხნის მანძილზე ყალიბდებოდა და ვითარდებოდა ინგლისური საერთო სამართლის სისტემის საფუძველზე, სწორედ ინგლისური სისხლის სამართლიდან გავრცელდა ამერიკის შეერთებულ შტატებში იურიდიულ პირთა სისხლის-

[849] Federal criminal code and Rules. tite 18, nart 1, crimes, title was enacted by act June 25, 1948, ch. 645, §1, 62 Stat. 683, https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2009-title18/html/USCODE-2009-title18.htm [30.09.2021]

სამართლებრივი პასუხისმგებლობა.[850] იურიდიული პირებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხი რეგულირდება, როგორც ფედერალური, ასევე ცალკეული შტატების სისხლის სამართლის კანონმდებლობის თანახმად. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ კორპორაციებს, არაკორპორაციულ გაერთიანებებს და პირებს, რომლებიც მოქმედებენ ან ვალდებულნი არიან იმოქმედონ აღნიშნული ორგანიზაციების სასარგებლოდ.

უნდა აღინიშნოს, რომ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძვლები, მოყოლებული 1849 წლიდან, მრავალჯერ დაასაბუთა აშშ-ს უზენაესმა სასამართლომ, რომელმაც შეიმუშავა კიდეც შერაცხვის პრინციპები, რომლის თანახმადაც კორპორაციამ შეიძლება პასუხი აგოს თავისი აგენტის ქმედებისათვის თუ ის ჩადენილია აგენტის სამსახურებრივი კომპეტენციის ფარგლებში და კორპორაციის ინტერესებისათვის,[851] რადგანაც კორპორაცია შეიძლება მოქმედებდეს მისი აგენტის ან მისი მმართველი პირების ნების შესაბამისად. უნდა შევნიშნოთ ისიც, რომ აშშ-ს სასამართლოები კორპორაციის პასუხისმგებლობას მაშინაც აღიარებენ, თუ თავის თანამშრომლებს აყენებს ისეთ მდგომარეობაში, რომ იძულებულნი ხდებიან განახორციელონ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება.

ანგლო-ამერიკულ სისტემის ქვეყნებში, წინა პლანზე იქნა დაყენებული პრაგმატული მოსაზრება, რაც საფუძვლად დაედო კორპორაციათა სისხლისსამართლებრივი დასჯადობის შემოღებას. უნდა ითქვას, რომ კორპორაციათა სიმრავლე მათი სულ უფრო მზარდი ზეგავლენა ეკონომიკურ და საზოგადოებრივ ცხოვრებაზე, მათ მიერ დიდი ეკოლოგიური და სხვაგვარი კატასტროფის გამოწვევა იყო წინაპირობა, რომელმაც თავის დროზე ანგლო-ამერიკულ მართლმსაჯულებას უბიძგა იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესებისაკენ.[852]

იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაწესებულია არამარტო საერთო სამართლის ქვეყნებში არამედ ასევე კონტინენტურ სამართლის სისტემის ქვეყნებშიც, მაგალითად საფრანგეთში ჯერ კიდევ 1870 წელს „ორდონანსები“ ითვალისწინებდა იურიდიული პირები-

---

[850] ტურავა მ., სისხლის სამართალი. ზოგადი ნაწილი. დანაშაულის მოძღვრება, პირველი წიგნი. თბილისი, 2011 გვ. 618

[851] გაბისონია ი., იურიდიულ პირთა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკვანძო საკითხები, ჟურნალი „ცხოვრება და კანონი“, №2, 2007, გვ. 12

[852] ტურავა მ., სისხლის სამართალი. ზოგადი ნაწილი. დანაშაულის მოძღვრება. პირველი წიგნი. თბილისი, 2011, გვ. 622

სათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებას, მათ მიერ ჩადენილი დანაშაულისთვის. საფრანგეთის სისხლის სამართლის კოდექსის 121-2 მუხლი ითვალისწინებს იურიდიული პირების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობას, ამასთანავე იურიდიული პირების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ გამორიცხავს დასჯას ფიზიკური პირებისა, რომლებმაც ჩაიდინეს იგივე დანაშაული[853] აქვე აღსანიშნავია ისიც, რომ 2005 წლის 31 დეკემბრის კანონით იურიდიულ პირთა დანაშაულის შემადგენლობის წრე უფრო მეტად გაფართოვდა.

საფრანგეთის სისხლის სამართლის კოდექსში, როგორც ზოგად, ასევე კერძო ნაწილში, დეტალურად არის რეგლამენტირებული იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა. საფრანგეთის სისხლის სამართლის კოდექსის ზოგადი ნაწილი განსაკუთრებით ხაზს უსვამს იურიდიული პირის დასჯადობას რეციდივის შემთხვევაში, განსაზღვრულია რეციდივის დროს მისი დასჯადობის წესები, კერძოდ რეციდივის სამართლებრივ შედეგს წარმოადგენს იურიდიული პირისათვის ჯარიმების გაორმაგება, გაცილებით დიდი სანქციების დადება, ვიდრე ეს გათვალისწინებულია დანაშაულის პირველად ჩადენისას.

იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის უარმყოფ სახელმწიფოთა რიცხვს მიეკუთვნება გერმანია, რომელსაც იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივ დასჯადობასთან დაკავშირებით საერთო ქვეყნებისაგან განსხვავებული მიდგომა აქვს. გერმანულ სისხლის სამართალში გაბატონებულია შეხედულება, რომლის თანახმადაც იურიდიული პირი ბუნებრივი თვალსაზრისით არ არის ქმედუნარიანი და არ არის შესაძლებელი მასზე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესება. ასეთ დასჯადობას მიიჩნევენ, ასევე ბრალეული პასუხისმგებლობის პრინციპთან შეუსაბამოს.[854] მიუხედავად ამისა ამ შეხედულებას გამოუჩნდნენ მოწინააღმდეგეები, რომლებიც საჭიროდ მიიჩნევენ ასეთი პასუხისმგებლობის შემოღებას, ასეთ დასჯადობის საფუძვლად, დღეისთვის ისევ და ისევ რჩება, მხოლოდ კორპორაციის ფარგლებში ცალკეული ინდივიდის ქმედება და ბრალეულობა. [855]

---

[853] le code pénal français (22/07/1992), Article 121-2, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006417204?etatTexte=VIGUEUR&etatTexte=VIGUEUR_DIFF [30.09.2021]

[854] ტურავა მ., სისხლის სამართალი. ზოგადი ნაწილი. დანაშაულის მოძღვრება. პირველი წიგნი, თბილისი, 2011, გვ. 620

[855] იქვე: გვ. 621

გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსში, იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მხოლოდ ფორმალურად არის რეგლამენტირებული (14-ე პარაგრაფში), ხოლო კერძო ნაწილის 265-ე ბ პარაგრაფი) ითვალისწინებს იურიდიული პირისათვის ან მის ინტერესებში ან მისი მეშვეობით თაღლითური გზით კრედიტის მიღებას, აქვე მითითებულია, რომ დაისჯება ის, ვინც აღნიშნული ქმედება პირადად განახორციელა, მაგრამ არაფერია ნათქვამი თვითონ ამ კომპანიაზე, რომლის ინტერესებისათვის მან ეს ქმედება განახორციელა. ამდენად აღნიშნულ მუხლში იურიდიული პირის პასუხისმგებლობა ფაქტიურად არაპირდაპირ არის მოცემული, კანონი შემოიფარგლება მხოლოდ იმ პირის დასჯით, რომელიც მისი ინტერესებით მოქმედებდა. [856]

გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსის მე-14 პარაგრაფი ეხება სუბსიდიურ პასუხისმგებლობას, რომლის არსი იმაში მდგომარეობს, თუ დანაშაული წარმომადგენლის მეშვეობით ჩაიდინა იურიდიულმა პირმა, მაშინ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ასევე დაეკისრება იურიდიულ პირსაც (სავაჭრო ამხანაგობასაც) და მის წარმომადგენელსაც, ანუ სახეზეა ასევე ფიზიკური პირის პასუხისმგებლობაც. მეორე აბზაცი შეიცავს ანალოგიურ ფორმულირებას, იმ პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შესახებ, რომელმაც საწარმოს მფლობელისაგან ან უფლებამოსილი პირისაგან მიიღო ნაწილობრივი, ან სრული მართვის დავალება, რომელიც შედის საწარმოს მფლობელის კომპეტენციაში. მესამე ნაწილის მიხედვით, ასეთი ქმედების ჩამდენ მესამე ნაწილის მიხედვით, ასეთი ქმედების ჩამდენ პირს, ეკისრება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, მაგრამ პირდაპირ არ არის მითითებული თუკი ასეთ შემთხვევაში იურიდიული პირიც დაისჯება ამ ქმედებისათვის. [857]

იაპონია მიეკუთვნება იმ ქვეყანათა რიცხვს, რომლის სისხლის სამართლის კანონმდებლობა საერთოდ არ აღიარებს იურიდიულ პირს, როგორც დანაშაულის სუბიექტს. ისეთი ქვეყნების სისხლის სამართლის კანონმდებლობა, როგორიცაა ბულგარეთი, უნგრეთი და ხორვატია ამ ქვეყნების სისხლის სამართალში გაბატონებული პირადი პასუხისმგებლობის პრინციპიდან გამომდინარე, დანაშაულის სუბიექტთან ცნობილი არიან მხოლოდ ფი-

---

[856] Головненков П. В., Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, 2021, стр. 373

[857] იქვე: стр. 84

ზიკური პირები, შესაბამისად გამორიცხულია იურიდიული პირებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრება.

ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, რომ იურიდიული პირის როგორც დანაშაულის სუბიექტის ცნობის პრობლემა მრავალ ქვეყანაში რჩება სადავოდ და მოცემულ საკითხზე მიმდინარეობს დისკუსიები. საზღვარგარეთის ქვეყნების მრავალი მეცნიერ-იურისტი იხრება იმ მოსაზრებისაკენ, რომ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დანაშაულებრივი ქმედებისათვის შეიძლება დაეკისროთ არამარტო შერაცხად ფიზიკურ პირს - ადამიანს, არამედ უსულო მატერიასაც, რომელსაც წარმოადგენს იურიდიული პირი.

საინტერესოა ისიც, რომ ევროკავშირი ამ თემასთან დაკავშირებით თავშეკავებას იჩენს, არ ავალდებულებს მის წევრ ქვეყნებს, აღიარონ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა. ევროგაერთიანების სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში საქმეზე იურიდიული პირების დასჯადობის საყოველთაო ვალდებულება უარყო.[858]

ქართველმა კანონმდებელმა გაითვალისწინა უცხოეთის ქვეყნების გამოცილება აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით და ქართული სისხლისსამართლის კანონმდებლობაში შემოიტანა სიახლე, რომელიც იურიდიული პირის დანაშაულის სუბიექტად ცნობის საკითხს ეხება. ბუნებრივია ისიც, რომ აუცილებელი გახდა იურიდიული პირისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების თავისებურების პროცედურული საკითხებიც ასახულიყო სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობაში.

იურიდიული პირის განმარტებისას, მოქმედი სისხლისსამართლის კანონმდებლობიდან გამომდინარე უნდა ვიგულისხმოთ ის იურიდიული პირები, რომლებიც დარეგისტრირებულნი არიან სათანადო ორგანოებში და წარმოადგენენ კომერციულ ან არაკომერციულ იურიდიულ პირებს. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 1071 მუხლის თანახმად იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული იმ დანაშაულისათვის, რომელიც ჩადენილია იურიდიული პირის სახელით ან მისი მეშვეობით (გამოყენებით) ან/და მის სასარგებლოდ, პასუხისმგებელი პირის მიერ. თავის მხრივ პასუხისმგებელი პირი არის იურიდიული პირის ხელმძღვანელობაზე, წარმომადგენლობაზე, მისი სახელით გადაწყვეტილების მიღებაზე უფლებამოსილი პირი ან/და იურიდიული პირის სამეთვალყურეო, საკონტროლო, სარევიზიო ორგანოს წევრ-

---

[858] ჯიშკარიანი ბ., ევროპული სისხლის სამართალი, თბილისი, 2003, გვ.114

რი. იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც დანაშაული ჩადენილია იურიდიული პირის სახელით ან მისი მეშვეობით (გამოყენებით) ან/და მის სასარგებლოდ, მიუხედავად იმისა, დადგენილია თუ არა დანაშაულის ჩამდენი ფიზიკური პირი. იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება იმ შემთხვევაშიც, თუ პასუხისმგებელი პირის მიერ ზედამხედველობისა და კონტროლის არაჯეროვნად განხორციელების გამო შესაძლებელი გახდა იურიდიული პირის დაქვემდებარებაში მყოფი ფიზიკური პირის მიერ დანაშაულის ჩადენა იურიდიული პირის სასარგებლოდ. მნიშვნელოვანია, რომ პასუხისმგებელი პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება არ წარმოადგენს იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს. შესაბამისად იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ გამორიცხავს იმავე დანაშაულისათვის ფიზიკური პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ ათავისუფლებს იურიდიულ პირს დანაშაულის შედეგად მის მიერ მიყენებული ზიანის ანაზღაურების ვალდებულებისაგან, ასევე მის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის სხვა ზომების გამოყენებისაგან. ყურადსაღებია და აბსოლუტურად სწორია კანონმდებლის შეხედულება იმის თაობაზე, რომ ფიზიკური პირის ქმედების მიმართ ბრალის ან მართლწინააღმდეგობის გამომრიცხველი გარემოებების დადგენის შემთხვევაში იურიდიული პირი თავისუფლდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან.

იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის (დასჯადობის) სამი თეორია არის გაბოტონებული: მონაცვლეობითი პასუხისმგებლობის თეორია, იდენტიფიკაციის თეორია და ორგანიზაციის ბრალეულობის თეორია. [859]

მონაცვლეობითი პასუხისმგებლობის თეორია მოკლედ შეიძლება გადმოვცეთ შემდეგნაირად: კორპორაციის ხელმძღვანელი, აბსოლუტური პასუხისმგებლობის თეორიიდან გამომდინარე, პასუხს აგებს თავისი ხელქვეითების ქმედებებზე, ისე, რომ თვითონ მას არ ჩაუდენია დასჯადი ქმედება და არ განუხორციელებია ამა თუ იმ დელიქტის ქმედების სუბიექტური შემადგენ-

---

[859] ტურავა მ., სისხლის სამართალი. ზოგადი ნაწილი. დანაშაულის მოძღვრება. პირველი წიგნი, თბილისი, 2011, გვ. 629

ლობა. მართლმსაჯულებამ ეს თვალსაზრისი გადაიტანა იურიდიულ პირებზეც: აბსოლუტური პასუხისმგებლობის თეორიით, იმ ქმედების შემადგენლობისათვის, რომლის განხორციელების გამოკორპორაციის მოქმედი ფიზიკური პირები ისჯებიან, ასევე უნდა დაისაჯოს კორპორაციებიც. რადგან ასეთი დასჯადობის დასაბუთებისათვის თვით იურიდიული პირის მიერ არც მოქმედების ჩადენა და არც სუბიექტური შემადგენლობის განხორციელება მოითხოვება, დაკარგა მნიშვნელობა იმ არგუმენტმა, რომ იურიდიული პირს არა აქვს "სული" და არ შეუძლია, იმოქმედოს, როგორც ადამიანმა ან ჰქონდეს განზრახვა. [860]

მართლმსაჯულების მიერ განვითარებული იდენტიფიკაციის (სამოქალაქო-სამართლებრივი) თეორიის მიხედვით, კორპორაციათა პასუხისმგებლობა დგება, მხოლოდ თავიანთი ორგანოსა და ხელმძღვანელი პირების მიერ ჩადენილი ქმედებებისათვის, რადგან მხოლოდ ისინი წარმოადგენენ საწარმოს მმართველებს და უბრალო თანამშრომლისაგან განსხვავებით, საწარმოს გარე ურთიერთობებშიც წარმოადგენენ. იურიდიული პირის მმართველი ორგანოები (გამგეობა, საბჭო, დირექტორები) ითვლება, როგორც საწარმოს მეორე-მე, რომლის ნება და ზრახვა გაიგივებულია კორპორაციის საქმიანობის მაკონტროლებელი ფიზიკური პირის ნებასა და ზრახვასთან. ეს პირები არ წარმოადგენენ კორპორაციის უბრალო მოსამსახურეებს და მათი საქმიანობა გაიგივებულია იურიდიული პირის საქმიანობასთან, რაზეც პასუხს ეს უკანასკნელი აგებს უშუალოდ. [861]

ორგანიზაციის ბრალეულობის თეორია იურიდიული პირის სისხლის-სამართლებრივ პასუხისმგებლობას/დასჯადობას აფუძნებს მის პერსონალურ თვითმყოფადობაზე და არა სხვისი ბრალეულობის შერაცხვაზე. ანუ პასუხისმგებლობა დაფუძნებულია ორგანიზაციის ბრალეულობის კონცეფციაზე. ეს ბრალეულობა წარმოსდგება ისეთი ატმოსფეროს შექმნიდან, რომელიც კორპორაციის შიგნით დანაშაულის ჩადენის შესაძლებლობას იძლევა ან ხელს უწყობს მას. კორპორაციის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ამ თეორიის მიხედვით არის პერსონალურ-თვითმყოფადი, ეფუძნება კორპორაციის პერსონალურ ბრალს და არ გამომდინარეობს ორგანოთა ბრალეულობიდან. კორპორაციათა თვითმყოფად ბრალთან დაკავშირებით შეიქმნა მენეჯმენტის ხარვეზის ცნება, რომლის მიხედვითაც კორპორაციის დას-

[860] იქვე: გვ. 631
[861] იქვე

ჯადობის საკმარისი საფუძველია იმის დადგენა, შეიტანა თუ არა წვლილი დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენასა და შედეგის დადგომაში წარმოებისათვის არასათანადო და არადამაკმაყოფილებელი მმართველობის გაწევამ. მენეჯმენტის ხარვეზი ასევე შეიძლება წარმოიშვას რამდენიმე პირის ერთობლივი მოქმედების შედეგად. ეს არის არა ორგანოს ქმედებისათვის კორპორაციის პასუხისმგებლობის თეორია, არამედ ორგანიზაციის ბრალეულობის თეორია, რადგან მისთვის უმნიშვნელოა უშუალოდ მოქმედი პირის ბრალეულობა. [862]

იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ქართული მოდელი ეფუძნება კორპორაციათა სისხლისსამართლებრივი დასჯადობის დასაბუთების სამივე მოდელს სინთეზურად. [863]

ამდენად, სისხლის სამართლის კოდექსში შესული ნოვაციით იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის შესახებ ქართული სისხლის სამართლის კანონმდებლობა კიდევ უფრო დაუახლოვდა საერთო სამართლის სისტემის ქვეყნებს.

როგორც იურიდიულ ლიტერატურაშია მითითებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული იურიდიული პირების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დეფინიცია და კოდექსში მითითებული დანაშაულები, რომლებზედაც დაწესებულია იურიდიული პირების სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა და სასჯელის სახეები სავსებით აკმაყოფილებს ევროკავშირის სტანდარტებს.

როდესაც, ზოგად ასპექტში უკვე განვიხილეთ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის თავისებურებები, როგორც საქართველოში ასევე საზღვარგარეთის ქვეყნებში, უფრო ადვილი გასაგები ხდება ჩვენეული ხედვა მის ცალკეულ პრობლემატურ საკითხებზე. უპირველეს ყოვლისა, რადგან იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს განისაზღვრება ამ კოდექსის შესაბამისი მუხლით (1072 მუხლი, იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა) ალბათ სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში იურიდიული პირის მიერ ჩადენილი დანაშაულებები არ შეიძლება ამომწურავად მივიჩნიოთ, რადგან როგორც ჩანს, ჩვენი აზრით კანონმდე-

[862] იქვე: გვ. 640
[863] იქვე: გვ. 644

ბელს თვალთახედვის არედან გამორჩა სოციალურად ისეთი საშიში დანაშაული, როგორიცაა გადასახადისაგან თავის არიდება.

სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა საგადასახადო დარღვევისათვის შემოღებულ იქნა 1994 წლიდან. სისხლის სამართლის კოდექსში შევიდა 160-ემუხლი (მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვა (შემცირება), და 160 მუხლი (სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნების შეუსრულებლობა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით). ამ მუხლებს 1994 წლიდან დაემატა სამი მუხლი: 173-ე (ყალბი აქციზური მარკების დამზადება, გასაღება ან გამოყენება), 1731 (ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება) და 1732 (მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, რეალიზაცია, შენახვა და ტრანსპორტირება) მუხლები.

2000 წლის პირველ ივნისს ძალაში შესულ ახალ სისხლის სამართლის კოდექსში პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ფორმულირებულია ორ მუხლში: მე-200 მუხლში (მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, შენახვა, რეალიზაცია ან გადაზიდვა), რომელიც მოთავსებულია ოცდამეექვსე თავში - დანაშაული სამეწარმეო და სხვა ეკონომიკური საქმიანობის წინააღმდეგ და 218-ემუხლში (გადასახადისათვის თავის არიდება), რომელიც მოთავსებულია ოცდამერვე თავში - დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში. [864]

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი გულისხმობს გადასახადისათვის თავის არიდებას, კერძოდ დიდი ოდენობით გადასახადისათვის განზრახ თავის არიდებას. ყველა ზემოხსენებულ მუხლში გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მხოლოდ ფიზიკურ პირზე ვრცელდებოდა და იგივე მდგომარეობაა დღესაც.

დასადგენია და დღემდე ბუნდოვანია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსში თუ რატომ ითლება დამნაშავედ საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის არსებობისას მხოლოდ ფიზიკური პირი. ქვემოთ მოცემულ მსჯელობაში რეალურად დავინახავთ თუ ვინ

---

[864] სვანიძე კ., სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისას https://bit.ly/3AhioTo [30.09.2021]

არის დანაშაულის ჩამდენი საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის არსებობისას.

დანაშაულის ჩამდენი ქმედების შემადგენლობიდან გამომდინარე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელი, მაგრამ ვინ არის გადასახადის გადამხდელი? აღნიშნული შეკითხვაზე პასუხს გვაძლევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომლის მეოცე მუხლი მიგვითითებს, რომ გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. შესაბამისად ვინაიდან დადგენილი არის თუ ვინ არის გადასახადის გადამხდელი, ყურადღება მივაქციოთ სამართლებრივ ტერმინს „პირი“, საგადასახადო კოდექსი ტერმინს „პირი“ თავის თავში განმარტავს მერვე მუხლის მეთვრამეტე ნაწილით და იძლევა დათქმას, რომ აღნიშნული კოდექსის მიხედვით „პირი“ არის – ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი -საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, საწარმო ან ორგანიზაცია- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, როგორც ზემოთ უკვე ვახსენეთ, განმარტავს, რომ 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 შეიძლება იყოს კორპორაციულად ორგანიზებული, წევრობაზე დაფუძნებული, წევრთა მდგომარეობაზე დამოკიდებული ან მისგან დამოუკიდებელი და მისდევდეს ან არ მისდევდეს მეწარმეობას[865] იურიდიული პირი, რომლის მიზანია სამეწარმეო (კომერციული) საქმიანობა, აგრეთვე მისი ფილიალი უნდა შეიქმნას „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.[866]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 21-ე მუხლში განმარტავს, რომ საწარმოდ ითვლება წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად. ესენია: საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები; უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე

---

[865] საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, მუხლი 24, ნაწილები 1,2 https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=115 [30.09.2021]

[866] იქვე

უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება; აგრეთვე გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები; საწარმოს არ მიეკუთვნება ინდივიდუალური მეწარმე.[867]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლი განმარტავს, რომ ორგანიზაციად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები: არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ან შექმნილი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები, რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით), ასევე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები; საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისო, დიპლომატიური) ორგანიზაციები – საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, დიპლომატიური წარმომადგენლობები და საკონსულო დაწესებულებები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები. [868]

შესაბამისად ვინაიდან ყველა მოცემულობა უკვე სახეზე გვაქვს, ცოტა უფრო დეტალურად განვავრცოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, კერძოდ, აღნიშნული მუხლის მიხედვით პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან თავის არიდებად, აღნიშნული კი ნიშნავს, რომ ფიზიკური პირის ან იურიდიული პირის (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად), საწარმოს ან ორგანიზაციის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად) მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან თავის არიდებად. აღნიშნული ქმედება კი, როგორც საგადასახადო კოდექსი გვითითებს, იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით (სისხლის სამართლის კო-

[867] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 21 https://matsne.gov.ge/document/ view/1043717?publication=175 [30.09.2021]

[868] იქვე: მუხლი 30

დექსით გადასახადისათვის თავის არიდება 100 000 ლარზე მეტით ითვლება დიდ ოდენობად).

უშუალოდ გადავიდეთ საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობაზე, სადაც განვიხილოთ იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხები, რაც დაგვანახებს, რომ ადგილი აქვს გარკვეულ წინააღმდეგობებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და სისხლის სამართლის კოდექსს შორის.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-7 მუხლის 1 ნაწილის მიხედვით: სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველია დანაშაული, ესეიგი ამ კოდექსით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება. იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი განისაზღვრება ამ კოდექსის შესაბამისი ნორმებით. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 107^1 მუხლი კი თავის მხრივ ადგენს იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძვლებს. [869]

შესაბამისად საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის აღნიშნული მუხლების და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ნათელია, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩამდენი პირი უნდა იყოს, როგორც ფიზიკური ასევე იურიდიული პირი. მაგრამ დღევანდელი სისხლის სამართლის კანონმდებლობა არ გვაძლევს შესაძლებლობას, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის დადგეს იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხი, ვინაიდან საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 107^2 მუხლი გვაძლევს დათქმას, რომ იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს განისაზღვრება ამ კოდექსის შესაბამისი მუხლით. [870]

რას ნიშნავს, როგორ უნდა გავიგოთ მუხლში მოცემული წინადადება "თუ ეს განისაზღვრება ამ კოდექსის შესაბამისი მუხლით", ამაზე პასუხი ნათელია, თავად მუხლში უნდა იყოს დათქმა იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისგებაში შესაძლო მიცემის შესახებ, როგორც ეს აღნიშნულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 142-ე მუხლის, 1421

---

[869] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/09/1999, მუხლი 7, ნაწილი 1 https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [30.09.2021]

[870] იქვე: მუხლი 218

მუხლის, 1431 მუხლის, 157-ე მუხლის, 158-ე მუხლის, 159-ე მუხლის, 1641 მუხლის, 171-ე მუხლის, 186-ე მუხლის შენიშვნაში, 192-ე მუხლის, 194-ე მუხლის და სხვა მუხლების შენიშვნაში.

მსგავსი ხასიათის დათქმას საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის შენიშვნა არ შეიცავს, შესაბამისად არ გვაქვს შესაძლებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დავაკისროთ იურიდიულ პირს.

სხვა დანაშაულებისაგან განსხვავებით სწორედ იურიდიული პირია ვალდებული (რა თქმა უნდა სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის სუბიექტებთან ერთად) განუხრელად დაიცვას საფინანსო რეჟიმი, მეტიც, თუკი იურიდიული პირი ფინანსურად აგებს პასუხს და მის მიმართ დაწესებულია სანქცია, - გადაიხადოს გადასახადი, საურავი, ჯარიმა, სრულიად გაუგებარია რატომ არუნდა იყოს ის საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის სუბიექტი მაშინ, როდესაც ფაქტიურადაც და იურიდიულადაც აღნიშნული დანაშაული სწორედ იურიდიული პირის სასარგებლოდ არის ჩადენილი .[871]

შესაბამისად აღნიშნული საკითხი რეალურ საკანონმდებლო ხარვეზად შეიძლება იქნეს მიჩნეული.

ვინაიდან განხილულ იქნა ჩვენს მიერ, თუ ვინ არის გადასახადის გადამხდელი, შესაბამისად განხილულ უნდა იქნეს, თუ რა არის და რა სახის გადასახადები არსებობს საქართველოში, რაც ხელს შეგვიწყობს საკითხზე მსჯელობის გაგრძელებაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი გვაძლევს მითითებას, გადასახადის ცნებისა და სახეების შესახებ, რომლის მიხედვითაც გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. გადასახადის სახეებია საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია ამ კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. ადგილობრივი გადასახადია ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობი-

[871] იმერლიშვილი ი., საგადასახადო დანაშაულის გამოძიების მეთოდიკა", დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად შერჩეული დისერტაცია, სტუ, თბილისი, 2014, გვ. 54

თი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე. [872]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლი განსაზღვრავს საშემოსავლო გადასახადის სუბიექტს –გადასახადის გადამხდელს, ანუ პირს რომელსაც ზოგადად ეკისრება საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტულ დაბეგვრის ობიექტთან მიმართებით.

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ ფიზიკური პირი. გადასახადის მიზნებისთვის ფიზიკური პირები იყოფა ორ კატეგორიად – რეზიდენტ და არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებად. არარეზიდენტი ფიზიკური პირი გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით.[873]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 96-ე მუხლით განსაზღვრავს მოგების გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც წარმოადგენს საწარმო, რომელიც არ წარმოადგენს ფიზიკურ პირს. წარმონაქმნის საწარმოდ კვალიფიცირების მიზნით, არაა უცილებელი მას ჰქონდეს იურიდიული პირის სტატუსი. მოგების გადასახადის მიზნებისთვის საწარმოები იყოფა ორ კატეგორიად: რეზიდენტ და არარეზიდენტ საწარმოებად. უნდა ვივარაუდოთ, რომ რეზიდენტ საწარმოს წარმოადგენს საქართველოს საწარმო, ხოლო ყველა დანარჩენ საწარმოს კი – არარეზიდენტი საწარმო. ანუ, საქართველოს საწარმო და რეზიდენტი საწარმო, ისევე, როგორც უცხოური საწარმო და არარეზიდენტი საწარმო, ურთიერთშემცვლელი ცნებებია. არარეზიდენტი საწარმო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით. მოგების გადასახადის გადამხდელის ცნება ასევე მოიცავს პირებსაც, რომლებსაც უშუალოდ არ აკისრიათ გადასახადის გადახდა. მაგალითად, როდესაც არარეზიდენტი პირის კუთვნილი გადასახადი გადაიხდება გადახდის წყაროსთან დაკავების წესით შემოსავლის გადამხდელის (საგადასახადო აგენტის) მიერ. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს კვლავ ეს არარეზიდენტი პირი წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო აგენტი კი – არა.[874]

---

[872] საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/2010, მუხლი 6
https://matsne.gov.ge/document/ view/1043717?publication=175 [30.09.2021]

[873] იქვე: 79 მუხლი

[874] ნადარია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012, გვ. 560-561

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკე მე-6 კარი აქვს დათმობილი დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) განსაზღვრას. დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე, არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფი არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე დაექვემდებარება უკუდაბეგვრას, პირი, რომელიც სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ახორციელებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორის საკუთრებაში გადაცემას მხოლოდ ამ ოპერაციაზე დაექვემდებარება უკუდაბეგვრას, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე, პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლისსამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე, პირი, რომლის სამეურვეო ქონების რეალიზაციაც ხდება „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე. [875]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 182-ე მუხლის მიხედვით, „აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც ან საქართველოში აწარმოებს აქციზურ საქონელს, ან ახორციელებს მის ექსპორტს ან იმპორტს. გადამხდელთა კატეგორიაში ხვდება ისეთი პირიც, რომელიც ავტოსატრანსპორტო საშუალებებს აწვდის 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტში მითითებულ საქონელს ან ეწევა მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებას. ამას გარდა, აქციზის გადამხდელია ასევე ის პირი, რომელიც მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში მოიპოვებს აქციზურ საქონელზე საკუთრების უფლებას. [876]

---

[875] იქვე: გვ. 16-18
[876] იქვე: გვ. 196-197

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 195-ე მუხლის მიხედვით, იმპორტის გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადააადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა. [877]

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-201 მუხლის (ქონების გადასახადი მიეკუთვნება ადგილობრივ გადასახადს) მიხედვით, ქონების გადასახადის გადამხდელია, რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე, არარეზიდენტი საწარმო – საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ქონებაზე (მათ შორის, იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ, საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ ქონებაზე), ფიზიკური პირი - საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, შენობა-ნაგებობაზე ან მათ ნაწილზე), იახტებზე (კატარღებზე), შვეულმფრენებზე, თვითმფრინავებზე, არარეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის პირი ქონების გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.[878]

გასათვალისწინებელია გარემოება, რომ ზემოაღნიშნული ყველა გადასახადის გადამხდელი შესაძლოა იყოს მეწარმე იურიდიული პირი.

მაგრამ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული გარემოება, თუ კონკრეტულად რომელ იურიდიულ პირს უნდა დაეკისროს პასუხისმგებლობა საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის და რატომ. აღნიშნული საკითხის დასადგენად, კიდევ ერთხელ მოვიშველიებთ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 1071 მუხლს, რომლის თანახმად იურიდიულ პირს სისხლისსამართლებრივი პასუხის-

---

[877] იქვე: გვ. 234

[878] იქვე: გვ. 265

მგებლობა დაეკისრება სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული იმ დანაშაულისათვის, რომელიც ჩადენილია იურიდიული პირის სახელით ან მისი მეშვეობით (გამოყენებით) ან/და მის სასარგებლოდ, პასუხისმგებელი პირის მიერ, შესაბამისად მუხლიდან გამომდინარეც კი ნათელია, რომ ქმედების ჩამდენის ზუსტი განსაზღვრის მიზნით უნდა იქნეს დადგენილი თუ ვის რჩება მოგება გადასახადის დაფარვის შედეგად, ვისი ბიუჯეტი ან ჯიბე ივსება კონკრეტული დანაშაულის ჩადენის გზით და ვინ სარგელობს აღნიშნული დაფარული გადასახადით, ანუ როგორც 1071 მუხლშია აღნიშნული ვის სასარგებლოდაა დანაშაული ჩადენილი.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩამდენი იურიდიული პირი თავისუფლად შესაძლებელია იყოს მეწარმე სუბიექტი, ანუ სამეწარმეო იურიდიული პირი, შემდეგ გარემოებათა გამო: რეალურად ყოველი სუბიექტი მხოლოდ თავისი უფლებების მატარებელია - შესაბამისად, მეწარმე სუბიექტის წარმოსახვა მესაკუთრის და არა საკუთრების ამპლუაში სავსებით გამართლებული იქნება. სახეზეა სუბიექტი, შესაბამისად, არის უფლებაც.[879] დამფუძნებელ პირთა საკუთრებად არ მოიაზრება საწარმოს ქონება.[880] კომპანიის ქონების შექმნა და მართვა არ გულისხმობს მის წევრზე საკუთრების უფლების წარმოშობას.[881] საწარმოს საკუთრება ისევეა დაცული, როგორც ფიზიკური პირის საკუთრება და თუ ამ ქონებას ერთ ჭრილში განვიხილავთ, შედეგად, მუდამ იგნორირებული იქნება საზოგადოების საკუთრება.[882] პარტნიორის ინტერესი კი მოგების მიღებაა, სამეწარმეო საქმიანობის რენტაბელურობის შენარჩუნება, საზოგადოების საუკეთესო ინტერესებიდან გამომდინარე გადაწყვეტილებების მიღება, რაც, თავის მხრივ, მოგების, აქტივების მოზიდვის მიზანს კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს. იურიდიული პირის ქონება, იურიდიული პირის, როგორც სამართლის სუბიექტის საკუთრებაა და არა მისი დამფუძნებლების ან

---

[879] ზოიძე ბ., მეწარმეობის თავისუფლებისა და საკუთრების დაცვის კავშირურთიერთობა წიგნში: თანამედროვე საკორპორაციო სამართლის თეორიული და პრაქტიკული საკითხები, თბილისი, 2009; 128-138 http://www.library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[880] the real property is held in the name of the partnership, not in the names of the individual partners, Bevans R.N., Business Organizations and Corporate Law, New York, 2007 http://www.library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[881] Schneeman A., The Law of Corporations and Other Business Organizations, 5th ed., New York, 2009, 66. http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[882] ზოიძე ბ., მეწარმეობის თავისუფლებისა და საკუთრების დაცვის კავშირურთიერთობა წიგნში: თანამედროვე საკორპორაციო სამართლის თეორიული და პრაქტიკული საკითხები, თბილისი, 2009; 128 http://www.library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

მასში მონაწილეებისა,[883] თუმცა ეს არ გამორიცხავს პარტნიორის მიერ წილის გასხვისების ან თუნდაც დივიდენდის მიღების უფლებას.[884] სადავო გარემოების გადასაჭრელად ისევ და ისევ შესატანის შეტანის გარიგების ხასიათს უნდა მივმართოთ, კერძოდ, იგი გაიმიჯნება ნასყიდობის ხელშეკრულებისაგან და საზოგადოებას არანაირ საპასუხო მოქმედებას ან მოვალეობას არ აკისრებს (დივიდენდის უპირობოდ გაცემის მოვალეობასაც კი).[885] არაერთი სასამართლო გადაწყვეტილება[886] არსებობს საზოგადოებათა ქონებისა და პარტნიორთა საკუთრების გამიჯვნასთან დაკავშირებით.[887]

საქართველოს კანონით მეწარმეთა შესახებ (ამოქმედდება 2022 წლის 1 იანვრიდან), მე-2 მუხლში მეწარმედ მიიჩნევს ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს რომელსაც აქვს საწარმო. საწარმო კი განმარტებულია, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების ორგანიზებული სისტემა. სამეწარმეო საქმიანობა არის მოგების მიღების მიზნით განხორციელებული მართლზომიერი, არაერთჯერადი, დამოუკიდებელი და ორგანიზებული საქმიანობა. სამეწარმეო საქმიანობა შეიძლება განხორციელდეს ინდივიდუალური მეწარმის ან სამეწარმეო საზოგადოების ფორმით. სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება სააქციო საზოგადოება, კოოპერატივი სამეწარმეო საზოგადოებაა. სამეწარმეო საზოგადოება არის იურიდიული პირი. ინდივიდუალური მეწარმე არ არის იურიდიული პირი. [888]

მეწარმე სუბიექტთა პერსონიფიცირებულობა მეტყველებს მათ შესაძლებლობაზე, აღიჭურვონ ისეთი უფლებით, როგორიცაა საკუთრების უფლება. სწორედ ეს განაპირობებს მეწარმე სუბიექტისთვის ქონების მფლობელის

---

[883] საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებები (1998-1999წწ), საქმე N2/36-7, თბ.,, 2002, 31-34 http://www. library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[884] Schneeman A., The Law of Corporations and Other Business Organizations, 5th ed., New York, 2009, p. 66. http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[885] ბურდული ი., სააქციო სამართლის საფუძვლები, ტომი I, თბილისი, 2010, გვ. 185 http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[886] Salomon v. Salomon & Co Ltd [1897] AC22 , Wild Ch., Weinstein S., Smith &Keenan's Company Law, 5th ed., 2009, p. 4. http://www. library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[887] თოხაძე ა., შესატანი - მეწარმე სუბიექტის საკუთრების უფლების გარანტის კონტექსტში, სამართლის ჟურნალი, 2012 http://www. library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

[888] საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ, 02/08/2021, მუხლი 2, ნაწილები 1-5 https://matsne.gov.ge/ka/document/view/5230186?publication=0№DOCUMENT:1; [30.09.2021]

სტატუსის მინიჭებას, მათი ფიქციად აღიარების მიუხედავად. ეს უკანასკნელი კი მიიღწევა ისეთი დოგმატური წანამძღვრების გაბათილებით, რომლის მიხედვით, მხოლოდ ფიზიკური პირი შეიძლება იყოს სამართლის სუბიექტი. ამაში ვლინდება მეწარმე სუბიექტის უნიკალურობაც, რაც გამოიხატება აბსტრაქტული წარმონაქმნის მიერ ფიზიკურ პირთათვის მახასიათებელ უფლებათა (იგულისხმება არა ყველა) საკუთარ თავზე მორგების შესაძლებლობაში.[889]

მეწარმე სუბიექტი არის მესაკუთრე და არა საკუთრება, აღჭურვილი არის საკუთრების უფლებით, გააჩნია ქონება და მოგება, მას თავისუფლად შეუძლია განზრახ შეგნებულად აარიდოს თავი საგადასახადო ვალდებულებას შემოსავლის (მოგების) დამალვის ან შემცირების გზით, რის შედეგადაც სიკეთე, ანუ მოგება რაც მიღწეულ იქნება გადასახადის დამალვის გზით, რჩება იურიდიული პირის საკუთრებაში, ამით ივსება თავად იურიდიული პირის ბიუჯეტი და არა კონკრეტული ფიზიკური პირის ჯიბე, ხოლო აღნიშნულის შემდგომ, კი იურიდიული პირის ხაზინა რჩება მოგებული. თუ როგორ მოხდება შემდგომ აღნიშნული ხაზინიდან ფულადი თანხის განაწილება და მისი გარკვეული მიზნებისათვის გამოყენება, ეს დამოკიდებულია მეწარმე სუბიექტის მმართველობაზე, ფორმებზე და გადაწყვეტილების მიმღებ პირებზე.

შესაძლებელია აღნიშნული მსჯელობის გაცნობის დროს დაიბადოს მოსაზრება, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში მეწარმე სუბიექტი არის დანაშაულის ჩადენის ხერხი და საშუალება. აღნიშნული არის მცდარი მსჯელობა, ვინაიდან საკითხი კონკრეტულ შემთხვევაში გვაქვს საპირისპიროდ, დანაშაულის ჩადენის იარაღად და საშუალებად, რომელიც გამოყენებული არის იურიდიული პირის მიერ გადასახადის დაფარვის შედეგად მიღებული თანხით მოგების მისაღებად, ამ შემთხვევაში არის ფიზიკური პირის გონებრივი შესაძლებლობები, მისი თანამდებობა და რესურსი, ანუ ფიზიკური პირი ან ორი ან მეტი ფიზიკური პირი, იქნება ეს ბუღალტერი, დამფუძნებელი თუ სხვა. კანონი იძლევა საშუალებას რომ იურიდიულ პირთან ერთად პასუხისმგებლობა დაეკისროს ფიზიკურ პირსაც. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს სსკ-ის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადე-

---

[889] თოხაძე ა., შესატანი - მეწარმე სუბიექტის საკუთრების უფლების გარანტის კონტექსტში, სამართლის ჟურნალი, 2012 http://www. library.court.ge/upload/J_SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]

ნისათვის მიზანშეწონილია იურიდიული პირებისათვის განისაზღვროს სასჯელის სახე.

სასჯელის ინდივიდუალიზაციის პროცესში სამართლიანი სასჯელის უზრუნველსაყოფად გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება სასჯელის სწორად შერჩევის პრინციპს, რაც სამართლიანობის პრინციპის ცხოვრებაში გატარების უმნიშვნელოვანესი გარანტიაა. [890]

საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობა, იურიდიული პირის მიერ ჩადენილი დანაშაულის სასჯელად გვთავაზობს ლიკვიდაციას, საქმიანობის უფლების ჩამორთმევას, ჯარიმას, ქონების ჩამორთმევას (სსკ 1073 მუხლი).

მითითებული სასჯელებიდან ქონების ჩამორთმევა შეიძლება დაინიშნოს მხოლოდ დამატებით სასჯელად.

საქართველოს სსკ-ის მიხედვით, სასჯელის სახით ლიკვიდაციის დანიშვნისას სასამართლო (გარდა „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ" საქართველოს ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) ნიშნავს ლიკვიდატორს (ლიკვიდატორებს), რომელიც უზრუნველყოფს იურიდიული პირის ლიკვიდაციას, იურიდიული პირის ლიკვიდაციისათვის კანონმდებლობით დადგენილი წესის შესაბამისად. ლიკვიდაციასთან დაკავშირებული ხარჯები გადახდება მსჯავრდებულ იურიდიულ პირს. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში კომერციული ბანკებისა და არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების ლიკვიდაციას სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გამამტყუნებელი განაჩენის საფუძველზე ახორციელებს (ახორციელებენ) საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დანიშნული ლიკვიდატორი (ლიკვიდატორები). ლიკვიდაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ დანაშაულებრივი საქმიანობა იურიდიული პირის შექმნის ძირითად მიზანს ან მისი საქმიანობის ძირითად ნაწილს წარმოადგენს. [891]

საქართველოს სსკ-ის მიხედვით, საქმიანობის უფლების ჩამორთმევა ნიშნავს იურიდიული პირისათვის უვადოდ ან ერთიდან 10 წლამდე ვადით საქმიანობის ერთი ან რამდენიმე სახის აკრძალვას. საქმიანობის უფლების ჩამორთმე-

---

[890] ლეკვეიშვილი მ., სასჯელის მიზნები და სასჯელის შეფარდების სისხლისსამართლებრივი და კრიმინოლოგიური ასპექტები, ჟურნალი „მართლმსაჯულება და კანონი, N4 (43) http://library.court.ge [30.09.2021]

[891] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, მუხლი 107[4] https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [30.09.2021]

ვა შეიძლება გავრცელდეს საქმიანობაზე, რომლის განხორციელებისას ან რომლის განხორციელებასთან დაკავშირებით იქნა ჩადენილი დანაშაული.[892]

იურიდიული პირისათვის ჯარიმის მინიმალური ოდენობა შეესაბამება საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 42-ე მუხლით ფიზიკური პირისათვის გათვალისწინებული ჯარიმის ორმოცდაათმაგ ოდენობას. ფიზიკური პირისათვის კი ამ მუხლის მიხედვით, ჯარიმის მინიმალური ოდენობაა 2000 ლარი. თუ ამ კოდექსის განსაკუთრებული ნაწილის შესაბამისი მუხლის სანქცია სასჯელის სახით ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას სამ წლამდე ვადით, ჯარიმის მინიმალური ოდენობა არ უნდა იყოს 500 ლარზე ნაკლები. ჯარიმის ოდენობას სასამართლო ადგენს ჩადენილი დანაშაულის სიმძიმის, დანაშაულით მიღებული სარგებლისა და იურიდიული პირის მატერიალური მდგომარეობის გათვალისწინებით, რომელიც განისაზღვრება მისი ქონებით, შემოსავლითა და სხვა გარემოებებით. თუ იურიდიული პირისათვის ძირითადი სასჯელის სახით ჯარიმის გადახდევინება შეუძლებელია, ეს სასჯელი შეიცვლება საქმიანობის უფლების ჩამორთმევით ან ლიკვიდაციით. თუ ამ კოდექსის კერძო ნაწილის მუხლის შენიშვნაში ჯარიმა მითითებულია როგორც ძირითად, ისე დამატებით სასჯელად, ძირითადი სასჯელის სახით ჯარიმის გამოყენებისას დამატებით სასჯელად ჯარიმა არ გამოიყენება .

იურიდიული პირისათვის სასჯელის სახით ქონების ჩამორთმევაზე სსკ 1077 მუხლის მიხედვით ვრცელდება ამ კოდექსის 52-ე მუხლის მოთხოვნები, შესაბამისად, ქონების ჩამორთმევა ნიშნავს დანაშაულის საგნის ან/და იარაღის, დანაშაულის ჩასადენად გამიზნული ნივთის ან/და დანაშაულებრივი გზით მოპოვებული ქონების სახელმწიფოს სასარგებლოდ უსასყიდლოდ ჩამორთმევას. დანაშაულის საგნის ან/და იარაღის ან დანაშაულის ჩასადენად გამიზნული ნივთის ჩამორთმევა ნიშნავს ბრალდებულისთვის, მსჯავრდებულისთვის მის საკუთრებაში ან კანონიერ მფლობელობაში არსებული, განზრახი დანაშაულის ჩასადენად გამოყენებული ან ამისათვის რაიმე სახით გამიზნული ქონების სახელმწიფოს სასარგებლოდ უსასყიდლოდ ჩამორთმევას. დანაშაულის საგნის ან/და იარაღის ან დანაშაულის ჩასადენად გამიზნული ნივთის ჩამორთმევა ხდება სასამართლოს მიერ, სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული ყველა განზრახი დანაშაულისათვის, იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზეა დანაშაულის საგანი ან/და იარაღი ან და-

---

[892] იქვე: მუხლი 107[5]

ნაშაულის ჩასადენად გამიზნული ნივთი და მათი ჩამორთმევა საჭიროა სახელმწიფო და საზოგადოებრივი აუცილებლობიდან ან ცალკეულ პირთა უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის ინტერესებიდან გამომდინარე ანდა ახალი დანაშაულის თავიდან ასაცილებლად. დანაშაულებრივი გზით მოპოვებული ქონების ჩამორთმევა ნიშნავს მსჯავრდებულისთვის დანაშაულებრივი გზით მიღებული ქონების (ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, ასევე იურიდიული დოკუმენტები, რომლებიც იძლევა უფლებას ქონებაზე), აგრეთვე ამ ქონებიდან მიღებული ნებისმიერი ფორმის შემოსავლების ან მათი ღირებულების ეკვივალენტური ქონების სახელმწიფოს სასარგებლოდ უსასყიდლოდ ჩამორთმევას. დანაშაულებრივი გზით მოპოვებული ქონების ჩამორთმევა სასამართლოს მიერ ინიშნება სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული ყველა განზრახი დანაშაულისათვის, იმ შემთხვევაში, თუ დამტკიცდება, რომ ეს ქონება დანაშაულებრივი გზითაა მოპოვებული [893]

მისათვის, რომ გამოვიტანოთ დასკვნა აღნიშნული სასჯელებიდან თუ რომელი უნდა გამოვიყენოთ კონკრეტული დანაშაულისათვის, მოკლედ მიმოვიხილოთ სასჯელის მიზნები.

საქართველოს სისხლის სამართლის ახალმა კოდექსმა უარი თქვა სასჯელის მიზნად მსჯავრდებულის დასჯის მიჩნევაზე და სასჯელის ერთ-ერთ მიზნად სამართლიანობის აღდგენა დაადგინა. სამართლიანობის აღდგენა თავის თავში გულისხმობს დამნაშავისათვის სამართლიანი სასჯელის შეფარდებას, რაც თავის მხრივ, საზოგადოებაში გაბატონებული მორალის მოთხოვნებს უნდა შეესაბამებოდეს. სასჯელის შეფარდება არ შეიძლება ეფუძნებოდეს სამართლიანობის აბსტრაქტულ იდეას და ტალიონის პრინციპის განხორციელებას. სამართლიანი განაჩენი უნდა იყოს დამნაშავის რაციონალური, მიზანშეწონილი დასჯა, რაც ხელს შეუწყობს დამნაშავეობასთან წარმატებულ ბრძოლას, კანონების, ასევე, საერთო თანაცხოვრების წესების სათანადო დაცვას, მომავალში დანაშაულის ჩადენის თავიდან აცილებას. [894]

სასჯელის ზომის განსაზღვრისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს დამნაშავის პერსონალურ ბრალს, სამართლებრივი სიკეთის დაზიანების ხარისხს, პირის გამოსწორების შესაძლებლობას და ამავე დროს, საზო-

---

[893] იქვე: მუხლი 52

[894] ლეკვეიშვილი მ., სასჯელის მიზნები და სასჯელის შეფარდების სისხლისსამართლებრივი და კრიმინოლოგიური ასპექტები, მართლმსაჯულება და კანონი, http://library.court.ge [30.09.2021]

გადოების სოციალური დაცვის აუცილებლობას. სასჯელის დანიშვნის სისწორე, უპირველესად, უზრუნველყოფილი უნდა იყოს დანაშაულის კვალიფიკაციის სიზუსტით. თუმცა, სამართლიანი განაჩენის დასადგენად, დანაშაულებრივი ქმედების სწორი კვალიფიკაცია საკმარისი არ არის. აქ მოსამართლეს ევალება შედარებით განსაზღვრულ სანქციებსა და ალტერნატიულ სასჯელს შორის შეარჩიოს სწორედ კონკრეტული პირისათვის სანქციის ის სახე და ფარგლები, რაც მისი ღრმა რწმენითა და კანონზე დაყრდნობით უზრუნველყოფს სასჯელის მიზნის განხორციელებას. [895]

შესაბამისად მიზანშეწონილი იქნება, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩამდენ მეწარმე იურიდიულ პირს, ძირითადი სასჯელის სახედ და ზომად განესაზღვროს ჯარიმა, რომელიც საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრულ იქნება ჩადენილი დანაშაულის ადექვატურად, ხოლო დამატებითი სასჯელის სახედ ასევე მიზანშეწონილი იქნება დანაშაულებრივი გზით მოპოვებული ქონების სახელმწიფოს სასარგებლოდ უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.

აღნიშნული მუხლისათვის, ყოვლად დაუშვებელია რომ იურიდიულ პირს განესაზღვროს ლიკვიდაცია და საქმიანობს უფლების ჩამორთმევა.

ჯარიმის შემთხვევაში, სასამართლოს მიერ გათვალისწინებული იქნება რა შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებები, იურიდიულ პირს დაეკისრება ადეკვატური ფულადი ჯარიმა ჩადენილი დანაშაულისათვის, რიგ შემთხვევაში ეს შესაძლოა იქნეს დამალული გადასახადის ოდენობა.

იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხებიდან გამომდინარე არ შეიძლება არ შევეხო კიდევ ერთ, არც თუ ნაკლებ მტკივნეულ პრობლემატიკას, რომელიც ამასწინათ გაიჟღერა ქართულ იურიდიულ ლიტერატურაში,[896] კერძოდ რამდენად სამართლიანია სისხლის სამართლის კოდექსით იურიდიული პირის მიერ ჩადენილი დანაშაულისათვის, - ყველა შემთხვევაში სასჯელის სახედ ითვალისწინებდეს ლიკვიდაციას. უმჯობესი ხომ არ იქნებოდა თუკი სასამართლოს ორგანოები უფრო ფრთხილად და სკურპულოზურად გამოიყენებდნენ აღნიშნულ სანქციას, რადგანაც სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას არ არის გამორიცხუ-

---

[895] იქვე

[896]მამნიაშვილი მ., გლოველი ც., იურიდიული პირის სასჯელის მიმართება სამეწარმეო კანონმდებლობასთან, სტუ-ს ბიზნეს ინჟინერინგის ფაკულტეტის სამართლის დეპარტამენტის პირველი საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2014, გვ. 77-78.

ლი იურიდიული პირის ხელმძღვანელმა მართლაც ჩაიდინა ისეთი ქმედება, რაც იურიდიული პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას იწვევს, მაგრამ იურიდიული პირის დამფუძნებელი კეთილსინდისიერია, დანაშაულის ბუნებიდან გამომდინარე არც შეეძლო სცოდნოდა ხელმძღვანელის დანაშაულებრივი საქმიანობის შესახებ და არც რაიმე მართლსაწინააღმდეგო ქმედება არ ჩაუდენია; ასეთი პირობების არსებობისას მართლაც რა შუაშია დამფუძნებელი, ხოლო იურიდიული პირის ბრალეულობის დადასტურების შემთხვევაში, თუკი იურიდიულ პირს სასჯელის სახედ შეეფარდება ლიკვიდაცია, ბუნებრივია დამფუძნებელს წაერთმევა კანონით გათვალისწინებული სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების საშუალება, რაც ასევე უდანაშაულო ადამიანთა სამსახურიდან გათავისუფლებას ნიშნავს, როგორც სამართლიანად მიუთითებს პროფესორი ო. გამყრელიძე ყოველივე ზემოთ თქმული „კოლექტიური პასუხისმგებლობის პრინციპის აღდგენაა, ეს იმ ადამიანებისთვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრებაა, ვისაც დანაშაული არ ჩაუდენია და პასუხს აგებს სხვისი დანაშაულის გამო. [897] ვეთანხმები იურიდიულ ლიტერატურაში გამოთქმულ შეხედულებას იმის შესახებ, რომ სასამართლო ორგანოების მიერ სასჯელის სახე - ლიკვიდაცია იურიდიული პირისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს თუკი ისინი სისტემატიურად ეწეოდნენ ადამიანთა ვაჭრობას, ნარკოდანაშაულს, იარაღის ვაჭრობას და ა.შ. როგორც ამას აშშ-ს კანონმდებლობა ითვალისწინებს.

უმჯობესია თუკი სისხლის სამართლის ცალკე მუხლით იქნება გათვალისწინებული, რომელ განსაკუთრებით მძიმე დანაშაულისათვის შეიძლება იურიდიულ პირს შეეფარდოს სასჯელის სახე, - ლიკვიდაცია.

ბოლოს, საკითხის დასმის სახით, ვფიქრობთ იურიდიულ პირს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა უნდა დაეკისროს ასევე, ეკოლოგიური დანაშაულის ჩადენისათვის, რადგანაც, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ ამ ქმედებებს, ევროკავშირის მრავალი ქვეყნის სისხლის სამართლის კანონმდებლობა ითვალისწინებს.

---

[897] გამყრელიძე ო., სისხლის სამართლის პრობლემები, ტომი მესამე, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი, 2013, გვ. 49-50

გამოყენებული ლიტერატურა:

1 გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2013;

2 გაბისონია ი., გაბელია ჯ., საგადასახადო დანაშაულებრივ ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი „იურისტი"№1, 2016;

3 გაბისონია ი., ბარამია თ., საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მიზანშეწონილობის ასპექტები, ჟურნალი „იურისტი" N3, თბილისი, 2017;

4 გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმის სამართლებრივი ასპექტები, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, თბილისი, 2010;

5 გაბისონია ი., ბარამია თ., საგადასახადო სისტემის პოლიტიკურ, სამართლებრივი და ეკონომიკური მახასიათებლები, სამეცნიერო ჟურნალი „იურისტი", N6, 2016;

6 გაბისონია ი., იმერლიშვილი ი., საგადასახადო სამართალდარღვევისა და დანაშაულის პრევენციული ღონისძიებები, სტუ, საუნივერსიტეტთაშორისო სართაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, კრიმონოლოგიის განვითარების პერსპექტივები საქართველოში, თბილისი, 2011;

7 გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებების დაცვის პრობლემური საკითხები საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე, IV საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „თანამედროვე ქართული კანონმდებლობის პრობლემატიკა" პროგრამა, თბილისი, 2016;

8 გაბისონია ი., საგადასახადო ომბუდსმენი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, ბიზნესი და სამართალი, 7-8 მაისი, თბილისი., 2010;

9 გაბისონია ი., საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა, ჟურნალი „ბიზნეს-ინჟინერინგი,", 2011;

10 გაბისონია ი., ქონებაზე ყადაღის დადება ძველი და ახალი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ჟურნალი „თემიდა", №5(7), 2011;

11 გაბისონია ი., იურიდიულ პირთა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკვანძო საკითხები, ჟურნალი „ცხოვრება და კანონი", №2, 2007;

12 გაბისონია ი., საგადასახადო რეფორმების სამართლებრივი ასპექტები, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის, I საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია, შრომების კრებული, თბილისი, 2010;

13 გაბისონია ი., გადამხდელის უფლებების დაცვის პრობლემატური საკითხები საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე, ჟურნალი „იურისტი“ 1, 2016;
14 გაბისონია ი., ბარამია თ., აბაშიძე ა., სამართლიანობის და პროპორციულობის პრინციპის დაცვა ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრებისას, ჟურნალი „თემიდა“ , №14, თბილისი, 2021;
15 გაბისონია ი., გაბელია ჯ., საგადასახადო დანაშაულებრივი ქმედებათა კვალიფიკაციის პრობლემა, ჟურნალი იურისტი №1., თბილისი, 2016;
16 როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი პირველი, თბილისი, 2018;
17 როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002;
18 როგავა ზ., მიხეილ სხიერელი, საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, გამომცემლობა „ტექნიკური უნივერსიტეტი“ თბილისი, 2003;
19 როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, გამომცემლობა "ბაკმი", თბილისი, 2009;
20 როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე, თბილისი, 2017;
21 ავტორთა კოლექტივი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი, 2012;
22 იზორია ლ., დემოკრატიის განვითარება საქართველოში, გამომც. ბონა კაუზა, თბილისი, 2006;
23 საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბილისი, 2017;
24 ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია, თბილისი, 2014;
25 ციპელიუსი რ., იურიდიული მოძღვრება, ბეკის გამომცემლობა, მიუნხენი, 2006;
26 ონორე ტ., მოკლე შესავალი სამართალმცოდნეობაში, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბილისი, 2018;
27 კრიმინოლოგია, მეოთხე გამოცემა, ნ. დერიაშვილის რედ., თბილისი, 2007;
28 ურიდია გ., საგადასახადო ენციკლოპედია, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი, 2016;

29 ყუფარაძე გ., საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია),თბილისი, 2013;
30 სინგაპური, ესტონეთი, შვეიცარია, სამიზნე მოდელები ქართული ტრანსფორმაციისათვის?, თბილისი, 2012;
31 ყუფარაძე გ., საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში, (მონოგრაფია), თბილისი, 2013;
32 გასმანი ფ., ბერულავა გ., თოქმაზიშვილი მ., ეკონომიკური და სოციალური მოწყვლადობა საქართველოში, გაეროს განვითარების პროგრამა საქართველოში, თბილისი, 2013;
33 ჩადუნელი ნ., ბიზნესის როლი მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციაში, თბილისი, 2013;
34 ინაძე მ., ძველი კოლხეთის საზოგადოება, თბილისი, 1994;
35 ჭიპაშვილი გ., ირანის სახელმწიფო წყობილება, თბილისი, 1990, გვ. 6
36 ჰეროდოტე. ისტორია, ტ. 1, ბერძნულიდან თარგმნა, წინასიტყვაობა და საძიებელი დაურთო თ. ყაუხჩიშვილმა, თბილისი, 1975;
37 დუნდუა თ., კოლხეთი, იბერია და გარე სამყარო (VI-IV სს.), „ქართული დიპლომატია“, ტ. 4, თბილისი, 1997;
38 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. I, თბილისი, 1970 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები;
39 ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, I ნაწილი, ქართული დიპლომატიის ისტორიის ნარკვევები, თბილისი, 1998;
40 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. II, თბილისი, 1973;
41 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. III, თბილისი, 1979;
42 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. IV, თბილისი, 1973;
43 საქართველოს ისტორიის ნარკვევები, ტ. VII, თბილისი, 1976;
44 ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. I, თბილისი, 1963;
45 ქართული სამართლის ძეგლები, ტ. II, თბილისი, 1965;
46 საქართველოს ისტორია ოთხ ტომად, ტ. IV, თბილისი, 2012;
47 ჟორდანია თ., ქრონიკები, II, თბილისი, 1897;
48 სილაგაძე ბ., არაბთა ბატონობა საქართველოში, თბილისი, 1991;
49 მესხია ი., ბასილია რ., საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები, თბილისი, 2001;
50 ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე, თბილისი, 2007;
51 ბერძნიშვილი მ., გლეხთა გამოსაღებები XI-XIII სს. საქართველოში, ივ.ჯავახიშვილის სახ. ისტორიის ინსტიტუტი, ტ. VII, თბილისი, 1963;

52 მუსხელიშვილი ლ., დასავლეთ საქართველოს გლეხობის სოციალურ-ეკონომიკური კატეგორიები XVI-XVII საუკუნეებში, ენიმკის მოამბე, V-VI, თბილისი, 1940;
53 ტერაშვილი ნ. სოციალიზმის შვედური მოდელი, გაზ. „თბილისი“, 23/12/1989 ;
54 ბენდიანიშვილი ა., საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკა (1918-1921), თბილისი, 2001;
55 კანდელაკი კ., ეროვნული მეურნეობა. წიგნი II, პარიზი, 1960;
56 ანჩაბაძე ჯ., საქართველოს დემოკრატიული მთავრობის ეკონომიკური პოლიტიკის ისტორიიდან, თბილისი, 2009;
57 ბენდიანიშვილი ა., სამსონაძე მ., ქოქრაშვილი ხ., ჯანელიძე ო., რუსული კოლონიალიზმი საქართველოში, თბილისი, 2004;
58 შენგელია რ., საფინანსო სამართალი, თბილისი, 2004;
59 ეკონომიკური თეორია, გ. ადეიშვილისა და რ. ასათიანის რედაქციით, თბილისი, 1998;
60 კახიანი მ., მენშევიკური გამოსვლების შედეგები და გაკვეთილები, თბილისი, 1924;
61 საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს არქივი, ფ.14, საქ.7;
62 საქართველოს უახლოესი ისტორიის ცენტრალური სახელმწიფო არქივი, ფ.281, ნაწ.1, საქ.223;
63 სკკპ ყრილობების, კონფერენციებისა და ცენტრალური კომიტეტის პლენუმის რეზოლუციებსა და გადაწყვეტილებებში, ნაწ.1, თბილისი, 1954;
64 გუგუშვილი პ., მარცვლეულის მეურნეობა საქართველოში, თბილისი, 1954;
65 სახალხო სასურსათო კომისარიატის ბიულეტენი, 1922;
66 კაჭარავა ი., საბჭთა საქართველო სახალხო მეურნეობის აღდგენით პერიოდში (1921-1925წ), თბილისი,1958;
67 ნათმელაძე მ., დაუშვილი ა., საქართველოს უახლესი ისტორია, თბილისი, 2004;
68 რუსეთის რევოლუცია და სსრკ, ინგლისურიდან თარგმნა ნინო მესტვირიშვილმა, თბილისი, 2014;
69 ჟღენტი თ., საკოლმეურნეო წყობილების გამარჯვება საქართველოში, თბილისი,1967;
70 საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის ეკონომიკის ინსტიტუტის შრომები, IX, თბილისი, 1956;
71 ხაინდარავა ლ., მოსაზრებანი, ჟურნალი “კრიტიკა“, N2, 1989;

72 ჩანტლაძე ვ., კაპიტალისტურ სახელწმიფოთა ფინანსები, თბილისი, 1972;
73 ღურწკაია კ., ღურწკაია თ., მაკროეკონომიკა, თბილისი, 2013;
74 საქართველოს სსრ კონსტიტუციური აქტების კრებული, (1921-1978), თბილისი, 1958;
75 კვესელავა ი., საქართველოს ისტორიის ქრონიკები. (1970-1990), I, თბილისი, 2004;
76 საქართველოს უახლესი ისტორიის დოკუმენტური მასალები (1988-1990), ტ.I, თბილისი, 2011;
77 საქართველოს უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N6;.
78 საქართველოს რესპუბლიკის უზენაესი საბჭოს უწყებები, 1991, N7;
79 „საქართველოს რესპუბლიკა“, 14/11/1991;
80 შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული რეფორმები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, თბილისი, 2011;
81 შაიო ა., ხელისუფლების თვითშეზღუდვა, კონსტიტუციონალიზმის შესავალი, თარგმანი ინგლისურიდან, თეოდორე ნინიძე, გამომცემლობა „სეზანი“ თბილისი, 2003;
82 ნამჩავაძე ბ., ეკონომიკური თავისუფლების პრობლემები საქართველოში, Forbes Georgia, 2016 ;
83 საქართველო 2020/საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის პროექტი, საქართველოს მთავრობა, 2013;
84 საქართველოს ეკონომიკის მიმოხილვა, ფინანსთა სამინისტრო, მაისი 2017;
85 ავტორთა კოლექტივი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, თბილისი, 2012, გვ. 410
86 საგადასახადო დავების ანალიზი, აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს პროექტი “მმართველობა განვითარებისთვის“, თბილისი2016;
87 შოურცე: პროექტი საქართველოს კანონი საგადასახადო ამნისტიის შესახებ// თავისუფლება .№2 (26) - თავის. ინ-ტი. თბილისი, 2004;
88 მამნიაშვილი მ., გლოველი ც., იურიდიული პირის სასჯელის მიმართება სამეწარმეო კანონმდებლობასთან, სტუ-ს ბიზნეს ინჟინერინგის ფაკულტეტის სამართლის დეპარტამენტის პირველი საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2014;
89 გამყრელიძე ო., სისხლის სმაართლის პრობლემები, ტომი მესამე, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი, 2013;
90 ლომიძე, ხანდაზმულობა სამართლისა და პოლიტიკური აზროვნების ისტორიის ნარკვევები, წიგნი პირველი, 2010, თბილისი;

91 ახვლედიანი ზ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარები, წიგნი პირველი, მუხლი 128, 2018;
92 როპჰოლერი ი., გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი, სასწავლო კომენტარი, თბილისი, 2014;
93 სვიანაძე გ., კვანტალიანი ნ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, მუხლები 1-146, თბილისი, 2017;
94 საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი;
95 კვანტალიანი ნ., სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, მუხლი 1-146, თბილისი, 2017;
96 პრაქტიკული რეკომენდაციები, სამოქალაქო საპროცესო, სამართლის საკითხებზე საერთო სასამართლოების მოსამართლეებისათვის, თბილისი, 2010;
97 დონჯაშვილი თ., სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, თბილისი, 2007;
98 ნაჭყებია გ., სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, თბილისი, 2007;
99 პრაქტიკული რეკომენდაციები, სამოქალაქო საპროცესო, სამართლის საკითხებზე საერთო სასამართლოების მოსამართლეებისათვის, თბილისი, 2010;
100 თუმანიშვილი გ., შესავალი საქართველოს კერძო სამართალში, 2012, თბილისი;
101 წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, სტატია, ჟ. „სამართლის მეთოდები", №1, თბილისი, 2016, გვ. 378
102 წიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, ჟ. „სამართლის მეთოდები", №1, 2016, თბილისი;
103 წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2019;
104 წიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმირების საჭიროება, ჟ. „სარჩევი", №1-2, (3-4), თბილისი, 2012;
105 ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრიაული დ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, თბილისი, 2006;

106 ჯობავა ბ., „თანამედროვე საქართველოს საგადასახადო საქმიანობის პრობლემების და მათი გადაწყვეტის გზები“ თბილისი, 2010;
107 ნადარია ლ., კ. რუხაძე კ., საქართველოს საგადასხადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მე-2, თბილისი, 2012,
108 კოზირინი ა.ნ., შტატინა მ.ა., საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი, თარგმანი: ირმა ხარშილაძე, ნუნუ ოვსიანიკოვა, თბილისი, 2014;
109 ტურავა პ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართალი, თბილისი, 2016;
110 საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტება საქმეზე №ბს-566-561(2კ-16) 24 იანვარი, 2017;
111 კოპალეიშვილი მ., სხირტლაძე ნ., ქარდავა ე., ტურავა პ., ადმინისტრაციული საპროცესო სამართლის სახელმძღვანელო თბილისი, 2008.
112 ვინტერი გ., ადმინისტრაციული სამართლის განვითარება და სამართლებრივი კონსულტაცია საქართველოს, როგორც გარდამავალი ქვეყნის მაგალითზე, სტატიათა კრებული, „ადმინისტრაციული სამართალი“ 1/2013, თბილისი;
113 ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, დისერტაცია, თბილისი, 2014;
114 კუპრაშვილი ს., საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები აშშ-ის კანონმდებლობის საფუძველზე, ჟ. მართლმსაჯულება და კანონი, N1(32), 2012;
115 ტაკაშვილი ს., სანოტარო მედიაციის ჩამოყალიბებისა და განვითარების ტენდენციები საქართველოში, ჟ. დავის ალტერნატიული გადაწყვეტა წელიწდეული, თბილისი, 2012;
116 ჭანტურია ლ., არბიტრაჟის განმარტებითი ლექსიკონი, UNDP Georgia, თბილისი, 2016;
117 ქურდაძე შ., ხუნაშვილი ნ., საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო სამართალი, თბილისი, 2012;
118 მურღულია ვ., სანოტარო მედიაცია, თბილისი, 2016;
119 ფიცხელაური ნ., ქართული საარბიტრაჟო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციის პრობლემები ევროკავშირის ქვეყნებისა და საერთაშორისო კანონმდებლობებთან, სადისერტაციო ნაშრომი, 2015;
120 ცერცვაძე გ., მედიაცია (დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა), თბილისი, 2010;

121 ცერცვაძე გ., მედიაცია: დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა (ზოგადი მიმოხილვა), თბილისი, 2014;
122 წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018;
123 ჭაბაშვილი მ., უცხო ენათა ლექსიკონი, მესამე შესწორებული და შევსებული გამოცემა, თბილისი, 1989;
124 საზღვარგარეთის ქვეყნების ადმინისტრაციული სამართალი., თსუ, თბილისი, 2014;
125 კემულარია რ., საგადასახადო კოდექსის რევოლუცია? ttp://forbes.ge/news/1295/sagadasaxado-kodeqsis-revolucia [29.09.2021];
126 აბესაძე გ., დანაშაულის პროვოკაცია, სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2010;
127 რუხაძე ზ., საქართველოს კონსტიტუციური სამართალი, ბათუმი, 1999;
128 ჯავახიშვილი ივ., ქართველი ერის ისტორია, ტომი VII, თბილისი, 1992;
129 სურგულაძე ივ., ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფო და სამართლის ისტორიიდან, თბილისი, 1963;
130 გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით სამართლებრივი ანალიზი), სადისერტაციო ნაშრომი - თსუ. თბილისი, 2012;
131 გვარამაძე, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა, ჟურნალი „ადმინისტრაციული სამართალი", No1/2013;
132 სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი, წიგნი II, მეხუთე გამოცემა, ავტორთა კოლექტივი, თბილისი, 2017;
133 იმერლიშვილი ი., საგადასახადო დანაშაულის გამოძიების მეთოდიკა", დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად შერჩეული დისერტაცია, სტუ 2014;
134 ნადარია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012;
135 ხარაზი ი., საქართველოს უზენაეს სასამართლოსა და საქართველოს მოსამართლეთა ასოციაციის იურიდიული ჟურნალი „მართლმსაჯულება და კანონი", №2/11, თბილისი, 2015;
136 ფაფიაშვილი შ., კირმინალისტიკა, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, თბილისი, 2013;
137 კვაშილავა ა., მტკიცების საგანი და ფარგლები სისხლის სამართლის პროცესში, ჟურნალი „სამართალი", №5-6, თბილისი, 2004;

138 სისხლის სამართლის კანონმდებლობის ლიბერალიზაციის ტენდენციები საქართველოში, ავტ. კოლექტივი, თბილისი, 2016;
139 სვენსინი ბ., დანაშაულობა და ეკონომიკა, 1997;
140 ლომთაძე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება ... ევროპული სასამართლოს ხედვა. ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010;
141 ჯიშკარიანი ბ., ევროპული სისხლის სამართალი, თბილისი, 2003;
142 ტურავა მ., სისხლის სამართალი. ზოგადი ნაწილი. დანაშაულის მოძღვრება. პირველი წიგნი. თბილისი, 2011;
143 ზოიძე ბ., მეწარმეობის თავისუფლებისა და საკუთრების დაცვის კავშირურთიერთობა წიგნში: თანამედროვე საკორპორაციო სამართლის თეორიული და პრაქტიკული საკითხები, თბილისი, 2009;
144 როგორ შევწყვიტოთ საქართველოს მიერ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კანონმდებლობის არაკონსტიტუციური გამოყენება, მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი, თბილისი, 2013;
145 გეთია ნ., მედიაცია სამშენებლო დავებთან მიმართებაში, კვლევითი დეპარტამენტი. კანონშემოქმედებითი საქმიანობის საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილება 18.06.2013;
146 კანონის უზენაესობა, სახელმძღვანელო პოლიტიკოსებისათვის, ადამიანის უფლებებისა და ჰუმანიტარული სამართლის რაულ ვალენბერგის ინსტიტუტი და სამართლის ინტერნაციონალიზაციის ჰააგის ინსტიტუტი, 2012;
147 წულაძე ა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018;
148 კანონის უზენაესობა სახელმძღვანელო პოლიტიკოსებისათვის, ადამიანის უფლებებისა და ჰუმანიტარული სამართლის რაულ ვალენბერგის ინსტიტუტი და სამართლის ინტერნაციონალიზაციის ჰააგის ინსტიტუტი 2012;
149 მორჩილაძე გ. , საგადასახადო ადმინისტრირების როლი საჯარო მმართველობაში, დისერტაცია, თბილისი, 2018;
150 ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, თბილისი, 2012;

151 გადასახადისაგან თავის არიდება და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის ასოციაცია,თბილისი, 2012;

152 ევროპული იდეების ისტორია და ქართული კულტურა, გადასახადის იდეა: სიკვდილი, ეშმაკი, თუ მეხუთე ღმერთი?კონსულტაციისა და ტრენინგის ცენტრი, თბილისი, 2007;

153 საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012;

154 საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში, ევროკავშირი საქართველოსთვის, თბილისი, 2017;

155 საქართველოს ფისკალური პოლიტიკა და მართვა და მისი თავსებადობა ევროკავშირის პრაქტიკასთან, თბილისი, 2016;

156 საქართველოს საგადასახადო სისტემის მიმოხილვა, კვლევა, საერთაშორისო გამჭვირვალობა- საქართველო, თბილისი, 2010;

157 აშშ-ს საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს განხორციელებული კვლევითი პროექტი „ბიზნესის დამოკიდებულება საგადასახადო სისტემისადმი საქართველოში" , 10/05/ 2016, თბილისი;

158 კაკულია მ., კაპანაძე ნ., ქურხული ლ., ქრონიკული სიღარიბე და შემოსავლების უთანაბრობა საქართველოში, ეკონომიკურ-სტატისტიკური კვლევა, თბილისი, 2017;

159 საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, კვლევა, საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, თბილისი, 2012;

160 ტყემალაძე ს., მედიაცია საქართველოში: ტრადიციიდან თანამედროვეობამდე, კვლევა, თბილისი, 2016;

161 ცერცვაძე გ., მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, თსუ, თბილისი, 2014;

162 მედიაციის სამართლებრივი რეგულირების პერსპექტივები საქართველოში, კვლევა, დავის ალტერნატიული გადაწყვეტის ნაციონალური ცენტრი, თბილისი, 2013,[1]http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008L0052:en:NOT [29.08.2021

163 ბურდული ი., სააქციო სამართლის საფუძვლები, ტომი I, თბილისი, 2010, http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021];

164 ფუტკარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, დისერტაცია ბათუმი, 2012. https://www.bsu.edu.ge/text_files/ge_file_3293_1.pdf [25.08.2021]

165 თოხაძე ა., შესატანი - მეწარმე სუბიექტის საკუთრების უფლების გარანტის კონტექსტში, სამართლის ჟურნალი, 2012 http://www.library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021];

166 ლეკვეიშვილი მ., სასჯელის მიზნები და სასჯელის შეფარდების სისხლისსამართლებრივი და კრიმინოლოგიური ასპექტები, მართლმსაჯულება და კანონი, http://library.court.ge [30.09.2021]

167 ავტორთა კოლექტივი, საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი მეორე, 2012, 547, http://ewmi-prolog.org/images/files/3285georgian_taxcode_commentary_book2_156-310_cb.pdf [29.09.2021];

168 ბუჩაშვილი ხ., ეკონომიკური ზრდა საქართველოში http://khatunabuchashvili.blogspot.com/p/blog-page_4229.html [29.08.2021];

169 სვანიძე კ., სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის თავის არიდებისას -http://www.nplg.gov.ge/gsdl/cgi-bin/library.exe?e=d-01000-00---off-0period--00-1--0-10-0--0-0---0prompt-10--..-4----4---0-1l--11-en-10---10-preferences-50--00-3-help-00-0-00-11-1-0utfZz-8-00-0-11-1-0utfZz-8-00&a=d&c=period&cl=CL1.41&d=HASHd32ec2553c146a0966431d.7 [30.09.2021];

170 სეხნიაშვილი ე., ახალი კონსტიტუციური საგადასახადო დებულებები საქართველოში http://liberali.ge/articles/view/3514/akhali-konstitutsiuri-sagadasakhado-debulebebi-saqartveloshi [27/08/2021];

171 საგადასახადო ამნისტიით 2 მილიარდი ლარის ჩამოწერა დაუსაბუთებელია, სტატია, 05/05/2016 იხ.ოფიციალურ ვებ-გვერდზე: https://www.transparency.ge/ge/blog/sagadasakhado-amnistiit-2-miliardi-laris-chamotsera-dausabutebelia№_ftnref1 [27/08/2021];

172 ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნება, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი https://www.rs.ge/LegalEntityRights?cat=2&tab=1

173 სამსონიძე ვ., ამერიკული გადასახადები, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, №7(91), 2007, თბილისი, http://www.aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=10&mas=968 [25.08.2021];

174 გადასახადები „ცივილიზებული საზოგადოების“ საფასური? https://wol.jw.org/ka/wol/d/r20/lp-ge/102003882 [25.08.2021];

175 ურიდია გ., საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ყოველთვიური ჟურნალი მეწარმეებისა და ფინანსისტებისთვის, №10(154), 2012, http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=154&rubr=3&mas=1501 [25.08.2021];

176 მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება კონფერენციის მასალები, თბილისი.,2017, https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/1680788227 [29.08.2021];

177 მედიაციის ინსტიტუტის განვითარება, ჟურნალი „ბანკები და ფინანსები“, №496 http://tbh.com.ge/index.php?run=home/news&news_id=7 [29.08.2021];

178 ცერცვაძე გ., მედიაცია (დავის გადაწყვეტის ალტერნატიული ფორმა), თბილისი, 2010;

179 მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება. კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2017, https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/1680788227 [29.08.2021];

180 საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი., 2012, http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution-_GEO_GSMEA.pdf [29.08.2021]

181 გვიზა ე., გერმანიის სასამართლო მედიაციის სფეროში არსებული პრაქტიკული გამოცდილება და პერსპექტივები., მოსამართლეთა საქმიანობის შეფასება, სასამართლო მედიაცია და არასრულწლოვანთა მართლმსაჯულება. კონფერენციის მასალები, თბილისი, 2017; https://rm.coe.int/mosamartleta-saqmianobis-shefaseba-for-web/1680788227 [29.08.2021];

182 European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) European Judicial Systems 2010, http://www.coe.int/T/dghl/cooperation/cepej/evaluation/2012/PowerpointJPJ.pdf [29.08.2021];

183 Eesti Karistusseadustik (06.06.2001), 21. peatükk MAJANDUSALASED SÜÜTEOD, 4. jagu Maksualased süüteod - https://www.riigiteataja.ee/akt/104012019015 [30.09.2021];

184 Código Penal español (1995/08/11), Título XIV: De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Artículo 305, - https://www.conceptosjuridicos.com/codigo-penal-articulo-305/ [30.09.2021];
185 Den danske straffelov (1930), Særlig del, 28. kapitel, Formueforbrydelser, §289 -https://danskelove.dk/straffeloven [30.09.2021];
186 Конституция Республики Беларусь;
187 См. под ред. Соколова Э. Д. к вопросу о пониатии налоговой системы, //Финансовое право, 2011, N1;
188 Grundsatze der Steuepolitik, https://www.bpd.de/izpb/147061/grundsaetzeder-steuerpolitiki/p=all [25.08.2021]
189 http://nygeorgians.com/?ts=
190 Кучеров И. И., налоговое право зарубежны стран М., Юринфор, 2003;
191 Килинкарова Е. В., Налоговое право для зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры М. Юрайт. 2014;
192 Шепенко Р.А., Налоговое право китая Источники и суббекты: М. Статут, 2004;
193 Баженова Е., ведение бизнеса в китае правовые аспекти, Вып. 1, обзор прововой среды для бизнеса, 2015 ;
194 Brys B., Tax policy and tax reform in the people's republic of chaina, OECD taxation working papers, no. 18, OECD publishing, 2013 Http://dx.doi.org/10.1787/5k3014dlmnzwen [25.08.2021];
195 История Ирана. М., 1977;
196 Агонц Н., Армения в эпоху Юстиниана, спб., 1908;
197 Зенкович Н., Тайнь уходящего века. Т. Г. М.,1998;
198 Бурова А., Налоговое Право, 2-е издание, под редакцией И.А. Цинделиани; Проспект москва, 2017;
199 Налоговый кодекс РФ, Статья 102, http://www.zakonrf.info/nk/102/ [274/08/2021]
200 Ю. А. Крохина, Налоговое право, 5-е издание, Москва, Юрайт, 2011;
201 Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System, Sven Jari Stehn and Annalisa Fedelino, IMF Working Paper, 2009 ;
202 Налоговое право стран Востоной вропы, отв. Ред. М.В. Карасева, Д. М. Щекин, Москва, Волтерс Клувер, 2009;
203 Wichtige steuergesetze, Auflage, 2011, www.nwb.de [27/08/2021]
204 Миляков. Н.В, Налоговое право, Москва, ИНФРА-М, 2008;

205 ВОЛКОВ В., Налоговая Амнистия в Америке, 2009 http://www.rususa.com/news/news.asp-nid-49685 [27/08/2021];
206 Smith W.K., Stalans J.L., Negotiating strategies dor Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Ausitors, Law &Social Inquiry, Vol.19, No.2. 1994;
207 Spencer D., Brogan M., Brogan C. M., Mediation Law and Practice, Cambridge University Press, New York, 2006;
208 Zalar A., Managing Judicial Change Through Mediation – Part 2, ADR Bulletin, Vol. 6, No. 9, 2004;
209 Mcllwrath M., Savage J., International Arbitration and Mediation: a Practical Guide, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2010;
210 Allen T., A Closer Look at Halsey and Stell, 2004 http://www.cedr.com/articles/?item=A-closer-look-at-Halsey-and-Steel [29.08.2021];
211 Tercier P., Foreword in: Goldsmith, J.C./Ingen-Housz, Arnold,/Pointon, Gerald, H. (Editors) ADR inBusiness, Practice and Issues across Countries and Cultures, 2006;
212 Shackelford F., Judges Say the Darndest Things, 2004;
213 Espilugus C., Iglesias J. L., Palao G., Civil and Commercial Mediation in Europe: National Mediation Rules and Procedures, Vol. I, Intersentia, Cambridge, 2013;
214 De Palo G., Trevor B. M., EU Mediation: Law and Practice, Oxford University Press, Oxford, 2012;
215 Espilugus C., Iglesias J. L., Palao G., Civil and Commercial Mediation in Europe: National Mediation Rules and Procedures, Vol. I, Intersentia, Cambridge, 2013;
216 Butler V.F., Mediation: Essentials and Expectations, Dorrance Publishing Co., Inc., Pittsburgh, Pennsylvania, 2004;
217 Лохматов Е.. жвуз. сн т. Вып. 4 / отв. ред. В. П. Прокопьев. Калининград: Изд. во РГУ и Генезис и эволюция института Омбудсмена в Швеции // Государство и право: теория и практика: Мем. И. Канта, 2005. http://law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1209700 [29.08.2021];
218 Берестова С. В., Как рассматривают налоговые споры в судах США, 2010;
219 Бурова А., Налоговое Право, 2-е издание, под редаксией И.А. Цинделиани; Проспект, москва, 2017;
220 Government of Canada http://www.oto-boc.gc.ca/mssn-eng.html [29.08.2021];

221 Commonwealths Ombudsman www.ombudsman.gov.au [29.08.2021];
222 Stemberg, l, Ombuydsman Scandinave: estudes compares sur le controle de I administration, paris, 1970 ;
223 Volksanwaltschaft http://volksanwaltschaft.gv.at/en/problems-with-authorities [29.08.2021];
224 Wade H. W. R., THE BRITISH OMBUDSMAN, JOURNAL ARTICLE, Vol. 20, No. 3 (APRIL, 1968);
225 Commonwealth Ombudsman http://www.ombudsman.gov.au/about/our-legislation [29.08.2021]
226 Spencer D., Brogan M., Brogan C. M., Mediation Law and Practice, Cambridge University Press, New York, 2006;
227 Quek D., Mandatory Mediation: An Oxymoron? Examining The Feasibility of Implementing a Court-Mandated Mediation Program, Cardozo Journal of Conflict Resolution, Vol. 11, 2010;
228 Лохматов Е.. жвуз. сн т. Вып. 4 / отв. ред. В. П. Проко;
229 Blackshaw I. S., TMC Asser Instituut (La Haye), Sport, Mediation and Arbitration, T.M.C. Asser Press, Hague, 2009;
230 Ashingdane vs. The United Kingdom, Judgment of the European Court of Human Rights, Application No. 8225/78, 1985, para., 57 www.hudoc.org. [29.08.2021];
231 The U.S. Tax Court – An historical analaisis. Harold Duboff. Chicago. Ilinois. Comerse Clearins House. 1979;
232 Berger K. P., Private dispute resolution in international business, negotiation, mediation, arbitration, volume I, case study, 2006;.
233 Roberts M., Mediation in Family Disputes, Principles of Practice, Third Edition, 2008;
234 Guillemin J.F., Reasons for Choosing Alternative Dispute Resolution, in: Goldsmith, J.C./Ingen-Housz, Arnold, /Pointon, Gerald, H. (Editors) ADR in Business, Practice and Issues across Countries and Cultures, 2006;
235 Rozdeiczer L., de la Campa A., Alternative Dispute Resolution Manual: Implementing Commercial Mediation, Small and Medium Enterprise Department, The World Bank Group, November 2006, 5 <http://rru.worldbank.org/Documents/Toolkits/adr/ adr_fulltoolkit.pdf;
236 Nolan-Haley M. J., Court Mediation and The Search for Justice Through Law, Washington University Law Quarterly, Vol. 74, 1996;

237 Treusch E.P., What to Consider in Choosing a Forum to Resolve an Ordinary Tax Dispute, Journal „Tax Lawyer", Vol.55, No.1, 2001-2002;
238 Попова Л. В., Налоговые системы зарубежных стран, Москва, Издательство «Дело и Сервис», 2008;
239 Попонова Н.А., НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ВО ФРАНЦИИ, Финансы, 2000. №10, стр. 32-34, http://dit.perm.ru/articles/nalog/data/032203.htm [29.09.2021];
240 Налоговое право стран Восточной Европы, под. Ред. М. В. Карасева (Сенцова) и Д. М. Щекина, Москва, 2009;
241 Правовая регламентация полицейской ловушки (провокация), провоохранительная деятельность в США, 1998;
242 Федоренко Н. В. Практика рассмотрения споров арбитражным судом. М. ПРИОР, 2000;
243 Гарнер Д., Великобритания Центральное и местное управление, Москва, 1984;
244 Поролло Е. В., Налоговыи контролъ: принципы и методь проведения, М., 1996;
245 Крохина Ю. А., Налоговое право, 5-е издание, Москва, 2011;
246 Vedel G., Delvolve P. Droit administrarif.T. P. 1992;
247 Salomon v. Salomon & Co Ltd [1897] AC22 , Wild Ch., Weinstein S., Smith &Keenan's Company Law, 5th ed., 2009, 4. http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021];
248 Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal, Volume LXII, No4, December 2009;
249 Whitehouse Ch., Stuart-Buttle E., Revenue Law – principles and practice, L,. 1985;
250 Schneeman A., The Law of Corporations and Other Business Organizations, 5th ed., New York,2009, http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021]
251 Аллессандров И. В., расследование налоговых преступлении, М., 2014;
252 Шапиро Л. Г., использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов, дисертация канд. юр. Наук;
253 Головненков П. В., Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, По. 2021;

254 Ташкинина А. В., Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов в дореволюционной Россий, журнал Законность, 2005, №8;
255 Federal criminal code and Rules. tite 18, nart 1, crimes, title was enacted by act June 25, 1948, ch. 645, §1, 62 https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2009-title18/html/USCODE-2009-title18.htm [30.09.2021]
256 le code pénal français (22/07/1992), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006417204?etatTexte=VIGUEUR&etatTexte=VIGUEUR_DIFF [30.09.2021]
257 Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 - https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id={178F0CBC-1969-49F3-974E-7C0E87B9A568}&codiceOrdinamento=200002700000200&articolo=Articolo%2027%20bis [30.09.2021];
258 Codice penale italiano (19/10/1930) con le modifiche apportate, dal D.L. 21 ottobre 2020 , CAPO III - Delle pene accessorie, in particolare, - https://www.dirittoweb.com/codice_penale1.html№libro1titolo2codicepenale [30.09.2021];
259 Brottsbalk (1962:700), Departement/myndighet: Justitiedepartementet L5 Utfärdad: 1962-12-21 Ändrad: t.o.m. SFS 2021:397, (2:11:5) - https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/brottsbalk-1962700_sfs-1962-700 [30.09.2021];
260 Skattebrottslag (1971:69), SFS nr: 1971:69, Utfärdad: 1971-04-02 Ändrad: t.o.m. SFS 2018:564 - https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skattebrottslag-197169_sfs-1971-69 [30.09.2021];
261 Criminal Law Act, 1967, - https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1967/58/data.html [30.09.2021];
262 Килинкарова Е. В., Налоговое Право Зарубежных Стран, Москва, 2019;
263 Финансовое право зарубежных стран, Готика, 2005;
264 Подробнее об историческом развитии явления неуплаты налогов в зарубежных государствах, 2008;
265 Bequai A., White collar: A 20th-century crisis, 1983;
266 Legal Information Institute, U.S. Code §60.Penalty for extortion - https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/60 [30.09.2021];

267 Головненков П. В., Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, По. 2021;

268 Strafgesetzbuch (StGB), 15.05.1871, in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 - http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/BJNR001270871.html, П. В. Головненков, Уголовное уложение Федеративной Республики Германия – strafgesetzbuch (StGB), Научно-практический комментарий и перевод текста закона, По. 2021;

269 Abgabenordnung (AO) 16.03.1976 - in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 - Vierter Abschnitt Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis, § 30 Steuergeheimnis - https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html [30.09.2021];

270 the real property is held in the name of the partnership, not in the names of the individual partners", Bevans R.N., Business Organizations and Corporate Law, New York, 2007 http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021];

271 Urban Institute, Tax Policy and Chrities https://www.urban.org/policy-centers/cross-center-initiatives/tax-policy-and-charities [25.08.2021] ;

საკონონმდებლო აქტები:

1. საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36 [27/08/2021];
2. საქართველოს კონსტიტუცია, 24/08/1995, (ძველი რედაქცია);
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 17/09/210, https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=175 [25.08.2021];
4. საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ", 01/07/2011 https://matsne.gov.ge/document/view/1405264?publication=3 [25.08.2021];
5. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, 22/07/1999, https://matsne.gov.ge/document/view/16426?publication=235 [10.09.2021];
6. საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსი, 09.10.2009, https://matsne.gov.ge/document/view/90034?publication=136 [10.09.2021];
7. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 26/06/1997, https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=115 [27/08/2021];
8. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, 25/06/1999,

https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=38 [10.09.2021];
9. "სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ" კანონი, 16/04/1994, https://matsne.gov.ge/document/view/18442?publication=104 [27/08/2021];
10. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, 15/12/1984, https://matsne.gov.ge/document/view/28216 [27/08/2021];
11. საქართველოს ორგანული კანონი რეფერენდუმის შესახებ , 15/05/1996; https://matsne.gov.ge/document/view/33028?publication=12
12. საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ, 02/08/2021, https://matsne.gov.ge/ka/document/view/5230186?publication=0№DOCUMENT:1; [30.09.2021];
13. საქართველოს ორგანული კანონის „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ", 31/01/1996 https://matsne.gov.ge/document/view/32944?publication=29 [29.08.2021];
14. საქართველოს კანონი საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, 23/12/2016;
15. საქართველოს მთავრობის დადგენილება, საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის „საქართველო 2020" დამტკიცების შესახებ, №400, 17/06/2014;
16. კანონთა და მთავრობის განკარგულებათა კრებული. № 9, 1919, 137;
17. ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანება „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე";
18. საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 23 თებერვლის №92 დადგენილება „საგადასახდო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ.";
19. საქართველოს კანონი საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის შესახებ., 28/05/2015, https://matsne.gov.ge/document/view/2860205?publication=5 [29.08.2021];
20. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 03 მაისის №2168 და 2011 წლის 30 ნოემბერს №10757 ბრძანებები;
21. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება 996, ინსტრუქცია გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ;

22. დავების განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება;
23. ყაზახეთის საგადასახადო კოდექსი, http://www.salyk.kz/ ru/taxcode/pages/default.aspx [27/08/2021];
24. უკრაინის საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 99, პუნქტი 3 http://meget.kiev.ua/kodeks/nalogoviy-kodeks/ [27/08/2021];
25. 1990 წლის გერმანიის სამოქალაქო კოდექსი;
26. 1968 წლის კონვენცია სამხედრო დანაშაულობებისადმი და კაცობრიობის წინააღმდეგ ჩადენილი დანაშაულობებისადმი ხანდაზმულობის ვადის მიუღებლობის შესახებ;
27. ყაზახეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (2014/03/07), https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252&doc_id2=31575252№pos=241;-122&pos2=3638;-62 – [30.09.2021];
28. თურქმენეთის საგადასახდო კოდექსი, http://www.turkmenistan.gov.tm/_ru/laws/?laws=01bn [27/08/2021];
29. ბელორუსიის საგადასახადო კოდექსი, http://pravo.by/main.aspx-?guid=3871&p0=hk0200166&p2={NRPA} [27/08/2021];
30. რუსეთის საგადასახადო კოდექსი, http://base.garant. ru/10900200/ [27/08/2021];
31. რუსეთის ფედერაციის სისხლის სამართლის კოდექსი (1996/13/06), - http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody&nd=102041891 [30.09.2021];
32. უკრაინის სისხლის სამართლის კოდექსი (2001/05/04), https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14№Text – [30.09.2021];
33. ბელორუსის სისხლის სამართლის კოდექსი (1999/09/07), https://kodeksy-by.com/ugolovnyj_kodeks_rb/243.htm [30.09.2021];
34. ლატვიის რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსი (1998/17/06),- https://likumi.lv/ta/id/88966-kriminallikums [30.09.2021];
35. ლიეტუვის სისხლის სამართლის კოდექსი (2000/26/09), https://www.infolex.lt/ta/66150:str219 [30.09.2021];
36. ბულგარეთის სისხლის სამართლის კოდექსი (1968/01/05),- https://www.lex.bg/laws/ldoc/1589654529 [30.09.2021];
37. ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის სისხლის სამართლის კოდექსი (1997/13/03),- http://ru.china-embassy.org/rus/zfhz/zgflyd/t1330730.htm [30.09.2021];

38. იაპონიის სისხლის სამართლის კოდექსი (1907/24/04, კანონი N 45, 1995/12/05 კანონი N 91 რედაქციით)- https://constitutions.ru/?p=407 [30.09.2021] ;
39. ავსტრალიის მცირე ბიზნესის კომისარის კანონი, 2013;
40. უკრაინის 2014 წლის 26 ნოემბრის №691 დადგენილება ბიზნებომბუდსმენის საბჭოს შექმნის შესახებ;

სასამართლო გადაწყვეტილებები:

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის გადაწყვეტილება;
2. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 02 ივლისის გადაწყვეტილება;
3. საკასაციო სასამართლო, საქმე - ბს-1536-1111(კ-05) 20 ივლისი, 2011 წელი, ქ. თბილისი.;
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, გადაწყვეტილება [1]3გ/ად-484-კ-02, 14/07/ 2003;
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2006 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება №ბს-847-403(კ-კს-05);
6. თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის სასამართლოს 2015 წლის 19 მაისის №2/17071-14 გადაწყვეტილება
7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, განჩინება [1] 3გ/ად-329-კ-02, 24/03/2003;
8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2011 წლის 1 მარტის № ბ -1197-1164(კ-10) გადაწყვეტილება;
9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებული ნორმათა განმარტებანი, განჩინება ბს-273-419-კ-04, 27/09/2004;
10. საქმე № ბს-784-746(2კ-07) განმარტების საგანი: უკანონო მფლობელობიდან ნივთის გამოთხოვის ხანდაზმულობის ვადა (სამოქალაქო კოდექსის 172-ე მუხლი), 13/02/2008;
11. საქმე № ბს-206-196(კ-06), ალეკო ნაჭყებია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ნორმების განმარტებები უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაში (2005-2014), თბილისი, 2015;

12. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის გადაწყვეტილება №2/8/734, 2017 წლის 28 დეკემბერი ქ. ბათუმი, https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3982622?publication=0 [29.09.2021];
13. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, №8, 2007 http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin2007-8.pdf [30.09.2021]
14. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგიის 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება;
15. №ბს-205-203(კ-14),23 სექტემბერი, 2014წ, ქ. თბილისი
16. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები, თბილისი, 2015;
17. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (კ-საგადასახადო დავები,№ბც- 680-672(კ-15), თბილისი, 2017;
18. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, (კ-საგადასახადო დავები,№ბც- 680-672(კ-15), თბილისი, 2017, გვ.3-20
19. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა, საქმე ზე № ბს-226-223 (2კ-14) ;
20. საკასაციო სასამართლოს განმარტება საქმეზე ბს-421-410 (კ-13), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები, თბილისი, 2015;
21. საქართველოს უზენაესი სასამართლო ერთ-ერთ საქმეზე №ბს-1433-139 (კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინსიტრაციულ საქმეებზე;
22. უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-137-134 (კ-14)
23. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებები (1998-1999წწ), საქმე N2/36-7, თბ.,, 2002 http://www. library.court.ge/upload/J_ SARCHEVI_N1-2_2012.pdf [30.09.2021];
24. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის გადაწყვეტილებებში გამოყენებულ ნორმათა განმარტებანი, განმარტების საგანი: განზრახ მკვლელობა, ჩადენილი დამამძიმებელ გარემოებებში სსკ-ის 104-ე მუხლი (1960 წლის სისხლის სამართლის კოდექსი);

25. ევროპული სასამართლოს 1997 წლის 29 აგვისტოს გადაწვეტილება საქმეზე "A.P., M.P. და თ.P. შვეიცარიის წინააღმდეგ (71/1996/690/882)" www.hudoc.org [27/08/2021];

ანგარიშები:

1 აღსრულების ეროვნული ბიუროს 4-წლიანი ანგარიში ttp://nbe.gov.ge/index.php?lang_id=GEO&sec [29.08.2021];
2 საქართველოს დამფუძნებელი კრება. სტენოგრაფიული ანგარიში. 20/07/1920;
3 ექსპერტ ალეშ ზალარის ანგარიში საქართველოში მედიაციის განვითარების შესახებ, დავების გადაწყვეტის ევროპული ცენტრი, იხ. წულაძეა., ქართული სასამართლო მედიაციის შედარებითი ანალიზი, „იურისტების სამყარო", თბილისი, 2018;
4 სტატისტიკური ანგარიში დავების განხილვის საბჭოს აპარატი, თბილისი, 2019; https://taxdisputes.gov.ge/images/file/2019%20%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%90%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%A1%E1%83%A2%E1%83%98%E1%83%99%E1%83%90%20%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%9B%E1%83%9D%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%A5%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%A7%E1%83%9C%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%94%E1%83%9A%E1%83%98.pdf

ელექტრონული წყაროები:

1 აშშ-ს საგადასახადო სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი: https://www.irs.gov/individuals/get-transcript [25.08.2021];
2 მედია ბიზნესისთვის https://m2b.ge/post/179926-gadasaxadebi-da-socialuri-mdgomareoba-saqartvelosi [25.08.2021]
3 საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური http://geostat.ge/?action=page&p_id=211&lang=geo [25.08.2021]
4 http://angloinvest.info/nalamnis.html [27/08/2021]
5 საქართველოს ბიზნესომბუდსმენის ოფიციალური ვებ გვერდი http://businessombudsman.ge/ka [29.08.2021]
6 http://mit-austria.at/sites/default/files/pages/attachments/mediation-ausbildungsverordnung–0.pdf> [29.08.2021]
7 https://businessombudsman.ge/files/files/%E1%83%90%E1%83%9C%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%A0%E1%83%98%E1%83%A8%E1%83%98%202019.pdf

8 http://tbh.com.ge/index.php?run=home/news&news_id=7 [29.08.2021] ;
9 European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) European Judicial Systems 2010, http://www.coe.int/T/dghl/cooperation/cepej/evaluation/2012/PowerpointJPJ.pdf [29.08.2021];
10 შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=7292 [29.08.2021]
11 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის სტატისტიკური მონაცემები http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/2015-statistics.pdf [29.08.2021]
12 საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი http://rs.ge/Default.aspx?sec_id=4821&lang=1 [29.08.2021];
13 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2016 წლის სტატისტიკური მონაცემები http://www.taxdisputes.gov.ge/ images/file/2016-statistics.pdf [29.08.2021
14 http://www.irs.gov/businesses/topic/index.html
15 http://www.mf.gov.pl/ [29.09.2021]
16 https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/?anchor=LEGIARTI000024041640№LEGIARTI000024041640 [30.09.2021];
17 https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html [30.09.2021]

გამომცემლობა „მერიდიანი“,
ალ. ყაზბეგის გამზ. №47
E – mail: meridiani777@gmail.com ტ. 239-15-22