

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის  
იურიდიული ფაკულტეტი

თამარ გვარამაძე

საგადასახადო პასუხისმგებლობის  
სამართლებრივი საფუძვლები  
(შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი)

სადისერტაციო ნაშრომი სამართლის დოქტორის  
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი – მაია კოპალეიშვილი  
თსუ, იურიდიული ფაკულტეტის სრული პროფესორი

თბილისი

2012წ.



თბილისის  
უნივერსიტეტის  
გამომცემლობა

## სარჩევი

აბრევიატურა.....	5
შესავალი.....	6
თემის აქტუალობა.....	6
კვლევის მიზანი და შესწავლის საგანი.....	10
კვლევის მეთოდები.....	12
<b>თავი 1. საგადასახადო სამართლის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში და საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხები სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში.....</b>	<b>13</b>
1.1 საგადასახადო სამართლის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში.....	13
1.2 პოლიტიკის ზეგავლენა საგადასახადო სამართალდარღვევებზე და პასუხისმგებლობის დამდგენ სამართლებრივ ნორმათა სიცხადის აუცილებლობა.....	16
1.3 ელექტრონული კომუნიკაციის გამოყენებით გამოწვეული პრობლემები საგადასახადო სფეროში და მისი ზეგავლენა სამართალდარღვევებზე.....	19
<b>თავი 2. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში.....</b>	<b>21</b>
2.1. იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეები სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის ჭრილში.....	21
2.1.1. სისხლის სამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობების გამოიჯენის მქონე სამართლებრივი სისტემები.....	22
2.1.2. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის არმქონე სამართლებრივი სისტემები.....	26
2.1.3. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს სტანდარტები ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართლის საქმეებთან მიმართებით.....	28
2.2. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნება და მისი ადგილი სხვადასხვა სახის იურიდიულ პასუხისმგებლობებს შორის.....	32
2.2.1. საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა, როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ნაირსახეობა.....	34
2.2.1.1. თეორიული შეფასებები.....	34
2.2.1.2. სასამართლო პრაქტიკა.....	39
2.2.1.3. საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილება.....	39
2.2.1.4. საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტებში.....	41
2.2.1.5. <i>Ne bis in idem</i> -ის პრინციპის დარღვევა საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციული სახის საკანონმდებლო მიკუთვნების არარსებობის გამო.....	42
<b>თავი 3. საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები.....</b>	<b>45</b>
<b>თავი 4. საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა.....</b>	<b>53</b>
4.1. გადასახადების გადაუხდელობა.....	53
4.1.1. გადასახადების გადაუხდელობის სხვადასხვა საშუალება.....	53
4.1.2. საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის მიზეზები და მათი კლასიფიკაცია.....	55
4.2. საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობები და თეორიები.....	62
<b>თავი 5. საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება და მისი ელემენტები... </b>	<b>68</b>
5.1. ქმედების შემადგენლობა, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ელემენტი.....	71
5.1.1. ქმედების შემადგენლობის ობიექტური მხარე.....	71

5.1.1.1. ხელყოფის ობიექტი.....	72
5.1.1.2. ქმედება.....	74
5.1.1.3. მიზეზობრივი კავშირი და შედეგი.....	74
5.1.1.4. პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმა.....	75
5.1.2. ქმედების შემადგენლობის სუბიექტური მხარე.....	78
5.2. ქმედების მართლწინააღმდეგობა, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ელემენტი .....	78
5.3. ბრალი – როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების შემადგენელი ნიშანი..	79
5.3.1. ბრალის შინაარსი.....	79
5.3.2. ბრალის გამოძრეცხავი გარემოებები.....	88
5.3.3. ბრალის დადგენა.....	90

**თავი 6. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტი.....93**

6.1. გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირები, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევები და მათი პასუხისმგებლობის ასაკი.....	94
6.2. კანონიერი წარმომადგენლების პასუხისმგებლობის საკითხი არასრულწლოვანთა მიერ ჩადენილ საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამო.....	98
6.3. მემკვიდრეებისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება.....	102
6.4. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სუბიექტების სხვა კატეგორიები.....	103

**თავი 7. სანქციები საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის..... 106**

7.1. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ჩადენის გამო დაწესებული სანქციები და მათი სახეები .....	106
7.1.1. ფინანსური ხასიათის სანქციები და მათი დაწესების საფუძვლები.....	110
7.1.2. არაფინანსური ხასიათის სანქციები.....	113
7.2. საგადასახადო სანქციების მიზნები და ფუნქციები.....	118
7.2.1. მიზნები.....	118
7.2.2. ფუნქციები.....	121
7.3. საურავი – როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის თავისებური ზომა .....	122

**თავი 8. საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებული საქმის წარმოება ..... 129**

8.1. ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა და შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება საგადასახადო ორგანოების მიერ.....	129
8.1.1. საგადასახადო საქმეთა წარმოების ამოცანები, პრინციპები.....	129
8.1.2. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოების სტადიები.....	131
8.1.2.1. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განხილვის დაწყება; დარღვევის ფაქტის განხილვა.....	132
8.1.2.2. საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევები და საქმის განხილვა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე.....	135
8.1.2.3. საგადასახადო სამართალდარღვევის განმხილველი ორგანოები.....	137
8.1.2.4. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი.....	141
8.1.2.5. საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის განხილვა.....	145
8.1.2.6. საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება.....	147
8.1.2.7. სამართალდარღვევის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების გაუქმება.....	149
8.2. სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების სასამართლოში გასაჩივრება.....	151
8.2.1. საგადასახადო დავების განმხილველი ორგანოები სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის მიხედვით.....	152

**თავი 9. საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები..... 164**

9.1 საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან სრულად გათავისუფლება .....167  
 9.2. პასუხისმგებლობის დაკისრებისგან ნაწილობრივ გათავისუფლება.....167  
 9.3. კეთილსინდისიერი გადამხდელისა და სხვა საფუძვლებით გადამხდელის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება.....169  
 9.4. საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების ხანდაზმულობის ვადები .....173  
 9.5. საგადასახადო ამნისტია .....174

**თავი 10. პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებები..... 177**

10.1. პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებები .....177  
*10.1.1. სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენა 12 თვის განმავლობაში..... 177*  
*10.1.2. იგივე ქმედების ჩადენა განმეორებით..... 182*  
*10.1.3. განმეორებით სამართალდარღვევის ჩადენა იგივე გადამხდელის მიერ..... 182*  
*10.1.4. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი დამამძიმებელი გარემოებები .....183*  
 10.2. საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებები.....184  
*10.2.1. შემამსუბუქებელი გარემოებები საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე..... 184*  
*10.2.2. შემამსუბუქებელი გარემოებები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისა და საზღვარგარეთ ქვეყნების სამართლის მაგალითზე..... 185*  
 10.3. დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებების დადგენა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ გადაწყვეტილებათა მიღების დროს.....186

**დასკვნა და რეკომენდაციები .....189**

**ბიბლიოგრაფია..... 196**

## აბრევიატურა

აშშ	ამერიკის შეერთებული შტატები
ბპ	ბკერლი
დღგ	დამატებითი ღირებულების გადასახადი
იხ.	იხილეთ
მუხ.	მუხლი
რედ.	რედაქტორი
სსიპ	საჯარო სამართლის იურიდიული პირი
წ.	წელი

## შესავალი

### თემის აქტუალობა

ნებისმიერი კაპიტალისტური სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა, განახორციელოს სახელმწიფოში ეკონომიკური განვითარების შესაბამისი პოლიტიკა, ამ პოლიტიკის განხორციელებაში კი ერთ-ერთ მთავარ ბერკეტს ქვეყნის საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს.<sup>1</sup> გადასახადების დაწესება და მათი ამოღების შესაბამისი მექანიზმების შექმნა სახელმწიფოს სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის განმსაზღვრელი ერთ-ერთი ნიშანია და მის გარეშე სახელმწიფოს მმართველობის განხორციელება შეუძლებელი იქნებოდა.<sup>2</sup> აღნიშნულიდან გამომდინარე საგადასახადო საკითხები ყოველთვის აქტუალურია.

გადასახადები უძველესი დროიდან არსებობს და მისი ცნება თანამედროვე სახელმწიფოებთან ერთად არ გაჩენილა. გადასახადები ნახსენებია ბიბლიასა და ახალ აღთქმაში. ბიბლიაში აღნიშნულია, რომ ახალგაზრდა ებრაელს ყოველწლიურად გადასახადის სახით უნდა ეხადა ნახევარი შეკილი.<sup>3</sup>

სახელმწიფოებრიობის თანამედროვე ცნების გაჩენასთან ერთად გაჩნდა გადასახადის შემოღებისა და განაწილების მექანიზმები, თუმცა მათი თეორიული გააზრება და გადასახადების შესახებ ერთიანი მეცნიერული შეხედულებები ევროპაში პირველად XVIII საუკუნეში იჩენს თავს, ბურჟუაზიული სახელმწიფოსა და საზოგადოების წარმოშობასთან ერთად. მის ფუძემდებლად ითვლებოდა ა. სმიტი, რომელმაც 1770 წელს განმარტა გადასახადის ცნება და განსაზღვრა მისი ადგილი სამეურნეო საქმიანობაში. სმიტი განსაზღვრავდა გადასახადს როგორც ტვირთს, რომლის ოდენობა და გადახდის წესი სახელმწიფოს მიერ კანონით არის დადგენილი.<sup>4</sup>

გადასახადების აკრება სახელმწიფოს უფლებაა, მათი გადახდა კი – მოსახლეობის ვალდებულება და ეს სახელმწიფოს არსებობით არის განპირობებული. შუა საუკუნეებში გადასახადების მნიშვნელობის საზგასმის გარდა, მეცნიერები დაბეგვრის პრინციპებზეც მიუთითებდნენ. ა. სმიტი აღნიშნავდა, რომ დაბეგვრის დროს სახელმწიფოებს უნდა ეხელმძღვანელათ ისეთი პრინციპებით, როგორიცაა: საყოველთაოობა, განსაზღვრულობა, ამოღების მოხერხებულობა, დაბეგვრის ობიექტა შერჩევა, დაბეგვრის სამართლიანობა.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> იხ. W. Vermeend, R. Ploeg, J. W. Timmer, E. Elgar, Taxes and Economy A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment, Published by E. Elgar, Glensanda House Montpellier Parade, Cheltenham UK, 2008, pp. 9.

<sup>2</sup> იხ. Tax policy in the European Union; European commission <[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf)> [24.08.2012].

<sup>3</sup> იხ. <<http://www.garynorth.com/public/2315.cfm>> [28.03.2010].

<sup>4</sup> იხ.

<<http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/9375786377B669C385256F1F00593C1A?OpenDocument>> [09.07. 2009].

<sup>5</sup> იხ. Финансовое прав, Под. ред. О.Н. Горбунова, Москва 1996г. ст. 178.

ისტორიული გამოცდილების მსგავსად, თანამედროვე სამართლებრივ სივრცეში გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხები გამოირჩევა მრავალფეროვნებით და ამავე დროს, სირთულით. გადასახადები თავის აქტუალობას არასოდეს არათუ კარგავს, არამედ დღითი დღე სულ უფრო მეტად მნიშვნელოვანი და აქტუალური ხდება. ამერიკის შეერთებული შტატების (შემდგომში აშშ) დამოუკიდებლობის დეკლარაციის ერთ-ერთი ავტორის, ბენჯამენ ფრანკლინის მიერ ორი საუკუნის წინ წარმოთქმული ცნობილი ფრაზა: „სიცოცხლეში მხოლოდ სიკვდილი და გადასახადებია გარდაუვალი“,<sup>6</sup> დღესაც აქტუალური და მნიშვნელოვანია მსოფლიოს ნებისმიერი კაპიტალისტური სახელმწიფოსთვის. განსაკუთრებით კი – აშშ-ისთვის, სადაც გადასახადების მიმართ სახელმწიფოსა და გადამხდელთა დამოკიდებულება მთლიანად ამ მიდგომითაა გამსჭვალული და ნებისმიერი საკითხი განსაკუთრებულ დაინტერესებას იწვევს ამ სფეროში მომუშავე როგორც პრაქტიკოსთა, ასევე თეორეტიკოსთა შორის.

აქტუალობასთან ერთად, გადასახადები და საგადასახადო კანონმდებლობა სამართლის ერთ-ერთი ყველაზე მეტად რთული და კომპლექსური დარგია. მაგალითად, ამერიკელი მეცნიერების შეფასებებით საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო კანონმდებლობა ყველაზე რთულად გასაგებ და აღსაქმელ კანონმდებლობას წარმოადგენს. ამერიკელი მკვლევარები საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულისა და მოცულობის თვალსაჩინოებისთვის შედარებებზე მიუთითებენ: ამერიკელი ხალხისადმი აბრაამ ლინკოლნის მიმართვა შეადგენდა სულ რაღაც 2 727 სიტყვას, აშშ-ის დამოუკიდებლობის დეკლარაცია არის დაახლოებით 1 300 სიტყვა, ბიბლია კი მოიცავს 773 000 სიტყვას, მაშინ როცა აშშ-ის მხოლოდ ფედერალური საგადასახადო კანონმდებლობა ცხრა მილიონი სიტყვისგან შედგება და დღითიდღე ეს ციფრი იზრდება.<sup>7</sup> საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულეს და კომპლექსურ ხასიათს ემატება ფისკალური ეფექტი გადასახადების გადამხდელთა მიმართ, რომელთა უმრავლესობა ყოველთვის უკმაყოფილოა გადასახადების გადახდის გამო. ეს უფრო მეტად თვალსაჩინოა იმ სახელმწიფოებში, სადაც მკაცრი საგადასახადო პოლიტიკა მოქმედებს და საგადასახადო ტვირთი განსაკუთრებულად მძიმეა. XX საუკუნის მეორე ნახევარში ევროპულ სახელმწიფოებში მკაცრი საგადასახადო სისტემებისა და მძიმე საგადასახადო ტვირთის პირობებში მოქალაქეთა უმრავლესობა გადასახადებს აღიქვამდა, როგორც მათ პირად ცხოვრებაში გაუმართლებელ ჩარევასა და მათი საკუთრების უფლების ხელყოფას. ევროპელი მკვლევარები აღნიშნავენ, რომ არაერთ საერთაშორისო გამოკითხვებში რესპონდენტთა უმრავლესობა ნეგატიურ განწყობას ამჟღავნებდა ზოგადად გადასახადების, მაღალი საგადასახადო

<sup>6</sup> იხ. <[http://en.wikiquote.org/wiki/Benjamin\\_Franklin](http://en.wikiquote.org/wiki/Benjamin_Franklin)> [24.09.2012].

<sup>7</sup> იხ. K McG. Painter, There`s no Place Like Home: Projections on the Fate of the Home Mortgage Interest Deduction and the Ternative Minimum Tax in Light of Consumer Behavior, St John`s Journal of legal Commentary Journal, volume 22, Summer 2007, pp. 295 <<http://www.stjohns.edu/media/3/a3df3b46ede04e6286f332c0ff37a1be.pdf>> [24.08.2012].

განაკვეთებისა და საგადასახადო სისტემის სხვა ელემენტების მიმართ.<sup>8</sup> XX საუკუნის მეორე ნახევარში ევროპულ სახელმწიფოებში არსებული ნეგატიური განწყობა გადასახადების მიმართ შეიმჩნეოდა არა მხოლოდ პოლიტიკოსთა და ექსპერტთა შეხედულებებსა თუ საზოგადოებრივი გამოკითხვის შედეგებში, არამედ თავის გამოძახილს ტოვებდა კულტურის სფეროშიც.<sup>9</sup>

გადასახადების მიმართ გადაჭარბებული ინტერესი და ამ საკითხების აქტუალობა იმითაც აიხსნება, რომ გადასახადები წარმოადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთ ძირითად წყაროს, მათი გადაუხდელობა და საგადასახადო კანონმდებლობის შეუსრულებლობა კი პირდაპირ ზიანს აყენებს ნებისმიერი სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესს. მაგალითად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური მონაცემების თანახმად, 2011 წლის განმავლობაში საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლების სახით მობილიზებულ იქნა 6 500 მლნ ლარამდე, საიდანაც 5 802 მლნ ლარი გადასახადების სახით იქნა მიღებული, რამაც მთლიანი ბიუჯეტის შემოსავლითი ნაწილის 88% შეადგინა.<sup>10</sup>

ქვეყნის ბიუჯეტის მიმართ არსებული მაღალი საზოგადოებრივი და საჯარო დაინტერესება კიდევ უფრო მნიშვნელოვან ხასიათს სძენს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულების საკითხს და ამძაფრებს ინტერესს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში გამამხდელების მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებით. ამდენად, ძალზე მნიშვნელოვანია ის, თუ როგორ აწესრიგებს კანონმდებელი საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საკითხებს. მოწესრიგებაში იგულისხმება სახელმწიფოს დამოკიდებულება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც საგადასახადო კანონმდებლობას არღვევენ და ასევე, მათ მიმართ დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები. შესაბამისად, თავისთავად აქტუალურია საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში – იანოსევიჩი შევედეთის წინააღმდეგ – მიუთითებს, რომ საგადასახადო დავებში და გადასახადებთან დაკავშირებულ საკითხებში სახელმწიფოს გააჩნია განსაკუთრებული ფინანსური დაინტერესება, რამეთუ გადასახადები წარმოადგენს სახელმწიფოს შემოსავლების უმთავრეს

<sup>8</sup> იხ. W. Vermeend, R. Ploeg, J. W. Timmer, E. Elgar, Taxes and Economy A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment, Published by E. Elgar, Glensanda House Montpellier Parade, Cheltenham UK, 2008, pp. 13.

<sup>9</sup> მაგალითად ცნობილი ბრიტანული როკ-ჯგუფის ბიტლზის შემოქმედება, ასევე ჯგუფ კინქის სიმღერები, რომელშიც მომღერლები უარყოფითად აფასებენ მაღალ საგადასახადო განაკვეთებს და მკაცრ საგადასახადო სისტემას. იხ. W. Vermeend, R. Ploeg, J. W. Timmer, E. Elgar, Taxes and Economy A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment, Published by E. Elgar, Glensanda House Montpellier Parade, Cheltenham UK, 2008, pp. 14.

<sup>10</sup> იხ. ოფიციალური ინფორმაცია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე <<http://www.mof.ge/News/4914#>> [14.08.2012]; და იქვე 2011 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მონაცემები <[http://www.mof.ge/common/get\\_doc.aspx?doc\\_id=9288](http://www.mof.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=9288)> [14.08.2012].



წყაროს. საგადასახადო სისტემა, რომელიც უმეტესწილად გადამხდელთა მიერ წარდგენილ ინფორმაციას ეფუძნება, ვერ იქნება გამართული, თუ სახელმწიფო არ შექმნის სტანდარტულ და ეფექტურ პროცედურებსა და შესაბამის ნორმებს, რომლებიც განსაზღვრავს პასუხისმგებლობას არასწორად წარდგენილი ინფორმაციებისთვის და გადამხდელებს შესაბამის პასუხისმგებლობას დააკისრებს.<sup>11</sup>

საქართველოში საგადასახადო სამართალი მეცნიერული კვლევის თვალსაზრისით ნაკლები დაინტერესებით გამოირჩევა. სამართლის სხვა დარგებისგან განსხვავებით, ქართული სამეცნიერო ლიტერატურა განებივრებული არ არის ამ სფეროში კვლევებისა და სამეცნიერო ნაშრომების სიმრავლით, ისევე როგორც თავად ამ დარგში მომუშავე მეცნიერების სიმრავლით, რაც ჩვენი სამეცნიერო სივრცისთვის დიდი პრობლემაა.

მეცნიერთა მხრიდან ამ საკითხის მიმართ ნაკლები დაინტერესების მიუხედავად, თავად გადასახადები ქართულ რეალობასა და ისტორიაში მნიშვნელოვან ადგილს იკავებს.

ფეოდალურ საქართველოში სხვადასხვა სახის გადასახადები იყო დაწესებული. გლეხების უმრავლესობა გადასახადებს ნატურის სახით იხდიდა, იმის მიხედვით, თუ რისი წარმოების შესაძლებლობა გააჩნდათ. როგორც საქართველოს სახელმწიფოსა და სამართლის ისტორიის ნარკვევებშია აღნიშნული, ფეოდალურ საქართველოში 149-ზე მეტი სახის გადასახადი მოქმედებდა და გადასახადები განსაკუთრებული სიჭრელით გამოირჩეოდა.<sup>12</sup> გადასახადების მრავალფეროვნების მიუხედავად, რომელიც ფეოდალური საქართველოს სხვადასხვა სამართლის წყაროებით იყო დადგენილი, სამეცნიერო ლიტერატურაში არაფერია ნათქვამი ამ გადასახადების გადაუხდელობის გამო დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესახებ.<sup>13</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების სამართლებრივ რეგულირებას მეფის რუსეთში ვხვდებით მე-19 საუკუნის ბოლოს, როცა რუსეთის გავლენა საქართველოზე საკმაოდ დიდი იყო. სხვადასხვა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობა გათვალისწინებული იყო სხვადასხვა სამართლებრივ აქტში. მაგალითად ე.წ. აქციზური საქონლის რეალიზაცია სათანადო ნიშანდების გარეშე იწვევდა შესაბამის პასუხისმგებლობას.<sup>14</sup> მე-19 საუკუნის ბოლოს რუსეთში საგადასახადო სამართლის განვითარების მიმართულებით სერიოზული ძვრები შეიმჩნეოდა, თუმცა 1921 წლიდან საბჭოთა ხელისუფლების დამყარებით აღნიშნული პროცესი შეფერხდა და სრულიად სხვა მიმართულებით განვითარდა.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].

<sup>12</sup> იხ. ივ. სურგულაძე, ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფოსა და სამართლის ისტორიიდან, საქართველოს სსრ კულტურის სამინისტრო, სახელმწიფო გამომცემლობა ცოდნა, თბილისი 1963წ. გვ. 222.

<sup>13</sup> იხ. იქვე, გვ. 165-259.

<sup>14</sup> იხ. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Н Д Ериашвили, Издательство Юнити дана, Москва, 2001г. ст.25-26.

<sup>15</sup> იხ. იქვე, ст. 27.

საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ მასში შემავალ რესპუბლიკებში საგადასახადო სამართლის ნორმათა არასტაბილურობა და ხშირი ცვალებადობა, ისევე, როგორც მათ რეალიზაციასთან დაკავშირებული სხვადასხვა პრობლემის არსებობა, ლიტერატურაში აიხსნება საგადასახადო სფეროში კანონმდებლების სუსტი თეორიული ცოდნით, რაც თავისთავად იწვევდა დაუხვეწავი და მოუქნელი კანონმდებლობის მიღებას. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თავად საბჭოთა იდეოლოგია გამორიცხავდა გადასახადების არსებობას იმ დანიშნულებით, რაც საფუძვლად უდევს კაპიტალისტურ საზოგადოებას. გადასახადების არსებობა საბჭოთა ხელისუფლების დროს მხოლოდ ფასადურ ხასიათს ატარებდა.

### კვლევის მიზანი და შესწავლის საგანი

გადასახადების გადახდევინებისა და საგადასახადო სამართალდარღვევების თემის განსაკუთრებულმა მნიშვნელობამ წარსულსა და აწმყოში განაპირობა წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგნის შერჩევა. საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული საკითხები ერთ-ერთ ყველაზე აქტუალურ და საინტერესო საკვლევ საკითხებს მიეკუთვნება, ვინაიდან დაბეგვრის სფეროში სამართალდარღვევების ჩადენა და შესაბამისი პასუხისმგებლობის დაკისრება უშუალოდ არის დაკავშირებული გადასახადების ეფექტურად ამოღებასთან, რაც პირდაპირ ზეგავლენას ახდენს ქვეყნის საბიუჯეტო ინტერესზე. ამასთანავე, ამ პროცესში მაღალი საზოგადოებრივი თუ საჯარო ინტერესის არსებობის ფონზე მნიშვნელოვანია, თითოეულმა დემოკრატიულმა სახელმწიფომ უზრუნველყოს ეფექტური სამართლებრივი მექანიზმების შექმნა, რომლებიც, თავის მხრივ, ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვას უზრუნველყოფენ. ინტერესების დაბალანსების საჭიროება და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების საკითხის განხილვა ადმინისტრაციული სამართლის ჭრილში კიდევ უფრო საინტერესოს ხდის კვლევის საგანს. წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს პირველ მცდელობას საგადასახადო სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული სხვადასხვა სამართლებრივი პრობლემა შესწავლილ იქნეს ადმინისტრაციული სამართლისა და სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის ჭრილში.

წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომში შესწავლილი იქნება საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული შემდეგი საკითხები:

- თანამედროვე დასავლურ სამართლებრივ ლიტერატურაში საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული საკითხები სხვადასხვა მიმართულებით არის აქტუალური. ნაწილი საკითხებისა საფუძვლიანად არის შესწავლილი, თუმცა ნაწილი თანამედროვეობისა და საზოგადოებრივი ურთიერთობების სიახლის გამო დასავლურ იურიდიულ ლიტერატურაში მხოლოდ ზოგადად განიხილება. აღნიშნული საკითხების შესწავლის მნიშვნელობა მომავალში კიდევ უფრო გაიზრდება და ქართულ

თეორიაში მათი შესწავლის აუცილებლობაც გაჩნდება. საგადასახადო პასუხისმგებლობის ძირეული საკითხების განხილვამდე სადისერტაციო ნაშრომში მიმოხილული იქნება ასეთი აქტუალური საკითხები. კერძოდ, საგადასახადო სამართლის ცნება და მისი ადგილი სამართლებრივ სისტემაში; საგადასახადო პასუხისმგებლობის რეგულირებასთან მიმართებით სახელმწიფოს პოლიტიკური ნების გამოკვეთის მიზნებისთვის განხილული იქნება საგადასახადო სამართლის და, მათ შორის, პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულ რეგულაციებზე პოლიტიკის ზეგავლენა და პოლიტიკური მოვლენებისა და ცვლილებების მიმართ საგადასახადო კანონმდებლობის მდგრადობა; ასევე, ელექტრონული კომუნიკაციის ზეგავლენა საგადასახადო ურთიერთობებზე.

- საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნებების დადგენასა და შესწავლამდე უშუალოდ უნდა იქნეს განსაზღვრული საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიკუთვნება იურიდიულ პასუხისმგებლობათა კონკრეტული სახის მიმართ; ამასთან, ამ საკითხის უშუალოდ განხილვამდე, შესწავლილი იქნება სხვადასხვა სახის იურიდიულ პასუხისმგებლობას შორის მიჯნა და განსხვავებული მიდგომები საერთო სამართლისა და კონტინენტური სამართლის სისტემებს შორის. ეს კვლევა მნიშვნელოვანია, რამეთუ შედარებითი კვლევის მეთოდით საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვისას განხორციელდეს სწორი შეფასებები განსხვავებული სისტემების ცნებებთან მიმართებით. შედეგად საშუალება იქნება განისაზღვროს საგადასახადო სამართალდარღვევების ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისადმი მიკუთვნებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობად მიჩნევის საკითხი.

- ნაშრომის ფარგლებში მოხდება საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების პრინციპების შესწავლა და ასევე, ახსნილი იქნება საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისა და საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულების წინაპირობებთან დაკავშირებული საკითხების მნიშვნელობა და მათი კვლევის აუცილებლობა;

- ძალიან მნიშვნელოვანია თავად საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება. სამართლებრივ ლიტერატურაში აღნიშნული საკითხის განხილვის არარსებობისა და მსჯელობის სიმწირის ფონზე აუცილებელია სწორად განისაზღვროს მისი შემადგენელი ელემენტების განსაზღვრის მეთოდოლოგია და შემდგომ წარმართოს ამ ცალკეული ელემენტის შესწავლა და მეცნიერული შეფასებების წარმოდგენა;

- სადისერტაციო ნაშრომის ცალკე თავში იქნება შესწავლილი საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩამდენი სუბიექტების სამართლებრივი ცნებისა და განსაზღვრის პრობლემა;

- საგადასახადო პასუხისმგებლობის საკითხებთან უშუალოდ არის დაკავშირებული პასუხისმგებლობის შესაბამისი ზომებისა და სანქციის საკითხები. მნიშვნელოვანია, განხორციელდეს ამ საკითხების სათანადო შესწავლა და კვლევა, განხილულ იქნეს ცალკეული სახის სანქცია და მათი გამოყენების თავისებურებანი;

- საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებას წინ უნდა უძღოდეს საკითხის განხილვა და საჭიროების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების მიერ პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების კანონიერების სასამართლო წესით შესწავლა. სადისერტაციო ნაშრომის შესაბამის თავში შედარებითი კვლევის ფარგლებსა და ჭრილში შესწავლილი და შეფასებული იქნება არსებული საკანონმდებლო რეგულაციები და გამოვლენილი იქნება ამ მიმართულებით არსებული ცალკეული თეორიული და პრაქტიკული პრობლემები;

- ნებისმიერი სახის პასუხისმგებლობის მსგავსად, კანონმდებლობა უნდა ითვალისწინებდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებისა ან/და პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ და დამამძიმებელ გარემოებებს. ნაშრომში მოხდება ამ საკითხის შესწავლა და ამ საფუძვლების არსებობის დადგენა, ასევე, მათი შეფასება შედარებითი სამართლებრივი კვლევის საფუძველზე.

ზემოაღნიშნული ყველა საკითხის შესწავლა წარიმართება ადმინისტრაციული სამართლის ჭრილში, რაც კვლევას კიდევ უფრო დიდ მნიშვნელობას ანიჭებს, ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის საკითხების ამ კუთხით შესწავლა ქართულ სამართლებრივ ლიტერატურაში არ განხორციელებულა. მნიშვნელოვანია ისიც, რომ დასახელებული საკითხები ქმნის მნიშვნელოვან საკითხთა წრეს, რომელთა შესწავლაც აუცილებელია საგადასახადო სფეროში პასუხისმგებლობის საკითხების მეცნიერული შეფასებისთვის.

აღნიშნული საკითხების კვლევის შედეგად, ერთი მხრივ, მოხდება საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული მთელი რიგი საკითხების აღწერა და მათი სისტემური გააზრება, რაც მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ კონკრეტული საკითხების, არამედ საგადასახადო სამართლის, როგორც სამართლის მეცნიერების, დარგის განვითარებისთვის.

კვლევის შედეგად, ასევე, გამოიყოფა ცალკეული პრობლემური საკითხები კანონმდებლობაში, რომელთა გადასაწყვეტად წარმოდგენილი იქნება რეკომენდაციები.

## კვლევის მეთოდები

სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობის პროცესში გამოყენებულ იქნა ისტორიული, დოგმატური, აღწერილობითი, შედარებით-სამართლებრივი კვლევის მეთოდები.

სხვადასხვა საკითხთან დაკავშირებით შედარებით-სამართლებრივი ანალიზის განხორციელებისას, როცა ამა თუ იმ ქვეყნის მსგავსი სამართლებრივი ინსტიტუტების მსგავსება/განსხვავებების დადგენა ხდება, მკითხველმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში საგადასახადო სისტემები და სამართლებრივი ნორმები განსაკუთრებული სირთულითა და მრავალფეროვნებით გამოირჩევა. განსაკუთრებულად დიდი განსხვავებაა ანგლო-ამერიკული, საერთო სამართლის სახელმწიფოებსა და კონტინენტური სახელმწიფოების სამართლებრივ მოწესრიგებას შორის.

კვლევის ფარგლებში აშშ-ის სისტემის შესწავლის გარდა, განხილული იქნება ევროპული და ყოფილი საბჭოთა რესპუბლიკების გამოცდილებაც საკვლევ საკითხებთან დაკავშირებით.

## **თავი 1. საგადასახადო სამართლის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში და საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხები სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში**

### **1.1 საგადასახადო სამართლის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში**

სადისერტაციო ნაშრომის ერთ-ერთი კვლევის საგანია საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და შესაბამისი პასუხისმგებლობის ადგილის განსაზღვრა იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეს შორის. აღნიშნული საკითხის შესწავლისთვის აუცილებელია თავდაპირველად შესწავლილ იქნეს თავად საგადასახადო სამართლის ადგილის საკითხი სამართლებრივ სისტემაში.

სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით განსხვავებული მოსაზრებები განიხილება. მეცნიერთა ნაწილის აზრით, საგადასახადო სამართალი საჯარო სამართლის სპეციალური დარგია. ამავდროს, შეიძლება ის ადმინისტრაციული სამართლის ნაწილად ჩაითვალოს. თეორიული მოსაზრებით, საგადასახადო სამართალი განსაზღვრავს მოქალაქეთა საგადასახადო ვალდებულებებს და სახელმწიფოს საგადასახადო უფლებების განხორციელების საკითხებს. მეცნიერთა აზრით, საგადასახადო სამართალი გამიჯნული უნდა იყოს საფინანსო სამართლისგან, რომელიც აწესრიგებს გადასახადების განაწილებას და ასევე, საბიუჯეტო სამართლისგან, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადების გამოყენებას.<sup>16</sup>

ზ. როგავას მოსაზრებით, საგადასახადო სამართალი შედარებით ახალი და რაც მთავარია, თანამედროვე საფინანსო-სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა.<sup>17</sup>

განსხვავებულია რუს მეცნიერთა შეხედულებები საგადასახადო სამართლის ამა თუ იმ დარგისთვის მიკუთვნებასთან დაკავშირებით. მეცნიერთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საფინანსო სამართლის განუყოფელ ნაწილს და მისი ქვედარგია. ნაწილი თვლის, რომ საგადასახადო სამართლის განვითარების ტენდენციების შესაბამისად ის უკვე საჯარო სამართლის დამოუკიდებელი დარგია. ნაწილს კი მიაჩნია, რომ საფინანსო სამართლის ერთ-ერთი ყველაზე გამორჩეულად დიდი დარგია. ასევე, არსებობს მოსაზრება, რომ საგადასახადო სამართალი

<sup>16</sup> იხ. ლ. ჭანტურია, შესავალი საქართველოს სამოქალაქო სამართლის ზოგად ნაწილში, გამომცემლობა სამართალი, რედ. პროფესორი ს. ჯორბენაძე, თბილისი, 1997წ. გვ. 49.

<sup>17</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 47.

ყალიბდება, როგორც სამართლის დამოუკიდებელი დარგი,<sup>18</sup> რაც, თავის მხრივ, არ ეწინააღმდეგება ზემოაღნიშნულ სხვა ავტორთა მოსაზრებას საგადასახადო სამართლის საჯარო სამართლის დამოუკიდებელ დარგად მიჩნევასთან დაკავშირებით. კიდევ ერთი მოსაზრების თანახმად, მიიჩნევა, რომ რამდენადაც ფულადი სახსრების განაწილების მთავარ ბერკეტს საგადასახადო სისტემა, კერძოდ კი გადასახადები წარმოადგენს, საგადასახადო ურთიერთობები და მაშასადამე, საგადასახადო სამართალი, საფინანსო სამართალურთიერთობათა სფეროს მიეკუთვნება.<sup>19</sup>

საგადასახადო სამართლის ცნებისა და ფარგლების შესახებ მსჯელობა, შესაძლებელია, ასევე, საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმებიდან გამომდინარე. საგადასახადო ადმინისტრაციების საქმიანობა თავისთავად დაკავშირებულია არა მხოლოდ საგადასახადო სამართალთან, არამედ ადმინისტრაციულ სამართალთანაც. საგადასახადო ადმინისტრაციების საქმიანობის სხვადასხვა საკითხი და მათ მიერ პროცედურების განხორციელება, უმეტეს შემთხვევებში, მოწესრიგებულია ადმინისტრაციული სამართლით და სამეცნიერო ლიტერატურაში მეცნიერთა ნაწილს მიაჩნია, რომ ამ შემთხვევაში არ არის აუცილებელი ცალკე საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო პროცედურების რეგულირება.<sup>20</sup>

ამ მხრივ მნიშვნელოვანია, ასევე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტებანი. საქართველოს უზენაესი სასამართლო თავის გადაწყვეტილებებში ხშირად მიუთითებს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაზე, საქმის განხილვისას შესაბამის სპეციალურ კანონმდებლობასთან ერთად გამოიყენოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც განსაზღვრავს და ადგენს ადმინისტრაციულ ორგანოებში ადმინისტრაციული წარმოების წესებს. მაგალითად, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2006 წლის 9 მარტის განჩინებაში №ბს-888-474(კ-05) მითითებულია, რომ საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კანონმდებლობასთან ერთად ვალდებული იყო გადაწყვეტილების მიღების დროს გამოეყენებინა და დაედგინა საქმისთვის საჭირო და მნიშვნელოვანი გარემოებები ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესების შესაბამისად.<sup>21</sup> ამდენად, აღნიშნულზე მითითებით სასამართლო საგადასახადო ორგანოების მიმართ ადმინისტრაციული სამართლის გავრცელებაზე მიუთითებს.

გარდა ამისა, საქართველოს უზენაესი სასამართლო ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსი განეკუთვნება საჯარო სამართლის ნორმატიულ აქტს. საგადასახადო სამართალი

<sup>18</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 47-50.

<sup>19</sup> იხ. ზ. ძნელაშვილი, საგადასახადო საიდუმლოების ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტი, სამეცნიერო-პრაქტიკული რეცენზირებადი ჟურნალი მართლმსაჯულება, 2008 წ. №2 გვ. 117.

<sup>20</sup> იხ. Tax Law Disign and Drafting, Editor Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, pp. 99-102.

<sup>21</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2006 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილება №ბს-888-474 (კ-05), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №3), გვ. 43.

არეგულირებს სახელმწიფო მმართველობის სფეროში წარმოშობილ სამართალურთიერთობებს, რომლის ერთ-ერთი სუბიექტი უცილობლად არის სახელმწიფო მმართველობის განმახორციელებელი ადმინისტრაციული ორგანო. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა წარმოადგენს მმართველობის სფეროში საჯარო სამართლებრივი ფუნქციის განხორციელებას. სამართლებრივი ურთიერთობა საგადასახადო სფეროში არის სახელმწიფოს შესაბამისი ინსტიტუტების, ფიზიკური და იურიდიული პირების (სამართლის სუბიექტების) სამართლებრივი ნორმებით განსაზღვრული უფლებებისა და მოვალეობების შესრულება, რომლებიც წარმოიშობა საგადასახადო საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებით, ხოლო სამართალურთიერთობის მონაწილეებს საგადასახადო სფეროში ერთმანეთის მიმართ გააჩნიათ სამართლის ნორმით დადგენილი უფლებანი და მოვალეობანი, რომელთა შესრულება უზრუნველყოფილია კანონმორჩილებით და მისი დარღვევის შემთხვევაში - სახელმწიფო იძულებით.<sup>22</sup>

საკითხის კვლევისას მეცნიერთა შეხედულებებისა და შიდა ეროვნული სასამართლო პრაქტიკის შესწავლის გარდა, მნიშვნელოვანია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართალიც.

ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლი (სამართლიანი სასამართლოს უფლება) იცავს წევრი სახელმწიფოების მიერ სამართლიანი სასამართლოს პრინციპის დაცვით მართლმსაჯულების განხორციელების უზრუნველყოფას თითოეულ წევრ სახელმწიფოში. ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ საგადასახადო ჯარიმების დაკისრებასთან დაკავშირებულ ერთ-ერთი საქმეში, ფერაზინი იტალიის წინააღმდეგ, განმარტა, რომ ინდივიდს შესაძლოა გააჩნდეს სახელმწიფოს წინაშე ფულადი ვალდებულებები, რომელიც ერთმნიშვნელოვნად მიეკუთვნება საჯარო სამართლის სფეროს და სამართლიანი სასამართლოს მიზნებისთვის მასზე არ ვრცელდება კონვენციის დაცვის სფერო. სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მიღების შემდეგ საგადასახადო სფეროში განხორციელებული ცვლილებების მიუხედავად, საგადასახადო ვალდებულების ფუნდამენტური ბუნება არ შეცვლილა. საგადასახადო საკითხები კვლავ რჩება სახელმწიფოს უფლებამოსილების სფეროდ, რომელშიც საჯარო ბუნება და ხასიათი გადასახადის გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის რჩება დომინანტური. ამასთან, სასამართლო კონვენციის მუხლებს განმარტავს დამატებით ოქმებთან ერთობლიობაში და მიუთითებს პირველი დამატებითი ოქმის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, სახელმწიფოს რჩება უფლება შემოიღოს კანონები გადასახადების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად, რომლებიც, ასევე, არ შედის ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციით

<sup>22</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 27 იანვრის გადაწყვეტილება №ბს-1133-1095(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12) გვ. 240-244.

დაცულ სფეროში მე-6 მუხლის მიზნებისთვის.<sup>23</sup> შესაბამისად, ის მიეკუთვნება საჯარო სფეროს.

ამდენად, საგადასახადო სამართლის ცნებასთან დაკავშირებით არსებობს განსხვავებული მიდგომები. თუმცა განსხვავებული მიდგომებიდან გამომდინარე დასკვნის სახით შესაძლოა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალი, რეგულირების სფეროდან გამომდინარე, წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილს და აწესრიგებს სპეციფიკურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც დაბეგვრის პრინციპებიდან გამომდინარე წარმოიშობა გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის.

## 1.2 პოლიტიკის ზეგავლენა საგადასახადო სამართალდარღვევებზე და პასუხისმგებლობის დამდგენ სამართლებრივ ნორმათა სიცხადის აუცილებლობა

საქართველოსგან განსხვავებით განსაკუთრებული მრავალფეროვნებით გამოირჩევა დასავლური სამეცნიერო ლიტერატურა, რომელშიც საგადასახადო საკითხების კვლევას მრავალსაუკუნოვანი ისტორია აქვს. მსჯელობის საგანს წარმოადგენს საკითხები, რომელთა შესახებ არა მარტო საქართველოს სამეცნიერო ლიტერატურა, არამედ კანონმდებლობაც დუმს.

დასავლურ ლიტერატურაში საგადასახადო სამართლის სხვადასხვა საკითხთან ერთად, რომლებიც პასუხისმგებლობის მეტ-ნაკლებად ტრადიციულ და დოგმატურ საკითხებს მიეკუთვნება, შესწავლის საგანს წარმოადგენს თანამედროვე და ასევე, ნოვაციური სამართლებრივი პრობლემები.<sup>24</sup>

გარდა წმინდა სამართლებრივი კატეგორიებისა, შესწავლის თვალსაზრისით საინტერესოა საგადასახადო პასუხისმგებლობაზე და ზოგადად, საგადასახადო კანონმდებლობაზე პოლიტიკის ზეგავლენის საკითხი. ნებისმიერ სახელმწიფოში საგადასახადო სისტემა სამართლებრივ და ეკონომიკურ ასპექტებთან ერთად ყველაზე უფრო მეტად განიცდის პოლიტიკური კონიუნქტურისა და პოლიტიკური გადაწყვეტილებების ზეგავლენას. როგორც წესი, საგადასახადო სისტემის ჩარჩოს განსაზღვრავს ქვეყანაში მმართველი პოლიტიკური ძალის გადაწყვეტილებები.<sup>25</sup> აღნიშნული კი, როგორც ევროპელი მეცნიერები თვლიან, თავის თავად იწვევს სხვა სფეროებთან შედარებით საგადასახადო სისტემის ხშირ ცვლილებებს, რაც უფრო მეტად ართულებს და ამძიმებს რთულ და კომპლექსურ საგადასახადო კანონმდებლობას.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ferrazzini v. Italy, 2001, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59589>> [11.09.2012].

<sup>24</sup> იხ. D. D. Bobek, R. C. Hatfield and S. S. Kramer, Professional liability suits against tax accountants: Some empirical evidence regarding case merit. (Journal) “Advances in Taxation”, Emerald Group Publishing Limited. Volume 16, pp. 3-23.

<sup>25</sup> იხ. W. Vermeend, R. van der Ploeg, J. W. Timmer, Ed. Elgar, Taxes and Economy; A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment. Published by Ed. Elgar Publishing Limited; Glensanda House; Montpellier, Parade, Cheltenham UK. 2008, pp. 12

<sup>26</sup> იხ. იქვე, pp. 12.



1928 წელს აშშ-ის უზენაესმა სასამართლომ თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ სანამ სასამართლო არსებობს, დაბეგურის ძალაუფლება არ არის განადგურების ძალაუფლების თანასწორი, თუმცა როგორც თავად ამერიკელი მკვლევარები აღნიშნავენ, დროთა განმავლობაში აღნიშნული მიდგომა რადიკალურად შეიცვალა და დაბეგურის ძალაუფლებამ მოიცვა თავის თავში განადგურების ძალაუფლება, რაც გარკვეულწილად გადასახადების პოლიტიკურმა ხასიათმა განაპირობა.<sup>27</sup>

საგადასახადო სამართლის საკითხებზე პოლიტიკური მოსაზრებებისა და პოლიტიკური ნების გამოხატულებაზეა მსჯელობა სხვადასხვა ამერიკულ კვლევასა და პუბლიკაციაშიც. მკვლევართა აზრით, თავად აშშ-შიც საგადასახადო დავების განხილვისას ძალიან დიდია პოლიტიკური ზეგავლენა, რამეთუ მოსამართლეთა მხრიდან ამ დავების განხილვისას მათი პოლიტიკური მრწამსი, როგორც წესი, გამოძახილს პოულობს მათ მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებში.<sup>28</sup>

აშშ-ში გადასახადების მიმართ დამოკიდებულება, რაც თავისთავად აისახება შემდგომ უკვე საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბებაში, ძალიან მნიშვნელოვანია. ხშირად ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში გადასახადების გადაუხდელობა და მათთან დაკავშირებული დარღვევები თავისი ხარისხით შედარებულია ისეთ მძიმე დანაშაულებთან, როგორიცაა გაუპატიურება, მკვლელობა და ა.შ.<sup>29</sup> რაც, თავის მხრივ, საგადასახადო სისტემის მიმართ ამერიკელთა დამოკიდებულებით არის განპირობებული.<sup>30</sup>

აშშ-ში საბიუჯეტო დეფიციტის ერთ-ერთ გამომწვევ მიზეზად განიხილება გადასახადების გადაუხდელობა, ამასთან სტატისტიკური გამოთვლებით ბიუჯეტში გადასახდელ გადასახადებსა და ფაქტობრივად გადახდილ გადასახადებს შორის სხვაობა წლიდან წლამდე იზრდება. აღნიშნულის გათვალისწინებით მზარდია ამ საკითხებისადმი მეცნიერთა ინტერესი, როგორც მათი სხვადასხვა ჭრილში შესწავლის, ასევე, ამ საკითხების პოლიტიკურ ჭრილში გადაწყვეტის მიმართ.<sup>31</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების მნიშვნელობა და მათ წინააღმდეგ ბრძოლა სხვადასხვა სახელმწიფოში განსხვავებული მიდგომებითა და სიმკაცრით ხორციელდება და ესეც ამ ქვეყნების პოლიტიკის ნაწილს წარმოადგენს. ზოგიერთ დასავლურ სახელმწიფოში საგადასახადო სამართალდარღვევებს (როგორც სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამომწვევი, ასევე, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძვლები) ეკონომიკური ხასიათის სამართალდარღვევების წინააღმდეგ ბრძოლაში ნაკლებად მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია. მაგალითად, როგორიცაა შვეიცარიაში, მაშინ როცა ისეთი

<sup>27</sup> იხ. St. Moore, M. Markson, Tax Unfairness, National Review, April 18, 1994, pp. 24.

<sup>28</sup> იხ. R. M. Howard, Controlling Forum Choice and Controlling Policy: Congress, Courts and the IRS, (Journal) The Policy Studies, Vol. 35, No 1. 2007, pp. 109-123.

<sup>29</sup> იხ. H. A. Burton, St. S. Karlinsky, C. Blanthorne, Perception of a White-Collar Crime: Tax Evasion, (Journal) "Legal Tax Research", Vol. 3, 2005, pp. 35.

<sup>30</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, pp.168.

<sup>31</sup> იხ. H. A. Burton, St. S. Karlinsky, C. Blanthorne, Perception of a White-Collar Crime: Tax Evasion, (Journal) "Legal Tax Research", Vol. 3, 2005, pp. 35-36.

სახელმწიფოები, როგორცაა ავსტრალია, ამერიკის შეერთებული შტატები ან დიდი ბრიტანეთი, სადაც საექვო გარიგებების მიმართ კონტროლის ღონისძიებების გატარება საგადასახადო სამართალდარღვევებისა თუ ამ კატეგორიის დანაშაულებრივი ქმედებების გამოვლენისკენაა უშუალოდ მიმართული.<sup>32</sup>

პოლიტიკის ზეგავლენასთან ერთად მნიშვნელოვანია სამართლებრივი ნორმების შინაარსობრივი სიზუსტე, არაორაზროვნება, ეფექტური და სამართლიანი მექანიზმების შექმნა და ამ საკითხების შესწავლა საქართველოში, განსაკუთრებით იმ ვითარებაში, როცა საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა არის მუდმივი კრიტიკის ობიექტი, მათ მიერ საკანონმდებლო რეგულაციების პოლიტიკური მიზნებისთვის გამოყენების არგუმენტით. აშშ-ის სახელმწიფო დეპარტამენტის ანგარიშში უარყოფითად იყო შეფასებული საქართველოში საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისთვის მეწარმე სუბიექტების შერჩევის ობიექტური კრიტერიუმებისა და შესაბამისი პროგრამული უზრუნველყოფის არარსებობა, რომლის მეშვეობითაც მოხდებოდა საგადასახადო რისკების ანალიზი, ასევე, შესაბამისი ობიექტური კრიტერიუმების საფუძველზე შესამოწმებელ სამეწარმეო სუბიექტთა შერჩევა, რის შედეგადაც საგადასახადო ორგანოებს არ მიეცემოდა შესაძლებლობა სუბიექტური კრიტერიუმებით შეერჩია შესამოწმებელი გადამხდელები<sup>33</sup> და შემოწმების საფუძველზე დაეკისრებინა შესაბამისი პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევების ჩადენისთვის.

დაბეგერის სფეროში ნორმების ბუნდოვანების დაუშვებლობასთან დაკავშირებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპი უზრუნველყოფს სამართლებრივ ნდობას, რაც, თავის მხრივ, მოითხოვს კანონის ნორმების სიცხადეს. კანონმდებლობის „არაწინააღმდეგობრიობის“ პრინციპი კი განაპირობებს კანონმდებლობის, როგორც ჰარმონიული ურთიერთობის არსებობას, რომელიც თავისუფალი იქნება შიდა წინააღმდეგობისგან. სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპი აწესებს კანონის ნორმების ერთმანეთთან ისე შეხამების ვალდებულებას, რომ ესა თუ ის მოქალაქე არ აღმოჩნდეს დაუცველი ურთიერთსაწინააღმდეგო მოვალეობისგან. კანონშემოქმედებითი საქმიანობის განხორციელებისას კანონმდებელი შეზღუდულია ნორმატიული, სოციალური, ლოგიკური, ენობრივი და სხვა ხასიათის შეზღუდვებით. კერძოდ, კანონმდებლის ნორმატიული შეზღუდვა კონსტიტუციიდან და სამართლებრივი სისტემის კონსტიტუციით დაცულ ნორმათა კომპლექსიდან გამომდინარეობს.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> იხ. D. Chaikin, How effective are suspicious transaction reporting systems, Journal of Money Laundering Control, Vol. 12, No 3, 2009 pp. 238-25. <[www.emeraldinsight.com/1368-5201.htm](http://www.emeraldinsight.com/1368-5201.htm)> [05.05.2012].

<sup>33</sup> იხ. ამერიკის შეერთებული შტატების სახელმწიფო დეპარტამენტის ანგარიში საქართველოში ადამიანის უფლებათა მდგომარეობის შესახებ 2011 წელს. <<http://www.state.gov/documents/organization/160457.pdf>> [11.05.2012].

<sup>34</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 თებერვლის გადაწყვეტილება №ბს-1078-1040(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, 2010 წ. №2), გვ. 152-153.

### 1.3 ელექტრონული კომუნიკაციის გამოყენებით გამოწვეული პრობლემები საგადასახადო სფეროში და მისი ზეგავლენა სამართალდარღვევებზე

სამართალდარღვევების საკითხებთან მიმართებით მნიშვნელოვანია, ასევე, თანამედროვე ტექნოლოგიების საკითხიც. თანამედროვე ტექნოლოგიებმა და ინტერნეტმა მნიშვნელოვნად შეცვალა ადამიანების ცხოვრება და რა თქმა უნდა, დიდი ზეგავლენა იქონია სავაჭრო და სამეწარმეო ურთიერთობებზე. ჯერ კიდევ 2006 წელს მკვლევარები სამეცნიერო სტატიებში მიუთითებდნენ, რომ 2008 წლისთვის აშშ-ში ინტერნეტის მეშვეობით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების საერთო ბრუნვა შეიძლება ყოფილიყო 230 ბილიონი აშშ დოლარი. ინტერნეტმა მეწარმეებს ელექტრონული სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების შესაძლებლობა მისცა, რამაც მათი საქმიანობის არეალი მნიშვნელოვნად გაზარდა.<sup>35</sup> თანამედროვე დასავლურ სამეცნიერო ლიტერატურაში უკვე აქტიურად მსჯელობენ, თუ რა მზარდ მნიშვნელობას იძენს ადამიანების ცხოვრებაში ინტერნეტი და მისი მეშვეობით სხვადასხვა სახის სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილეობა. ინტერნეტმა მოიცვა, როგორც პირთა შორის კერძო სამართლებრივი, ასევე, საჯარო სამართლებრივი ურთიერთობები, რომელთა შორის აქტიურად განიხილება დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხებიც. საკითხის სირთულის გამო, რაც გამოწვეულია კომუნიკაციის - ინტერნეტის საშუალებით სხვადასხვა სახის ურთიერთობებში დიდი რაოდენობით და შორეულ მანძილზე სუბიექტების მონაწილეობით, ასევე, თანამედროვე სამყაროში ინტერნეტისა და სხვადასხვა საკომუნიკაციო საშუალებისადმი ხელმისაწვდომობით, საგადასახადო სამართალდარღვევებმა და მათი ჩადენის გამო პირების მიმართ საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხმა განსაკუთრებული მნიშვნელობა შეიძინა. სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნავენ, რომ აუცილებელია დიდი ყურადღების მიქცევა კომუნიკაციის ამ ახალი საშუალებების მიმართ, რა დროსაც უნდა მოწესრიგდეს არა მარტო ზოგადად დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები, არამედ განისაზღვროს ამ არამატერიალურ სივრცეში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი.<sup>36</sup> საქართველოში, მსგავსად საგადასახადო სამართლის სხვა საკითხებისა, სამეცნიერო დონეზე არ არის შესწავლილი ელექტრონული კომუნიკაციის ზეგავლენა გადასახადების ადმინისტრირებასა და საგადასახადო სამართალდარღვევების აღკვეთაზე. აღნიშნული საკითხი მსოფლიო მასშტაბით დიდ ინტერესს იწვევს და მკვლევარი იურისტების ინტერესთა სფეროშია მოქცეული.<sup>37</sup> თანამედროვე ტექნოლოგიები, მართლაც, უსაზღვრო

<sup>35</sup> იხ. O. Pastukhov, International Taxation of Income Derived From Electronic Commerce, Current Problems and possible Solutions, Journal of Science and Technology Law, Boston University, Summer 2006, 12 B.U.J.SCI & TECH. L. pp. 310.

<sup>36</sup> იხ. O. Pastukhov, Will internet businesses ever become interested in complying with tax law? (Journal "Intellectual property and technology Law", Vol. 22, November 8 – August 2010, pp. 10-21.

<sup>37</sup> იხ. O. Pastukhov, International Taxation of Income Derived From Electronic Commerce, Current Problems and possible Solutions, Journal of Science and Technology Law, Boston University, Summer 2006, 12 B.U.J.SCI & TECH. L. pp. 310.

შესაძლებლობებს ანიჭებს ადამიანს. ამასთან, უმეტეს სახელმწიფოებში არსებული რეგულაციები არ არის მიმართული ელექტრონული საშუალებების მეშვეობით განხორციელებული კომერციული საქმიანობის შედეგად გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების საწინააღმდეგო ბრძოლისკენ. როგორც ამერიკელი მკვლევარები აღნიშნავენ, ელექტრონული კომერციის რეგულაციური ბუნების იგნორირებით, რაც შესაძლოა გამოიხატოს ამ ურთიერთობების მარეგულირებელი ისეთი ნორმების შემუშავებაში, რომელთა დარღვევის შემთხვევაში იგივე კანონმდებლობა არ გაითვალისწინებს ამდაგვარი საშუალებებითვე სამართალდარღვევის ჩადენის ეფექტურ გამოვლინებასა და პრევენციის მექანიზმების შექმნას, მივიღებთ ისეთ სისტემას, როცა „დამიჭირე თუ შეგიძლიას“ პრინციპი იქნება გადამწყვეტი და ამ შემთხვევაში ნებისმიერი საგადასახადო სისტემა გახდება არაეფექტური, მოუქნელი და არასტაბილური.<sup>38</sup> მაგალითად, აშშ-ში ელექტრონული კომუნიკაციის მეშვეობით ხელშეკრულებების დადების შესაძლებლობამ საფრთხე შეუქმნა გაყიდვების ე.წ. sale tax-ის<sup>39</sup> ამოღებას და გადასახადის გადამხდელებისთვის შექმნა უფრო მეტი კომფორტი, თავიდან აეცილებინათ საგადასახადო ვალდებულებები.<sup>40</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხი და ამ კუთხით კანონმდებლობის გამკაცრების პოლიტიკა ვლინდება ევროპარლამენტის დირექტივებშიც. მაგალითად, 2001/97/EC დირექტივით ევროპარლამენტი ყველა წევრ სახელმწიფოს მიუთითებს ნაციონალურ დონეზე მოხდეს ეროვნული კანონმდებლობის შეცვლა, რათა მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება გადასახადების დამალვის მიზნით.<sup>41</sup> ამასთან, ევროკავშირი წლების განმავლობაში საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ხარისხისა და რაოდენობის გაზრდის მიზნით, აქტიურად ახორციელებს ინფორმაციული

<sup>38</sup> იხ. O. Pastukhov, International Taxation of Income Derived From Electronic Commerce, Current Problems and possible Solutions, Journal of Science and Technology Law, Boston University, Summer 2006, 12 B.U.J.SCI & TECH. L. pp. 310.

<sup>39</sup> Sale Tax – არის ბრუნვის (გაყიდვების) გადასახადი აშშ-ში, რომლის დაწესება ხდება საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევაზე. ამ გადასახადის დაწესების უფლება გააჩნია მხოლოდ შტატების ხელისუფლებას. გადასახადის გამოანგარიშება ხდება ბრუნვის ნებისმიერ ეტაპზე საქონლისა და მომსახურების ფასის მიხედვით გადასახადის შესაბამისი განაკვეთის გათვალისწინებით. ბრუნვის გადასახადის განაკვეთი შტატების მიხედვით განსხვავებულია და მერყეობს 1 პროცენტიდან 10 პროცენტამდე. განსხვავებით დღგ-საგან ბრუნვის გადასახადით დაბეგვრა ერთჯერადად ხდება საცალო გაყიდვების ეტაპზე, თუმცა ერთიდაიგივე საქონლის საცალო გაყიდვების ფორმით რამდენჯერმე რეალიზაციის შემთხვევაში ეს გადასახადი რამდენჯერმე გადაიხდეინება. იხ. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Sales\\_taxes\\_in\\_the\\_United\\_States](http://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_the_United_States)> [14.11.2012].

<sup>40</sup> იხ. G. R. Evans, Separate but Taxed: A Rejection of the Steamlined, Sales Tax Project through a Commerce Clause and Federalist Analysis, Journal American University Law Review, The American University Washington College of Law, Vol. 56, Issue 2. December 2006, <<http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1275&context=aulr>> [29.09.2012].

<sup>41</sup> იხ. Tax policy in the European Union, European Commission <[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf)> [24.08.2012].

და საკომუნიკაციო ტექნოლოგიების დანერგვას და ელექტრონული დეკლარირებისა და ანგარიშგების განხორციელებას.<sup>42</sup>

ამ თავში აღნიშნული საკითხები, რომლებიც დასავლურ სამეცნიერო ლიტერატურაში სხვადასხვა მიმართულებით განიხილება, მართლაც საინტერესო და მნიშვნელოვანია და საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხებს უკავშირდება. თუმცა ნაშრომში ამ საკითხებზე კვლევა წარმოდგენილია მხოლოდ იმ მოცულობით, რაც აუცილებელია საგადასახადო სამართალდარღვევის საკითხის განხილვისთვის და შესაძლებელია მათი სიღრმისეული შესწავლა დამოუკიდებელი კვლევის საგანი გახდეს.

## **თავი 2. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში**

სადისერტაციო ნაშრომის ერთ-ერთი მიზანია დადგინდეს საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნება, ასევე, სამართლებრივ სისტემაში საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიკუთვნება იურიდიული პასუხისმგებლობის უკვე არსებული რომელიმე სახისადმი ან/და მისი როგორც დამოუკიდებელი პასუხისმგებლობის სახის განსაზღვრა. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და მათ გამო დაწესებული პასუხისმგებლობის ცნების ფარგლების დადგენისთვის სადისერტაციო ნაშრომში ეს საკითხები შესწავლილი იქნება სხვადასხვა სამართლებრივ პასუხისმგებლობასთან მიმართებით.

უშუალოდ საგადასახადო სამართალდარღვევების და პასუხისმგებლობის საკითხის გარკვევამდე, სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგნის შესწავლისთვის აუცილებელ ფარგლებში მიმოხილული იქნება ამა თუ იმ სამართლებრივი სისტემის იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეებს შორის არსებული მიჯნები და სხვადასხვა სისტემის თავისებურებანი.

### **2.1. იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეები სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის ჭრილში**

საქართველოს სამეცნიერო ლიტერატურასა და სასამართლო პრაქტიკით განსაზღვრულია ის წინაპირობები, რომელთა არსებობა აუცილებელია საგადასახადო სამართალდარღვევების გამო პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის: 1. ნორმატიული საფუძვლების არსებობა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და კანონმდებლობით განსაზღვრული ამ ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის შესაბამის სანქციას; 2. ფაქტობრივი საფუძველი – გადამხდელის მიერ ფაქტობრივად რაიმე მოქმედების/უმოქმედობის ჩადენა; 3. პროცესუალური საფუძველი –

<sup>42</sup> იხ. Tax policy in the European Union, European Commission  
<[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf)> [24.08.2012].

კომპეტენტური ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის კონკრეტული ზომის დაკისრების თაობაზე.<sup>43</sup> აღნიშნული საფუძვლები სამართალში დამკვიდრებული სხვადასხვა სახის პასუხისმგებლობისთვის დადგენილი საფუძვლების მსგავსია და მხოლოდ ეს განმარტებები არ იძლევა საშუალებას განისაზღვროს, რა ტიპის სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობას მიეკუთვნება საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დარღვევები და მათ გამო დაწესებული პასუხისმგებლობა. როგორც აღინიშნა, უშუალოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ბუნების განსაზღვრამდე მიმოხილული იქნება სხვადასხვა სისტემაში იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეები და მათი თავისებურებებისა და ურთიერთთანხვედრის საკითხი სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში.

### 2.1.1. სისხლის სამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობების გამიჯვნის მქონე სამართლებრივი სისტემები

ქართულ სამართლებრივ ლიტერატურაში გაბატონებული ტრადიციული მოსაზრების თანახმად, გამოყოფენ იურიდიული პასუხისმგებლობის ოთხ ძირითად სახეს: 1) სისხლის სამართლებრივი – როგორც წესი სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი; 2) ადმინისტრაციულ სამართლებრივი – სახელმწიფო მმართველობის საქმიანობასთან დაკავშირებული საზოგადოებრივი ურთიერთობების ხელყოფა; 3) სამოქალაქო სამართლებრივი – ქონებრივი ხასიათის პასუხისმგებლობა განსაზღვრული კანონით ან ხელშეკრულებით; 4) დისციპლინური – დაკავშირებული შრომითი დისციპლინის დარღვევასთან.<sup>44</sup> როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაშია აღნიშნული, იურიდიული პასუხისმგებლობა ყოველთვის შემოფარგლულია სამართლის ნორმით, რომელიც ზემოქმედების ამა თუ იმ ზომას აწესებს.<sup>45</sup> საგადასახადო სამართლის საჯარო სამართლებრივი ბუნებიდან გამომდინარე, იურიდიული პასუხისმგებლობის ჩამოთვლილი სახეებიდან,

<sup>43</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 334 და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 11 ნოემბრის გადაწყვეტილება №ბს-231-225(2კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №1), გვ. 191.

<sup>44</sup> იხ. თ. ლვამიჩავა, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის განსხვავება სხვა სახის იურიდიული პასუხისმგებლობისაგან, Georgian Electronic Scientific Journal: Jurisprudence 2006 No1(7) გვ. 13, <<http://www.google.ge/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgesj.internet-academy.org.ge%2Fdownload.php%3Ffid%3D1117.pdf&ei=VA9OUMzwO83DtAbHr4HoDg&usg=AFQjCNPpf007cDivOG5PpvINuTVHS7e6Vw>> [08.08.2012].

<sup>45</sup> იხ. მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელები და მათი გამოყენება, თბილისი, 2000წ. გვ. 18.



კვლევისას ყურადღება გამახვილდება სისხლისა და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სახეებზე.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი განმარტავს, როგორც გადაცდომას. გადაცდომად ჩაითვლება სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელშეყოფი მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახ ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა.<sup>46</sup> ლიტერატურაში დამკვიდრებული მოსაზრების თანახმად, ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობასთან ერთად დასაშვებია სხვა სახის პასუხისმგებლობის გამოყენებაც გარდა სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისა, რომელიც შთანთქავს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას.<sup>47</sup> ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა, როგორც პასუხისმგებლობის უფრო მსუბუქი ფორმა, სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობასთან შედარებით, არ იწვევს ნასამართლობას, არ არის დაკავშირებული მოქალაქის პირადი თავისუფლების მკაცრ შეზღუდვასთან, არ იწვევს სხვა მიმე შედეგებს, როგორც ეს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის გამოყენებისა და სასჯელის შეფარდების დროს ხდება.<sup>48</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის პირველი მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულია, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი ადგენს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველს; განსაზღვრავს, თუ რომელი ქმედებაა დანაშაულებრივი და აწესებს შესაბამის სასჯელს ან სხვა სახის სისხლისსამართლებრივ ღონისძიებას.<sup>49</sup> ამავე კოდექსის მე-7 მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულია, რომ სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველია დანაშაული, სისხლის სამართლის

<sup>46</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-10 მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>47</sup> იხ. თ. ღვამინავა, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის განსხვავება სხვა სახის იურიდიული პასუხისმგებლობისაგან, Georgian Electronic Scientific Journal: Jurisprudence 2006 No1(7) ბპ. 13

<<http://www.google.ge/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgesj.internet-academy.org.ge%2Fdownload.php%3Fid%3D1117.pdf&ei=VA9OUMzwO83DtAbHr4HoDg&usg=AFQjCNFpf007cDivOG5PpvINuTVHS7e6Vw>> [08.08.2012] და მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელები და მათი გამოყენება, თბილისი, 2000წ. გვ. 18.

<sup>48</sup> იხ. თ. ღვამინავა, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის განსხვავება სხვა სახის იურიდიული პასუხისმგებლობისაგან, Georgian Electronic Scientific Journal: Jurisprudence 2006 No1(7) ბპ. 14.

<<http://www.google.ge/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgesj.internet-academy.org.ge%2Fdownload.php%3Fid%3D1117.pdf&ei=VA9OUMzwO83DtAbHr4HoDg&usg=AFQjCNFpf007cDivOG5PpvINuTVHS7e6Vw>> [08.08.2012].

<sup>49</sup> იხ. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41 (48), 1999წ. მუხ. 209), 1-ლი მუხლის, 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.

კოდექსით გათვალისწინებული მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეული ქმედება.<sup>50</sup> ამდენად, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა უფრო მძიმე სახის პასუხისმგებლობაა ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისგან განსხვავებით. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნებას, რომელიც განსხვავდება დანაშაულის, ასევე, გადაცდომების ცნებისგან.<sup>51</sup>

იურიდიული პასუხისმგებლობის სახეები თეორიაში დაჯგუფებულია კერძო და საჯარო სამართლებრივ პასუხისმგებლობებად. ამასთან, სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სახეები საჯარო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობის სახეებს მიეკუთვნება.

დასავლურ სამართლებრივ სისტემებში, სადაც საქართველოს სისტემის მსგავსად პასუხისმგებლობა დადგენილია, როგორც გადაცდომებისთვის, ისე დანაშაულისთვის, აქტუალურია საკითხი ადმინისტრაციულ გადაცდომასა და სისხლისსამართლებრივ დანაშაულს შორის არსებულ განსხვავებებზე. ძველი კოდიფიკაციით, ისევე, როგორც თანამედროვე კანონმდებლობაში, ამა თუ იმ ქმედების საზოგადოებრივი საშიშროება მიიჩნევა დანაშაულის დამახასიათებელ ობიექტურ ნიშნად, რომლის მიხედვითაც ერთმანეთისგან იმიჯნება დანაშაული და ადმინისტრაციული გადაცდომა. იურიდიული მეცნიერება და კანონმდებლობა ერთმანეთისგან განსხვავებს საზოგადოებრივ საშიშროების ხასიათსა და ხარისხს. საზოგადოებრივი საშიშროების ხასიათი დგინდება იმ საზოგადოებრივი ურთიერთობების მნიშვნელობით, რაც ხელყოფილია სამართალდარღვევით, ანუ სამართალდარღვევის ობიექტით, ხოლო საზოგადოებრივი საშიშროების ხარისხის განსაზღვრისას კი მხედველობაში მიიღება ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა სამართალდარღვევით გამოწვეული შედეგების სიმძიმე, შესაძლო ზიანის მოცულობა, სამართალდარღვევის ჩადენის დრო, ადგილი, ვითარება და სხვ. შესაბამისად, რაც უფრო დიდია ხელყოფის ობიექტის საზოგადოებრივი ღირებულება და შესაძლო მიყენებული ზიანის მოცულობა, უფრო მარტივია დასაბუთდეს ქმედების მომეტებული საზოგადოებრივი საშიშროება და პირიქით.<sup>52</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში მიაჩნიათ, რომ კანონმდებლობა დანაშაულისა და ადმინისტრაციული ქმედების გამიჯნისთვის ობიექტურ კრიტერიუმს უნდა ადგენდეს, რაც არ უნდა იყოს დამოკიდებული ქმედების სუბიექტურ აღქმასა და შეფასებაზე.<sup>53</sup> მიჯნის გაველება ადმინისტრაციულ გადაცდომასა და სისხლის სამართლებრივ დანაშაულებს შორის, ასევე, აქტუალურია გერმანულ სამართლებრივ სისტემაში, სადაც ერთმანეთისგან მიჯნავენ ამ ორი სახის პასუხისმგებლობას და დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ

<sup>50</sup> იხ. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41 (48), 1999წ. მუხ. 209), მე-7 მუხლის, 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.

<sup>51</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>52</sup> იხ. ქ. ცხადაძე, ადმინისტრაციული გადაცდომა და მისი გამოიჯნა სისხლის სამართლის დანაშაულისაგან, ჟურნალი მართლმსაჯულება, 2008 წ. №2 გვ. 125.

<sup>53</sup> იხ. იქვე, გვ. 126.



სამართალდარღვევების ჩადენისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომის განსაზღვრას. მაგალითად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობა, უმეტეს შემთხვევებში, დადგენილია ძირითადად ჯარიმის სახით, განსხვავებით სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის განსხვავებული ზომებისა.<sup>54</sup> ქართული სამეცნიერო ლიტერატურა აღნიშნულ საკითხებთან დაკავშირებით დუმს და არ იძლევა სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციულ სამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამოჯენის სამეცნიერო შეფასებებს, გარდა საშიშროების ხარისხის მიხედვით განსხვავებებისა.<sup>55</sup> ასევე, არ არის შესწავლილი საქართველოს სისტემა იგივე ევროპული სამართლის სტანდარტებთან მიმართებაში. თუმცა ამ საკითხთან დაკავშირებით საინტერესოა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2009 წლის 24 თებერვლის №ბს-1078-1040(კ-08) განჩინება, რომელშიც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატამ განაცხადა: „ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მიხედვით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა წარმოადგენს სამართალდარღვევის შედარებით მსუბუქ ფორმას და მისი ჩადენისას გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობის ადეკვატურად ნაკლებად მკაცრი ზომები. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ეს სახე არ არის დაკავშირებული ადამიანის თავისუფლების მკაცრ შეზღუდვასთან, არ იწვევს ნასამართლობას და სხვა იმგვარად მძიმე შედეგს, რომელიც დგება სისხლის სამართლის დანაშაულის ჩადენის შემთხვევაში და სასჯელის შეფარდების დროს. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ბრალეული ჩადენა იწვევს კანონით გათვალისწინებულ შესაბამის სანქციას ანუ პასუხისმგებლობის ზომას, რაც საკასაციო სასამართლოს დასკვნით სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპიდან ანუ კონკრეტულ შემთხვევაში, სამართლის ნორმის განსაზღვრულობის პრინციპიდან გამომდინარე, უნდა იყოს მკაფიოდ და გასაგებად ჩამოყალიბებული და არ უნდა იწვევდეს ორაზროვნებას სავარაუდო ადრესატებისთვის. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სამართლებრივი გაგებით ბუნდოვანი ნორმის საფუძველზე, პირის მიმართ პასუხისმგებლობის გაურცელება ნიშნავს ადამიანის ძირითადი უფლებების შელახვას, რამდენადაც სახეზე იქნება კანონით პირდაპირ გაუთვალისწინებელი პასუხისმგებლობის დაკისრება. ეს კი პრინციპულად ეწინააღმდეგება სამართლებრივი სახელმწიფოს განცდის, პირის კანონიერი ნდობის ინსტიტუტის, კანონის უზენაესობის დამკვიდრების სასიცოცხლოდ აუცილებელ ამოცანას სამართლებრივი სახელმწიფოს ჩამოყალიბების პერიოდში.“<sup>56</sup>

<sup>54</sup> იხ. ქ. ცხადაძე, ადმინისტრაციული გადაცდომა და მისი გამოჯენა სისხლის სამართლის დანაშაულისაგან, ჟურნალი მართლმსაჯულება, 2008წ. №2 გვ. 126-131.

<sup>55</sup> იხ. ვ. ლორია საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალი, რედ. გ. გიორგაძე, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 374-375.

<sup>56</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 თებერვლის გადაწყვეტილება №ბს-1078-1040(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო ღირებულება 2010 წ. №2), გვ. 153-154.

ამდენად, ქართულ სასამართლო პრაქტიკაში სისხლისსამართლებრივ და ადმინისტრაციულ სამართლებრივ სამართალდარღვევებსა და შესაბამის პასუხისმგებლობას შორის მიჯნა გავლენიანია და განიხილება როგორც განსხვავებული სახის პასუხისმგებლობები, განსხვავებით ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართლის და ბევრი დასავლური სახელმწიფოს სისტემისგან.

## 2.1.2. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის არმქონე სამართლებრივი სისტემები

ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში იურიდიული პასუხისმგებლობის განსხვავებულ სახეებთან დაკავშირებით არსებული მიდგომებისგან განსხვავდება ცალკეულ დასავლურ სამართლებრივ სისტემებში არსებული განმარტებები.

ასეთ სისტემებში აქტიურად განიხილება სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სახეებს შორის მიჯნის არარსებობის საკითხი: ადმინისტრაციული და სისხლის სამართლებრივი დარღვევები მიჩნეულია სისხლისსამართლებრივი სამართალდარღვევების სახეებად და ორივე შემთხვევაში იწვევს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას.

ზოგიერთ სამართლებრივ სისტემაში საზოგადოებრივი საშიშროების თვალსაზრისით ნაკლებად სერიოზული ქმედებები გამოიწვევს სისხლის სამართლის სფეროსგან და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ან სამოქალაქო-სამართლებრივი კანონმდებლობით წესრიგდება (გერმანია, ავსტრია, პოსტსაბჭოური ქვეყნების უმრავლესობა). მეორე მიდგომის შესაბამისად, იმავე კატეგორიის ქმედებები რჩება სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის ფარგლებში, როგორც განსხვავებული სამართლებრივი ბუნების ინსტიტუტები. ესენია მისდემინორი - *misdemeanour* და ფელონი - *felony*.<sup>57</sup> მსგავსი მიდგომა ახასიათებს საერთო სამართლისა და ცალკეული კონტინენტური სამართლის სისტემებს (გაერთიანებული სამეფო, აშშ, საფრანგეთი, ნიდერლანდები, ესტონეთი).<sup>58</sup> აშშ-ში, რომელიც საერთო სამართლის სისტემას მიეკუთვნება, საქართველოს სამართლებრივი სისტემისგან განსხვავებით, არ არის გამოიწვეული სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა, არამედ, დადგენილია სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. იმავდროულად, მაგალითად აშშ-ში ფედერალური სისხლის სამართლის კოდექსი ერთმანეთისგან განასხვავებს ფელონის და მისდემინორის (*felony and misdemeanor*). პირველი წარმოადგენს დანაშაულის ექვივალენტს, ხოლო მეორე ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების მსგავსად არის დადგენილი. თავისი არსით, როგორც ერთი, ისე მეორე, სამართალდამრღვევის მიმართ იწვევს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას განსხვავებით ქართული სამართლებრივი სისტემისგან, როცა ქმედების საშიშროების ხარისხის მიხედვით დადგენილია ორი

<sup>57</sup> იხ. <<http://en.wikipedia.org/wiki/Felony>> [12.09.2012].

<sup>58</sup> იხ. იქვე <<http://en.wikipedia.org/wiki/Felony>> [12.09.2012].

განსხვავებული სახის პასუხისმგებლობა თანმდევი განსხვავებული სამართლებრივი შედეგებით.<sup>59</sup> ამასთან, აშშ-ში თავად ამ ორი კატეგორიის დანაშაულს შორის კიდევ გამოიყოფა ქვეკატეგორიები, რომლებმაც ხდება ფელონებისა და მისდემინორების დაყოფა.<sup>60</sup> აშშ-ში felony-ად პირობითად მიჩნეულია ისეთი სამართალდარღვევები, რომლებიც პასუხისმგებლობის სახით იწვევს პატიმრობას ერთი წლით და მეტ ხანს. ამასთან, ყოველი კონკრეტული შემთხვევა, საქმის ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, შეიძლება, ჩაითვალოს უფრო მძიმე ხარისხის დანაშაულად ან შედარებით უფრო მსუბუქ სამართალდარღვევად და, შესაბამისად, პირს დაეკისროს მსუბუქი სახის პასუხისმგებლობა.<sup>61</sup> აშშ-ში შტატებს გააჩნია განსხვავებული სისტემები, რომლითაც ხდება ქმედების მისდემინორად კლასიფიკაცია დანაშაულის სიმძიმის მიხედვით. მსგავს მიდგომას იცნობს ესტონური კანონმდებლობა. ესტონეთის სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისად, თუკი დანაშაულის ჩადენისთვის არ ხდება სასჯელის გამოყენება, იგივე ქმედების ჩადენა შეიძლება გადაისინჯოს როგორც მისდემინორი. ესტონეთის სისხლის საპროცესო კოდექსის 206-ე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად, სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტის თაობაზე ბრძანების ასლი გადაიგზავნება ქვემდებარების მიხედვით შესაბამის ორგანოში მისდემინორის საქმის დასაწყებად.<sup>62</sup> ესტონეთისგან განსხვავებით, სადაც მცირე მნიშვნელობის სისხლისსამართლებრივი დარღვევა ყოველგვარი დამატებითი შემადგენლობის ფორმულირების გარეშე წარმოადგენს მისდემინორს, ქართული კანონმდებლობა მკაცრად იცავს ლეგალურობის პრინციპს. კერძოდ, სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამორიცხვა ავტომატურად არ იწვევს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას, თუ ის ქმედება, რის გამოც შეწყდა სისხლისსამართლებრივი დევნა, ასევე, არ შეიცავს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ნიშნებს. კერძოდ: საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 38-ე მუხლის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, „სისხლისსამართლებრივი დევნის ან გამოძიების შეწყვეტის შემთხვევაში, მაგრამ როცა დამრღვევის მოქმედებაში არის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ნიშნები, ადმინისტრაციული სახდელი შეიძლება

<sup>59</sup> იხ. Misprision of Felony, <[http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc\\_sec\\_18\\_00000004----000-.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc_sec_18_00000004----000-.html)> [01.02.2012] და Petty Offense Defined <[http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc\\_sec\\_18\\_00000019----000-.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc_sec_18_00000019----000-.html)> [01.02.2012].

<sup>60</sup> მაგალითად, აშშ-ში, ტეხასის შტატში სისხლის სამართლის კოდექსი განსხვავებს ერთმანეთისაგან რამდენიმე ხარისხის ფელონის და ასევე რამდენიმე კლასის მისდემინორებს, როგორც შედარებით მსუბუქი სახის სამართალდარღვევებს, რომლებსთვისაც კანონმდებლობით გაცილებით ნაკლებად მკაცრი პასუხისმგებლობაა დადგენილი. იხ. <<http://www.statutes.legis.state.tx.us/docs/PE/htm/PE.12.htm>> [03.02.2012].

<sup>61</sup> იხ. F. Arfa, Felonies and Misdemeanors, <<http://www.bestdefender.com/felonies.html>> და What is a Felony <<http://www.wisegeek.com/what-is-a-felony.htm>> [08.08.2012].

<sup>62</sup> იხ. ესტონეთის რესპუბლიკის სისხლის საპროცესო კოდექსის 206-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, <<http://www.legislationline.org/download/action/download/id/1666/file/1f0a92298f6ba75bd07e101cdb93.htm/preview>> [09.09.2012].

დაედოს არა უგვიანეს ერთი თვისა სისხლისსამართლებრივი დევნის ან გამოძიების შეწყვეტის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან.”<sup>63</sup>

Felony-ად და misdemeanor-ად დანაშაულების დაყოფა, როგორც უკვე აღინიშნა, დამახასიათებელია საერთო სამართლის სისტემებისთვის. თუმცა, საერთო სამართლის სხვადასხვა ქვეყანაში თანდათან ჩნდება დანაშაულების განსხვავებული გამიჯვნა, როგორცაა გამარტივებული სამართალწარმოების სამართალდარღვევები და ბრალდების წარდგენით განხორციელებული სამართალდარღვევები. ამდენად, დანაშაულებს შორის გამიჯვნა საერთო სამართლის ზოგიერთ ქვეყანაში ხდება უკვე სამართალწარმოების მიმდინარეობის შესაბამისად.<sup>64</sup> აღნიშნული შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს ქართული სისტემის მსგავსებად, როცა სისხლის და ადმინისტრაციული საქმეების განხილვა განსხვავებული პროცედურების მიხედვით წარმოებს.

მიუხედავად იმისა, რომ კონტინენტური სამართლის ქვეყნები უმეტესად მეორე მიდგომით ხასიათდებიან, სადაც ერთმანეთისგან გამიჯნულია ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი სამართალდარღვევები და შესაბამისი პასუხისმგებლობა, თავად ამ სისტემის ქვეყნებშიც შეიმჩნევა მრავალფეროვანი მიდგომები. ზოგიერთ ქვეყანაში (იტალია, ესპანეთი) დანაშაულები მოხსენიებულია როგორც დელიქტები, მაშინ როცა საფრანგეთში, ბელგიასა და შვეიცარიაში არსებობს მიჯნა დანაშაულებსა და ნაკლებად საშიშ სამართალდარღვევებს – დელიქტებს შორის.<sup>65</sup> ამავე დროს, ქართულ სამართლებრივ სისტემაში დელიქტებად მიიჩნევა სამოქალაქო სამართალდარღვევები, რომელთა ჩადენა შესაბამისად იწვევს სამოქალაქო სამართლებრივ პასუხისმგებლობას, რაც, თავის მხრივ, გამიჯნულია ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობებისგან. სამართლებრივი სისტემების მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე საკმაოდ რთულია მოხდეს განზოგადება და სხვადასხვა ქვეყანაში დანაშაულის, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისა და დელიქტების ერთიანი და უნივერსალური ცნებების განსაზღვრა.<sup>66</sup>

### 2.1.3. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს სტანდარტები ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართლის საქმეებთან მიმართებით

არა მარტო სხვადასხვა სახელმწიფოს, არამედ ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართლის მიდგომაც განსხვავებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების სამართლებრივი ბუნების საკითხთან მიმართებით. იმის მიუხედავად, რომ მცირე მნიშვნელობის დარღვევები ამა თუ იმ სამართლებრივ სისტემაში გამიჯნულია სისხლის სამართლისგან და ადმინისტრაციული სამართლის

<sup>63</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-10 მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.  
<sup>64</sup> იხ. F. Arfa, Felonies and Misdemeanors, <<http://www.bestdefender.com/felonies.html>> [08.08.2012].  
<sup>65</sup> იხ. <<http://en.wikipedia.org/wiki/Felony>> [03.02.2012].  
<sup>66</sup> იხ. <<http://en.wikipedia.org/wiki/Delict>> [03.02.2012].

დარგის რეგულირების საგანს წარმოადგენს, თუ სისხლის სამართლის ნაწილია, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო ყველა წევრი სახელმწიფოს მიმართ იყენებს ერთიან მიდგომას ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის (სამართლიანი სასამართლოს) მოქმედების გასაგრძელებლად.

ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით სამართლიანი სასამართლოზე უფლება შემოსაზღვრულია მხოლოდ სისხლისსამართლებრივი ბრალდებით ან სამოქალაქო სამართლებრივი უფლებით. იმისთვის, რომ განმცხადებელმა ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში სამართლიანი სასამართლოს მრავალსაქტიანი უფლების დარღვევაზე იდავოს, უნდა დაამტკიცოს მე-6 მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი ბრალდების ან სამოქალაქო უფლების არსებობა.<sup>67</sup> ადმინისტრაციული საქმეების სტანდარტი ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოს არ გააჩნია.

განეკუთვნება თუ არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეები მე-6 მუხლით გათვალისწინებულ „სისხლის სამართლის ბრალდებას“, თუ სამოქალაქო სამართლებრივი დაცვის ქვეშ ხვდება, ამას ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო ცალკეულ შემთხვევაში მის მიერ წლების განმავლობაში პრეცედენტული სამართლით დამკვიდრებული კრიტერიუმების საფუძველზე ადგენს. სასამართლო თავის არაერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს, რომ კონვენციის მიზნებიდან გამომდინარე იმის დასადგენად, თუ რა ბუნებისაა პასუხისმგებლობა, რომელიც პირს ეკისრება, უნდა შემოწმდეს სამი ნიშნის მიხედვით:

1. ქმედება ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კანონმდებლობით უნდა მიეკუთვნებოდეს სისხლის სამართალს;
2. ქმედება, ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კანონმდებლობით არ მიეკუთვნება სისხლის სამართალს, მაგრამ თავისი ბუნებიდან გამომდინარე შეიძლება გააჩნდეს სისხლისსამართლებრივი ხასიათი;
3. ამა თუ იმ ქმედების ჩადენისთვის დაკისრებული სასჯელი თავისი ბუნებით საკმარისად მკაცრია და მძიმე;<sup>68</sup>

ამდენად, ქმედება, რომელიც პირდაპირ არის გათვალისწინებული ევროპის საბჭოს წევრი ქვეყნების სისხლის სამართლის კანონმდებლობით, ყოველთვის ჩაითვლება სისხლისსამართლებრივად, დანარჩენ შემთხვევებში კი სასამართლომ უნდა იმსჯელოს აღნიშნულზე.

ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ საქმეზე, ზილიბერგერი მოლდოვას<sup>69</sup> წინააღმდეგ, განაცხადა, რომ წლების განმავლობაში

<sup>67</sup> იხ. D. Vitkauskas, G. Dikov, Protecting The right to a fair trial under the European Convention on Human Rights, Council of Europe, Strasbourg, 2012, pp. 7–23, <[http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb12\\_fairtrial\\_en.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb12_fairtrial_en.pdf)> [11.09.2012].

<sup>68</sup> იხ. იქვე, <[http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb12\\_fairtrial\\_en.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb12_fairtrial_en.pdf)> [11.09.2012].

<sup>69</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ziliberg v. Moldova, 2005, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012].



ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ პრეცედენტებით დადგენილი სამი ზემოხსენებული პირობა ალტერნატიულია. მიუხედავად ამისა, ეს უკანასკნელი არ გამოირიცხავს იმას, რომ მეორე და მესამე კრიტერიუმი კუმულაციურად იქნეს გამოყენებული, როდესაც ცალკე აღებული თითოეული კრიტერიუმი არ იძლევა საშუალებას, „სისხლისსამართლებრივი ბრალდების“ ცნებასთან დაკავშირებით ნათელი დასკვნები იქნას გამოტანილი. მაგალითად, ზილიბერგერის საქმეში თავდაპირველად სასამართლო შეეცადა, გაერკვია ქმედება თავისი ბუნებით რამდენად იყო სისხლისსამართლებრივი. მოლდოვა, რომლის წინააღმდეგ განაცხადი იქნა შეტანილი, არის სახელმწიფო, სადაც საქართველოს მსგავსად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები და დანაშაული გამოიწვეულია ერთმანეთისგან. სასამართლომ ამ საქმეზე მსჯელობისა და შეფასებების შედეგად დაასკვნა, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი პასუხისმგებლობა ატარებდა სისხლისსამართლებრივ ბუნებას და სახეზე იყო სისხლისსამართლებრივი ბუნების ბრალდება.<sup>70</sup> აღნიშნული დასკვნის შედეგად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები განსხვავებულ სამართლებრივ სიბრტყეში იქნა გადატანილი.

სასამართლომ საქმეში, იანოსევიჩი შვედეთის წინააღმდეგ, რომელშიც განმცხადებელი ასანივრებდა შვედეთის მხრიდან მისი გარანტირებული საკუთრების უფლებისა და სამართლიანი სასამართლოს უფლების დარღვევას, მიუთითა, რომ შვედეთის კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო ჯარიმების დაკისრება თავისი ბუნებით სისხლისსამართლებრივი ხასიათის მატარებელი იყო, ვინაიდან ჯარიმების ოდენობა და მათი დაწესების მიზანი იყო სადამსჯელო და არა საკომპენსაციო ხასიათის, რის შემთხვევაშიც მას სამოქალაქო სამართლებრივი ხასიათი ექნებოდა. ამასთან, ამ შემთხვევაში აღნიშნული ჯარიმების დაკისრებასთან მიმართებით გადაწყვეტილებების კანონიერებასთან დაკავშირებული დავები განიხილებოდა ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ, რაც ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს აზრით, უზრუნველყოფდა ეროვნულ დონეზე განმცხადებლის ინტერესების დაცვას და სასამართლოსადმი მის ხელმისაწვდომობას. ვინაიდან, კანონმდებლობით სასამართლოს შეეძლო

<sup>70</sup> ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილების თანახმად, მოლდოვის სასამართლოს მიერ განმცხადებელი ზილიბერგერი სამართალდამრღვევად სცნეს უკანონო დემონსტრაციაში მონაწილეობისათვის, რისთვისაც პასუხისმგებლობა იყო გათვალისწინებული მოლდოვას ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 174/1 მუხლის მე-4 პუნქტით. ეს დებულებები ეხება საზოგადოებრივი წესრიგის წინააღმდეგ მიმართულ სამართალდარღვევებს და დემონსტრაციების ჩატარების წესს. სასამართლო მიუთითებდა, რომ სამართლებრივი წესები, რაც განმცხადებელმა დაარღვია, მიმართულია ყველა მოქალაქისათვის და არა სპეციალური სტატუსის მქონე ჯგუფების მიმართ. ეს გარემოებები სასამართლოს შეფასებით მიუთითებდნენ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სისხლისსამართლებრივ ბუნებაზე. აქედან გამომდინარე, აღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოლდოვაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები სისხლისსამართლებრივი ბუნებისაა. იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Ziliberg v. Moldova*, 2005, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012].

ემსჯელა საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებების კანონიერებაზე, რომლითაც გადამხდელს დაკისრებული ჰქონდა დავალიანების გადახდევინება. ამ შემთხვევაში სასამართლომ შეაფასა რამდენად რეალური იყო შესაძლებლობა, გადამხდელს გაესაჩივრებინა ეს გადაწყვეტილება, რამდენად შეეძლო მას მეორე მხარის მიერ წარმოდგენილი არგუმენტების გაქარწყლება და იყო თუ არა უზრუნველყოფილი მხარეთა შეჯიბრებითობა. ამ პრინციპების მიხედვით სასამართლომ კონკრეტულ საქმეში მიიჩნია, რომ სახელმწიფომ ვერ უზრუნველყო ზემოაღნიშნული კრიტერიუმების საფუძველზე სამართლიანი სასამართლოსადმი ხელმისაწვდომობის უფლების დაცვა.<sup>71</sup>

ევროპულმა სასამართლომ საქმეში – გალციანი სომხეთის წინააღმდეგ – დამატებით აღნიშნა: „რაც შეეხება ქმედების შიდასამართლებრივ კლასიფიკაციას, სასამართლომ ადრე გამოიკვლია, რომ ზოგიერთ სამართლებრივ სისტემებში არსებობს „ადმინისტრაციული“ სამართლის სფერო, მასში ჩართულია ისეთი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებები, რაც სისხლისსამართლებრივია თავისი ბუნებით, ამ ქმედებების რეგულირება არ ხდება არც მატერიალური, არც საპროცესო სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობით, ვინაიდან ეს ქმედებები ძალიან ტრივიალურია.“ ევროპული სასამართლოს აღნიშნულმა განმარტებამ გზა გაუხსნა იმას, რომ სისხლისსამართლებრივად მიჩნეულ იქნეს ის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები, რომლებიც დანაშაულებრივია (უფრო სწორად კვაზიდანაშაულებრივი).<sup>72</sup>

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო თავის გადაწყვეტილებებში მსჯელობს სასჯელის ბუნებაზე და მის სიმკაცრეზე, რომელიც შესაძლოა დაეკისროს ადამიანს ამა თუ იმ ქმედების ჩადენისთვის. გალციანის საქმეში სასჯელის სიმკაცრესთან დაკავშირებით, სასამართლო მიუთითებს, რომ კანონის დარღვევის გამო სასჯელის სახით პატიმრობის დაკისრება ზოგადად არ მიეკუთვნება სისხლისსამართლებრივ სფეროს, თუკი სასჯელი თავისი ბუნებით, ხანგრძლივობით და აღსრულების მანერით აშკარად საზიანო არ არის.<sup>73</sup> როგორც უკვე აღინიშნა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო არ შემოიფარგლება ცალკეულ ხელშემკვრელ სახელმწიფოებში მხოლოდ ადმინისტრაციული პატიმრობის სისხლისსამართლებრივი ბუნების შეფასებით და განსაზღვრავს იმ შემთხვევასაც, რამდენად სისხლისსამართლებრივია ადმინისტრაციული ჯარიმები. ზილიბერგერის საქმეში ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ სასჯელის ნაკლებად სერიოზული ხასიათი არ ართმევს სამართალდარღვევას სისხლისსამართლებრივ ბუნებას. ზილიბერგერის საქმეში განმცხადებელი უკანონო დემონსტრაციაში მონაწილეობის გამო დაჯარიმდა 36 მოლდავური ლევით (იმ დროისათვის

<sup>71</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].

<sup>72</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებები: Ziliberg v. Moldova, 2005, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012], Kirakosyan v. Armenia <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-89959>> [23.07.2012].

<sup>73</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Kirakosyan v. Armenia <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-89959>> [23.07.2012].

3,17 ევრო). მაქსიმალური სასჯელი, რაც მას შეიძლება დაკისრებოდა, იყო 90 მოლდავური ლეი (იმ დროისთვის 7,94 ევრო). სასამართლომ დაადგინა, რომ აღნიშნული ჯარიმა მიზნად არ ისახავდა პირისთვის მიყენებული ზიანის კომპენსაციას, არამედ აღნიშნულ ჯარიმას გააჩნდა სადამსჯელო და პრევენციული მიზანი და ირიცხებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში. სასამართლო მიუთითებს, რომ სისხლისსამართლებრივ სანქციებს ტრადიციულად განასხვავებენ მათი სადამსჯელო ბუნებით. ადმინისტრაციულ ჯარიმას, რომელსაც ამგვარი ბუნება გააჩნია, სისხლისსამართლებრივია თავისი არსით.<sup>74</sup> კიდევ ერთხელ უნდა აღინიშნოს, რომ მითითებული საქმეები საინტერესოა იმ მხრივ, რომ როგორც სომხეთში, ასევე, მოლდოვაში საქართველოს მსგავსად სამართლებრივი სისტემა ერთმანეთისგან მიჯნავს სისხლისსამართლებრივ და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს და ამავე დროს, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა და საგადასახადო კოდექსებში მითითებული ჯარიმების უმრავლესობა ატარებს ზუსტად სადამსჯელო და არა საკომპენსაციო ხასიათს.

წინამდებარე ნაშრომის ფარგლებში შეუძლებელია ვრცლად იქნეს განხილული საერთო სამართლისა და კონტინენტური სამართლის ფარგლებში დანაშაულსა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს შორის არსებული მსგავსება/განსხვავებები, აიხსნას ამგვარი განსხვავებების არსებობა და შესწავლილ იქნეს საერთო სამართლის სისტემების სამოქალაქო პასუხისმგებლობის ფარგლები; ისევე, როგორც ვრცლად მოხდეს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს სტანდარტების შესწავლა სამართალდარღვევების მხოლოდ სისხლის სამართლისა და სამოქალაქო სამართლებრივი ბუნების ჭრილში. აღნიშნული საკითხები თავისი მნიშვნელობისა და მოცულობის გამო დამოუკიდებელი კვლევის საგანს წარმოადგენს. თუმცა ამ საკითხების განხილვა წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომში მნიშვნელოვანია იმისთვის, რათა სწორად მოხდეს საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის საკითხის შესწავლა განსხვავებული სამართლებრივი სისტემების სხვადასხვა სახის ინსტიტუტებთან შედარებით.

2.2. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნება და მისი ადგილი სხვადასხვა სახის იურიდიულ პასუხისმგებლობებს შორის

საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნების და იურიდიული პასუხისმგებლობების სხვადასხვა სახეს შორის საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადგილის განსაზღვრის მიზნით, ასევე, მასთან დაკავშირებული სხვადასხვა საკითხის შესწავლის საჭიროებისთვის, სადისერტაციო ნაშრომის წინა ქვეთავში, შესწავლილ იქნა სისხლის და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობების ურთიერთმიმართება განსხვავებული სამართლებრივი სისტემების მიხედვით. აღნიშნული კვლევა

<sup>74</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ziliberg v. Moldova, 2005, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012].



საშუალებას იძლევა სწორად წარიმართოს შედარებით-სამართლებრივი კვლევა საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით. ასევე, შესწავლილ იქნეს განსხვავებულ სისტემებში არსებული სამეცნიერო შეხედულებები და სასამართლო პრაქტიკა საგადასახადო პასუხისმგებლობის ცნებასთან მიმართებით.

როგორც უკვე აღინიშნა, საქართველოს სამართლებრივ სისტემაში ერთმანეთისგან გამიჯნულია სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. საკანონმდებლო დონეზე არ არის პირდაპირ მითითებული თუ რომელს მიეკუთვნება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პასუხისმგებლობა. სისხლის სამართლის მიზნებისთვის, პასუხისმგებლობას საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულისთვის განსაზღვრავს და ადგენს სისხლის სამართლის კოდექსი, რომელიც პირდაპირ მიუთითებს საგადასახადო სამართლის სფეროში ჩადენილი როგორი ქმედებისთვის შეიძლება პირს დაეკისროს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა. აქვე აღსანიშნავია, რომ ვინაიდან წარმოდგენილი კვლევის მიზანი არ არის სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხების კვლევა, ეს საკითხი განიხილება მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც ეს საჭირო და აუცილებელია სადისერტაციო ნაშრომის მიზნებისთვის.

ვინაიდან კვლევის მიზანია, საგადასახადო პასუხისმგებლობის არსის დადგენა და მისი ურთიერთმიმართება ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობასთან, სწორედ ამ კონტექსტშია საინტერესო თუ რა მიჯნებია სხვა იურიდიულ პასუხისმგებლობებთან მიმართებით.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ცნება და ამ დარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების წესი საქართველოში დადგენილია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით. აღნიშნული კოდექსი არ მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევებს, ეს უკანასკნელი საგადასახადო კოდექსით არის განსაზღვრული. მნიშვნელოვანი საკითხია დადგინდეს, არის თუ არა რამე განსხვავება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით განსაზღვრულ ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობასა და საგადასახადო კოდექსით დადგენილ პასუხისმგებლობას შორის; საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობას მიეკუთვნება თუ პასუხისმგებლობის დამოუკიდებელ სახეს წარმოადგენს.

2.2.1. საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა, როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ნაირსახეობა

2.2.1.1. თეორიული შეფასებები

საგადასახადო სამართლის ადმინისტრაციული სამართლისადმი მიკუთვნების საკითხის შესწავლის შემდეგ შეფასებული უნდა იქნეს უშუალოდ საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის საკითხი.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სამართლის ცნების მსგავსად მრავალფეროვანი და არაერთგვაროვანია საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ცნების საკითხი.

გადასახადების გადახდის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ვალდებულების შესრულება ბევრ ქვეყანაში უზრუნველყოფილია სხვადასხვა სახის პასუხისმგებლობითა და სანქციებით. სამეცნიერო ლიტერატურაში განმარტებულია, რომ იურიდიული პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის წარმოადგენს იძულებით ღონისძიებათა კომპლექსს, რომლებიც სასჯელის სახით გამოიყენება სამართალდარღვევთა მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში და წესით.<sup>75</sup>

გავრცელებული მოსაზრების თანახმად საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის, ქმედების სიმძიმიდან გამომდინარე, კანონმდებლობით დადგენილი წესით შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ადმინისტრაციული ან სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.<sup>76</sup> როგორც უკვე აღინიშნა, კვლევის საგანს ამ შემთხვევაში წარმოადგენს არასისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, არამედ პასუხისმგებლობა, რომელიც უშუალოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით არის დადგენილი ამავე კოდექსით განსაზღვრული სამართალდარღვევებისთვის და რაც არ მიეკუთვნება სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას საქართველოში.

საქართველოში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების პირველი კოდიფიკაციები გაჩნდა მე-20 საუკუნის მეორე ნახევარში. მანამდე არსებული და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმები, როგორც რუსი მეცნიერები აღნიშნავენ, ფაქტობრივად, არსებობდა, თუმცა ისინი სხვადასხვა აქტში იყო მიმოფანტული, რაც დიდ ქაოსს იწვევდა. მიუხედავად ერთიანი კოდექსის შემუშავებისა, ყოფილ საბჭოთა კავშირში მიმდინარე პოლიტიკურმა მოვლენებმა, თავისთავად, მნიშვნელოვანი ზეგავლენა იქონია მასში შემავალი რესპუბლიკების სამართლებრივ სისტემებზეც, რაც საზოგადოებრივი ურთიერთობების ფორმაციაში გამოიხატა. შესაბამისად, გაჩნდა ისეთი სფეროები, რამაც დამატებითი

<sup>75</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 288.

<sup>76</sup> იხ. იქვე, გვ. 288.

საკანონმდებლო მოწესრიგება მოითხოვდა და გაჩნდა ცალკეული დარღვევები, რომლებიც კოდიფიკაციებამდე არსებული ვითარების მსგავსად მიმოფანტულ იქნა სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტში.<sup>77</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევები და შესაბამისი საგადასახადო პასუხისმგებლობა დღეს მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. ამ სახის პასუხისმგებლობას გააჩნია იურიდიული პასუხისმგებლობისთვის დამახასიათებელი შესაბამისი ნიშნები, თუმცა უნდა გამოიყოს თუ არა ის როგორც პასუხისმგებლობის ცალკე ფორმა, მსჯელობისა და კვლევის საგანია.

საგადასახადო სისტემა, თავისთავად, არ შეიძლება პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის გარეშე არსებობდეს.<sup>78</sup> როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნული, საგადასახადო პასუხისმგებლობა იძულებითი ხასიათის ზემოქმედების დონისძიებათა კომპლექსია და გამოიყენება სანქციის სახით კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.<sup>79</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ არსებობს საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი (ფართო) გაგება, რომელიც თავის თავში მოიცავს ყველა სახის პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის. მათ შორის სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობასაც, თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე მხოლოდ მაშინ შეიძლება საუბარი, როცა ჩადენილია საგადასახადო დანაშაული და არა სხვა საგადასახადო სამართალდარღვევა. სამეცნიერო ლიტერატურაში არსებული მოსაზრებით, საგადასახადო სამართალდარღვევა საგადასახადო დანაშაულის თავისებური წინაკრიმინალური „ფონია“ და მთელ რიგ შემთხვევებში ისინი განსხვავდება ერთმანეთისგან მხოლოდ რაოდენობრივი მაჩვენებლებით.<sup>80</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევა არ არის დაკავშირებული, ასევე, დისციპლინური პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან, რომელიც როგორ უკვე აღინიშნა, განსხვავებული სამართლებრივი ვალდებულებებიდან გამომდინარეობს. თუმცა საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა არ გამორიცხავს, პასუხისმგებელ პირებს იგივე ქმედებისთვის დისციპლინური პასუხისმგებლობა დაეკისროთ. ამ შემთხვევაში ასეთ პასუხისმგებლობას არ გააჩნია საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მიზანი, რაც დამახასიათებელია საგადასახადო პასუხისმგებლობისთვის.<sup>81</sup>

საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან უნდა გაიმიჯნოს სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობაც, ვინაიდან, დაბეგვრა ატარებს საჯარო-სამართლებრივ და არა კერძო ხასიათს. ამ შემთხვევაში სამოქალაქო

<sup>77</sup> იხ. Ю. А. Дмитриев, А. А. Евтева, С.М. Петров, Административное право, Российское юридическое образование, ред. Ю. А. Дмитриева, Москва, Издательство Эксмо, 2005, ст. 277 – 278.

<sup>78</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 288.

<sup>79</sup> იხ. იქვე, გვ. 288.

<sup>80</sup> იხ. იქვე, გვ. 290.

<sup>81</sup> იხ. იქვე, გვ. 290.

სამართლებრივი პასუხისმგებლობის მიზანი მიყენებული ზიანის ანაზღაურებაა, მაშინ როცა საგადასახადო პასუხისმგებლობას მეცნიერთა მოსაზრებით, მსგავსი ნიშანი არ გააჩნია.<sup>82</sup>

სხვადასხვა მეცნიერი განსხვავებულად აფასებს საგადასახადო პასუხისმგებლობის ამა თუ იმ პასუხისმგებლობის სახისადმი მიკუთვნების საკითხს. ამასთან, მეცნიერთა ნაწილი თვლის, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობაა.<sup>83</sup>

გარდა იმისა, რომ მეცნიერები აფასებენ მიეკუთვნება თუ არა საგადასახადო პასუხისმგებლობა სისხლის, ადმინისტრაციულ თუ სამოქალაქო პასუხისმგებლობის სახეს, უკანასკნელ პერიოდში სპეციალურ ლიტერატურაში სულ უფრო ხშირად განიხილავენ საკითხს პასუხისმგებლობის სპეციალური სახის არსებობის შესახებ, რომელსაც საფინანსო პასუხისმგებლობას უწოდებენ და რომელიც დგება საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის. თუმცა საფინანსო პასუხისმგებლობის არსებობის შესახებ ჯერ კიდევ აზრთა სხვადასხვაობაა და ერთიანი მოსაზრება არ არის ჩამოყალიბებული. ავტორთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ დაუშვებელია თვითონ ტერმინის „საფინანსო პასუხისმგებლობის“ არსებობა.<sup>84</sup> მეცნიერთა მეორე ნაწილი თვლის, რომ საფინანსო პასუხისმგებლობა, რეგულირების საგნითა და მეთოდით ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობაა. მისი სუბიექტები ადმინისტრაციულის მსგავსად, არა თანასწორუფლებიანობის პრინციპზე დამყარებულ ურთიერთობებში იმყოფებიან და ასევე, უშუალოდ მისთვის დამახასიათებელი ნიშნებიც გააჩნიათ.<sup>85</sup> მაგალითად, 1999 წლამდე რუსეთის ფედერაციაში არსებობდა ფინანსური პასუხისმგებლობის ცნება, მასში მოიაზრებდნენ საგადასახადო პასუხისმგებლობასაც, ვინაიდან ხანგრძლივი დროის განმავლობაში საგადასახადო კანონმდებლობას მიიჩნევდნენ ფინანსური კანონმდებლობის ნაწილად. რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავდა საგადასახადო სამართალდარღვევებს და სანქციებს ადგენდა მათთვის, თუმცა იგივე გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ კანონმდებლობის დარღვევისთვის პასუხისმგებლობა შეიძლება ადმინისტრაციული კანონმდებლობითაც დამდგარიყო. თუმცა დღესდღეობით მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ არსებობს ცალკე პასუხისმგებლობა საფინანსო თუ საგადასახადო სახით, სათანადოდ დასაბუთებული და ნორმატიული საფუძვლებით გამყარებული არ არის.<sup>86</sup> წარმოდგენილი შეფასებების გარდა, ლიტერატურაში ცალკეული მეცნიერები საგადასახადო პასუხისმგებლობას ფინანსური პასუხისმგებლობის ნაირსახეობად მიიჩნევენ, რომლის ძირითადი თავისებურება მდგომარეობს იმაში, რომ საჯარიმო

<sup>82</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 291.

<sup>83</sup> იხ. იქვე, გვ. 292.

<sup>84</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 288-298.

<sup>85</sup> იხ. Старилов, Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность, Воронеж, 1995г. ст. 49-52.

<sup>86</sup> იხ. < <http://www.flexa.ru> > [08.09.2012].

სანქციების გარდა, იგი ითვალისწინებს უფლებააღმდგენ სანქციებსაც, რაც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულებას; აგრეთვე, უზრუნველყოფს მათი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სახელმწიფოსთვის მიყენებული ზიანის ანაზღაურებას.<sup>87</sup> თუმცა, მეცნიერთა ამ მოსაზრებებს სამართლებრივი საფუძველი არ გააჩნია.

გარდა განხილულისა, მნიშვნელოვანი განსხვავება ადმინისტრაციულსა და სხვა სახის პასუხისმგებლობებს შორის არის ისიც, რომ სამოქალაქო-მატერიალური ზიანის ანაზღაურებისა და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის შეფარდებისგან განსხვავებით, რომელზეც გადაწყვეტილების მიღების უფლება გააჩნია მხოლოდ სასამართლოს მართლმსაჯულების განხორციელების შედეგად. ამ შემთხვევაში სუბიექტთა წრე, რომელიც უფლებამოსილია აღნიშნული განახორციელოს, საკმაოდ მრავალფეროვანია.<sup>88</sup> საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდების უფლება ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის მსგავსად, გააჩნია შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოებს – საგადასახადო ორგანოებს.

ადმინისტრაციული და მათ შორის, საგადასახადო წარმოების სიმარტივე იძლევა საშუალებას, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობა სამართალდამრღვევ პირებს შეეფარდოს ადგილზე, რაც წარმოუდგენლად მიაჩნიათ მეცნიერებს სხვა სახის სამართალდარღვევების შემთხვევაში.<sup>89</sup> აღნიშნული კიდევ ერთხელ ადასტურებს საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდების მსგავსებას ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობასთან, ვინაიდან კანონმდებლობის ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებაც, თავის მხრივ, ადმინისტრაციულის მსგავსად ხორციელდება და თავად სამართალდარღვევის ჩადენის ადგილზეც დასაშვებია.

მეცნიერების ერთი ნაწილი რუსეთის საგადასახადო და ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე, გამოყოფს ორ მომენტს, რითაც განასხვავებენ საგადასახადო და ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას. მათი აზრით, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სამართალურთიერთობა თავისი ბუნებით ადმინისტრაციულია, არ არის ძალაუფლებითი ხასიათის და მასში არ არის სუბორდინაციის მომენტი, რაც ჩვეულებრივ ადმინისტრაციულ ურთიერთობებს ახასიათებს. მეორეც, საგადასახადო ურთიერთობის ხასიათიდან გამომდინარე, განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის დაკისრების სპეციფიკური ფორმა, როცა საგადასახადო ჯარიმას აკისრებს გადამხდელს, ის ნებაყოფლობით არ ასრულებს მას და ამ შემთხვევაში საგადასახადო მიმართავს სასამართლოს, რათა მისი მეშვეობით მოხდეს დაკისრებული ჯარიმის ამოღება. პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებული წარმოება იწყება ადმინისტრაციული წარმოებით, რომელსაც იწყებს საგადასახადო ორგანო და მთავრდება

<sup>87</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 295.

<sup>88</sup> იხ. Ю. А. Дмитриев, А.А Евтеева, С.М Петров, Административное право Российское юридическое образование, ред. Ю. А. Дмитриев, Москва, Издательство Эксмо, 2005, ст. 278.

<sup>89</sup> იხ. იქვე, ст. 282.

საარბიტრაჟო სამართალწარმოებით.<sup>90</sup> სრულიად განსხვავებულია ამ საკითხის მიმართ საკანონმდებლო მიდგომა საქართველოში, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსით, ისევე, როგორც ადმინისტრაციული კანონმდებლობით, დადგენილია ის ღონისძიებები, რომელთა მეშვეობით საგადასახადო ორგანოებს გააჩნიათ უფლებამოსილება თავად გაატარონ იძულებითი ღონისძიებები დაკისრებული სანქციის თანხების ამოსაღებად და უზრუნველყონ მათ მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების აღსრულება შესაბამისი იძულების ღონისძიებების გამოყენებით.

საგადასახადო პასუხისმგებლობას მეცნიერთა მოსაზრებით ახასიათებს ძირითადი ნიშნები: წარმოადგენს მართლწესრიგის დაცვის საშუალებას; გულისხმობს სახელმწიფო იძულების ღონისძიებების გამოყენებას; დგება სამართლებრივი ნორმების დარღვევისთვის; დგება სამართლებრივი ნორმების საფუძველზე; წარმოადგენს ბრალეული ქმედების შედეგს; ითვალისწინებს სამართლებრივი ნორმებით დადგენილი სანქციების გამოყენებას და დაკავშირებულია მატერიალური და მორალური ხასიათის უარყოფით შედეგებთან, რომელიც სამართალდამრღვევმა უნდა აიტანოს; მისი რეალიზაცია ხორციელდება შესაბამისი პროცესუალური ფორმებით, თუმცა ის ხასიათდება განსაკუთრებული ნიშნებითაც, რაც მის თავისებურებაზე მიუთითებს: მაგალითად, ხშირ შემთხვევებში სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით, პასუხისმგებლობის ზომები ატარებს მხოლოდ ფინანსურ ხასიათს და ამ პასუხისმგებლობის სუბიექტი ყოველთვის არის სპეციალური.<sup>91</sup>

ამავე დროს, მეცნიერთა ნაწილი საგადასახადო პასუხისმგებლობის ნიშნებს ახასიათებს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისთვის დამახასიათებელი შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

- დადგენილია კანონით, ასევე, კანონქვემდებარე აქტებით;
- მისი საფუძველია სამართალდარღვევა;
- მისი სუბიექტი შეიძლება იყოს, როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირი;
- მას იყენებს თანამდებობის პირთა ფართო წრე;
- ის არ იწვევს პირის არც თანამდებობიდან გადაყენებას, არც სისხლისსამართლებრივ დასჯას.

თანაც, სახეზეა ერთი მხრივ, სახელმწიფო შესაბამისი ორგანოების სახით, მეორე მხრივ კი გადამხდელი, როგორც სუბორდინაციული ურთიერთობის ტიპური მონაწილე, რომელიც სახელმწიფოს ექვემდებარება. ამდენად ეს პასუხისმგებლობა ჩვეულებრივ მიეკუთვნება ადმინისტრაციულს.<sup>92</sup>

<sup>90</sup> იხ. С.Г. Пепеляев, А.П. Алёхин, Ответственность за нарушение налогового законодательства, Москва, 1992г. ст. 45.

<sup>91</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 296.

<sup>92</sup> იხ. С.Г. Пепеляев, А.П. Алёхин, Ответственность за нарушение налогового законодательства, Москва, 1992г. ст. 50.

### 2.2.1.2. სასამართლო პრაქტიკა

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ ერთ-ერთ საქმეზე №ბს-1133-1095(კ-08) 2009 წლის 27 იანვრის გადაწყვეტილებაში განმარტა, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-2 მუხლის მიხედვით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ საქართველოს კანონმდებლობა შედგება ამ კონკრეტული კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებისგან. ეს იმას ნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსით (ისე, როგორც სხვა ნორმატიული აქტებით) გათვალისწინებული საგადასახადო/ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების, როგორც მმართველობით სფეროში წარმოშობილი სამართალურთიერთობის მომწვესრიგებელი ნორმები, იმავდროულად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კანონმდებლობის ნაწილს წარმოადგენს.<sup>93</sup> ამდენად, ცხადია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები, ისევე, როგორც ამ დარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობა, მიეკუთვნება ადმინისტრაციული სამართლის ნაწილს, რასაც ამ ურთიერთობისთვის დამახასიათებელი გარკვეული თავისებურებები ახასიათებს. აღნიშნული გადაწყვეტილება კიდევ ერთხელ მიუთითებს საგადასახადო სამართალდარღვევების ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისადმი მიკუთვნებაზე.

### 2.2.1.3. საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილება

საინტერესოა უცხო ქვეყნების გამოცდილება იურიდიული პასუხისმგებლობების სხვადასხვა სახის ურთიერთმიმართებისა და საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის მათი რომელიმე სახისთვის მიკუთვნებასთან დაკავშირებით. ისტორიულად საგადასახადო სამართალდარღვევები როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ნაწილი, ისევე, როგორც სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან გამიჯნული ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა, მთელ რიგ ევროპულ სახელმწიფოებში არ არსებობდა. მაგალითად, შუა საუკუნეებში ნიდერლანდების სამეფოში მოქმედი ე.წ. რომაულ-ჰოლანდიური სამართალი, რომელიც ძველი რომაული სამართლისა და ადგილობრივი სამართლის ნაზავს წარმოადგენდა, საერთოდ არ ყოფდა საგადასახადო დარღვევებს სისხლისსამართლებრივ დანაშაულად და სამართალდარღვევებად (ინგლისურ ვარიანტში felony და misdemeanour). ზოგადად, ყოველი დარღვევა ისტორიულად წარმოადგენდა დანაშაულს, თუმცა დანაშაულებს ყოფდნენ

<sup>93</sup>იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 27 იანვრის გადაწყვეტილება №ბს-1133-1095(კ-08); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12) გვ. 240-244.

ორ ძირითად ჯგუფად, საჯარო (პოპულარული, გავრცელებული) და კერძო (არაჩვეულებრივი, არაორდინალური) დანაშაულებად.<sup>94</sup>

როგორც უკვე აღინიშნა, ქართული სამართლებრივი სისტემისგან განსხვავებით, საერთო სამართლის ქვეყნებში დიფერენციაცია ადმინისტრაციულ და სისხლის სამართლის საქმეებზე არ არსებობს. აშშ-ში საერთო სამართლის სისტემისთვის დამახასიათებელი თავისებურების გათვალისწინებით საგადასახადო სამართალდარღვევები მიჩნეულია სისხლისსამართლებრივ დარღვევად, რომლის დადგომის შემთხვევაში პირს შესაბამისად სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება.<sup>95</sup> ამასთან აღსანიშნავია, რომ ცალკეულ შემთხვევებში ეს არის პასუხისმგებლობა ფელონისთვის და ცალკეულ შემთხვევებში პირს შესაძლოა დაეკისროს უფრო მსუბუქი სახის პასუხისმგებლობა. მაგალითად, გადასახადების შემცირება და დაფარვა არის ფელონი, მაშინ როცა დეკლარაციის წარუდგენლობა განიხილება, როგორც უფრო მსუბუქი სახის სამართალდარღვევა და მიჩნეულია მისდემინორად.<sup>96</sup> ამასთანავე, თუ დეკლარაციის წარუდგენლობა გრძელდება გარკვეული პერიოდი, შესაძლებელია, ის მიჩნეულ იქნეს, როგორც გადასახადების არიდების შემადგენელი ნაწილი და დაკვალიფიცირდეს, როგორც დანაშაული.<sup>97</sup>

საინტერესოა გერმანიის ფისკალური კოდექსი (რომლითაც მოწესრიგებულია დაბეგვრის საკითხები გერმანიაში). აღნიშნული კოდექსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისგან განსხვავებული მიდგომით ხასიათდება. ჩვენი სისტემისგან განსხვავებით, ფისკალური კოდექსი განსაზღვრავს სისხლის სამართლის დანაშაულებს და მსგავსად საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობისა, სხვადასხვა სახის საგადასახადო დანაშაულებისთვის ადგენს პასუხისმგებლობას თავისუფლების აღკვეთის სახით ან/და ფულადი ჯარიმის ოდენობით. ამასთან, საინტერესოა, რომ პატიმრობის ვადა საგადასახადო დანაშაულისთვის დადგენილია მაქსიმუმ 10 წლის ვადით.<sup>98</sup>

რაც შეეხება საგადასახადო სამართალდარღვევების ეკვივალენტ დარღვევებს, გერმანიის ფისკალურ კოდექსში მითითებულია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე მიიჩნევა ის დარღვევები, რომელთა ჩადენისთვის პირს დაეკისრება ფულადი ჯარიმები, ამასთან, ამ დარღვევებისთვის პასუხისმგებლობა მიჩნეულია ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობად და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების აქტის დებულებები მხოლოდ იმ ნაწილში გამოიყენება გადამხდელთა მიმართ თუ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ადგენს განსხვავებულ წესს.

<sup>94</sup> იხ. J. Henning, Perspectives on financial crimes in Roman-Dutch Law, Bribery, fraud and the general crime of falsity (falsitety). Journal of Financial Crime, Vol 16, No. 4, 2009, pp. 295-304 <[www.emeraldinsight.com/1359-0790.htm](http://www.emeraldinsight.com/1359-0790.htm)> [11.09.2012].  
<sup>95</sup> იხ. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_evasion](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_evasion)> [03.02.2012].  
<sup>96</sup> იხ. <<http://ezinearticles.com/?Tax-Evasion-Penalties&id=179227>> [03.02.2012].  
<sup>97</sup> იხ. <<http://ezinearticles.com/?Tax-Evasion-Penalties&id=179227>> [03.02.2012].  
<sup>98</sup> იხ. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის მე-8 თავი <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html)> [15.03.2012].



#### 2.2.14. საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტებში

საგადასახადო პასუხისმგებლობის შესახებ სამეცნიერო ლიტერატურაში არსებული მოსაზრებების შესწავლის გარდა, მნიშვნელოვანია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიდგომა საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეებთან დაკავშირებით. ერთ-ერთ საქმეში, შჩოკინი უკრაინის წინააღმდეგ,<sup>99</sup> ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო სფეროში სახელმწიფო სარგებლობს სუვერენული უფლებით, დააწესოს გადასახადები და უზრუნველყოს მისი გადახდევინებისთვის შესაბამისი მექანიზმების შემუშავება, რითაც შესაძლოა შეიზღუდოს გადამხდელის საკუთრების უფლება, თუმცა აღნიშნული შეზღუდვა, უპირველეს ყოვლისა, დადგენილი უნდა იყოს შესაბამისი კანონმდებლობით.<sup>100</sup> ეს კი საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომების კანონმდებლობით დადგენის აუცილებლობაზე მიუთითებს. ერთ-ერთ საქმეში – ჯუსილა ფინეთის წინააღმდეგ,<sup>101</sup> ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული საქმის განხილვა შედიოდა ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით დაცულ სფეროში. კერძოდ, დღგ-ის გადამხდელს დაეკისრა ჯარიმა მის მიერ

<sup>99</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Shchokin v. Ukraine* 2011, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-100944>> [11.09.2012]. სასამართლომ ამ საქმეში შეამოწმა საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან მიმართებით საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელის მიმართ მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერება. კერძოდ, საგადასახადო ორგანოებმა საგადასახადო შემოწმებისას გამოავლინეს გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენა, რაც გამოიხატებოდა მათი აზრით გადასახადების არასწორად გამოანგარიშებაში. გადასახადის გადამხდელი დაეყრდნო რა საგადასახადო კანონმდებლობას მის შესაბამისად გამოიანგარიშა საგადასახადო ვალდებულება, თუმცა საგადასახადო ორგანოებმა, კანონის ნაცვლად უპირატესობა მიანიჭეს საგადასახადო საკითხებთან დაკავშირებით გამოცემულ კანონქვემდებარე აქტებს და ეს უკანასკნელი იქნა ასევე გათვალისწინებული უკრაინული სასამართლოების მიერ. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების ამ საქმეში სასამართლომ უკანონოდ მიიჩნია სასამართლოებისა და საგადასახადო ორგანოების მიერ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტისათვის უპირატესი ძალის მინიჭების საკითხი განსაკუთრებით კი იმ ფონზე, როცა ეროვნულ დონეზე სასამართლოებმა აღნიშნული საკითხი არც კი შეაფასეს. ევროპულმა სასამართლომ ამ შემთხვევაში მიუთითა, რომ საკუთრების უფლების შეზღუდვა არ იყო კანონის საფუძველზე განხორციელებული ვინაიდან უკრაინის კანონმდებლობით დადგენილი წესი განსხვავდებოდა საგადასახადო ორგანოების მიერ ინსტრუქციების საფუძველზე განხორციელებული ქმედებებისაგან. ამდენად, ამ საქმეში სასამართლომ პირდაპირ მიუთითა, რომ საკუთრების უფლების შეზღუდვა, რაც მისაღებია სახელმწიფოს მიერ გადასახადების დაწესებისას, კანონით უნდა იყოს დადგენილი და ამასთან ნებისმიერი კანონქვემდებარე აქტი უნდა შეესაბამებოდეს აღნიშნულ კანონს, წინააღმდეგ შემთხვევაში მათ საფუძველზე განხორციელებული უფლების შეზღუდვა იქნება უკანონო.

<sup>100</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Shchokin v. Ukraine* 2011, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-100944>> [11.09.2012].

<sup>101</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Jussila v. Finland* 2006, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78135>> [11.09.2012].

დეკლარაციაში მონაცემების არასწორად მითითებისთვის. საგადასახადო ორგანოების აღნიშნული გადაწყვეტილება გადამხდელმა გაასაჩივრა სასამართლოში, სადაც საქმის განხილვისას სასამართლომ არ ჩათვალა საჭიროდ ზეპირი მოსმენის გამართვა და საქმეზე ისე მიიღო გადაწყვეტილება. განმცხადებლის აზრით, ამით დაირღვა სამართლიანი სასამართლოს უფლება, რაც კონვენციის თანახმად, სისხლის სამართლის საქმეებზე ზეპირი მოსმენის გამართვას ნიშნავს. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო დაეყრდნო რა თავის პრაქტიკას, დაადგინა, რომ ამ შემთხვევაში სახეზე იყო სისხლისსამართლებრივი ბუნების დავა. სასამართლომ ჩათვალა რა, რომ სახეზე იყო სისხლის სამართლებრივი დავა, ამ შემთხვევაში შეამოწმა რამდენად იყო დაცული კონვენციით გარანტირებული საქვეყნობის პრინციპი და ზეპირ სხდომაზე განხილვის უფლება. სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ კონვენციის მიზნებიდან გამომდინარე, ფულადი ჯარიმების დაკისრება, რომლებსაც გააჩნია სადამსჯელო და პრევენციული და არა საკომპენსაციო ხასიათი, მიეკუთვნება სისხლისსამართლებრივ კატეგორიას. გარკვეული კატეგორიის საქმეების, როგორცაა ადმინისტრაციული სახდელეები, დისციპლინური პასუხისმგებლობა პენიტენციურ სისტემასა და ფინანსურ სფეროში, დანიშნული სასჯელები არ მიეკუთვნება ტრადიციული გაგებით მკაცრი სისხლისსამართლებრივი კატეგორიის დარღვევებს. მათ შორის, საგადასახადო პასუხისმგებლობის საკითხები არ მიეკუთვნება ტრადიციულ სისხლისსამართლებრივ დავებს თავისი სიმძაფრით.<sup>102</sup>

2.2.1.5. *Ne bis in idem*-ის პრინციპის დარღვევა საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციულსადმი საკანონმდებლო მიკუთვნების არარსებობის გამო

საგადასახადო სამართალდარღვევების და პასუხისმგებლობის ადგილისა და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისადმი მისი მიკუთვნების საკითხის გარკვევას დიდი თეორიული მნიშვნელობის გარდა, კონსტიტუციური და პრაქტიკული მნიშვნელობაც გააჩნია, რაც პირდაპირ უკავშირდება კონსტიტუციით გარანტირებული უფლებების დაცვის რეალიზაციას. სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტით მსგავსი სამართალდარღვევების ჩადენისთვის პასუხისმგებლობის საკითხის გათვალისწინება ხშირად იწვევს ერთი და იმავე ქმედებისთვის პირების მიმართ რამდენჯერმე პასუხისმგებლობის დაკისრებას. საქართველოს კონსტიტუციით განმტკიცებულია<sup>103</sup> საერთაშორისო სამართლით აღიარებული პრინციპი - *ne bis in idem*,<sup>104</sup> რომლის დაცვა, თავისთავად, მნიშვნელოვანია საგადასახადო

<sup>102</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Jussila v. Finland* 2006, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78135>> [11.09.2012].  
<sup>103</sup> იხ. საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1995 წ. №№31-33, მუხ. 668) 42-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 2012 წლის 14 დეკემბრის მდგომარეობით.  
<sup>104</sup> აღნიშნული პრინციპი სამართლის ზოგადი პრინციპია, რომელიც ცალკეულ სამართლებრივ სისტემებში კონსტიტუციურ პრინციპადაცაა მიჩნეული. ამავე დროს ეს უკანასკნელი წარმოადგენს ადამიანის უფლებათა საერთაშორისო სამართლის

სამართალდარღვევებთან მიმართებითაც. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს საკასაციო პალატას ამ საკითხთან დაკავშირებით ერთ-ერთ საქმეში განმარტებული აქვს, რომ იმ პირობებში თუ ადგილი აქვს გადაცდომის ერთსა და იმავე ფაქტს, მაშინ თავისთავად გამოირიცხება პასუხისმგებლობის ორი ღონისძიების დადგენა, ხოლო თუ სახეზეა სხვადასხვა სახის გადაცდომა, ამ შემთხვევაში არ გამოირიცხება ორი სხვადასხვა ნორმის ერთობლიობაში გამოყენების შესაძლებლობა.<sup>105</sup>

2006 წლის 17 ივნისიდან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 164-ე მუხლით დადგენილი იყო პასუხისმგებლობა სუბიექტის მიერ სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისთვის. 2011 წლის 8 ნოემბერს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში შეტანილი ცვლილებების საფუძველზე აღნიშნული ნორმა გაუქმდა.<sup>106</sup> ამავე დროს, 2004 წლის 1 იანვრიდან საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით განსაზღვრული იყო პასუხისმგებლობა სახელმწიფო რეგისტრაციისა და გადამხდელად აღრიცხვის გარეშე სუბიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობისთვის. აღნიშნული შინაარსის ნორმა მოქმედებდა 2009 წლის 1 იანვრამდე, ხოლო 2009 წლის 1 იანვრიდან ძველი და ახალი საგადასახადო კოდექსებით, შესაბამისად, დადგენილია საგადასახადო პასუხისმგებლობა პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევისთვის<sup>107</sup>. ამდენად, ამ ნორმებიდან ჩანს, რომ 2006 წლიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის პასუხისმგებლობა საწარმოების მიმართ დადგენილი იყო ერთდროულად საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსებით, ხოლო 2009 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 11 ნოემბრამდე სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის პასუხისმგებლობა დადგენილი იყო ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით, ხოლო გადამხდელად აღრიცხვაზე წესის დარღვევისთვის კი საგადასახადო კოდექსით. ამ საკითხთან მიმართებით ყველაზე მნიშვნელოვანია ის, რომ საწარმოების საგადასახადო და სახელმწიფო რეგისტრაცია 2006 წლიდან დღემდე, კერძოდ 2006 წლის 17 ივნისის მდგომარეობით, მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად, ხორციელდებოდა ერთდროულად ერთი უწყების მიერ.

---

ინსტრუმენტს. თავის თავში ეს პრინციპი მოიაზრებს პირის მიმართ ერთდროულად ქმედებისათვის პასუხისმგებლობის ორჯერ დაკისრების დაუშვებლობას. იხ. John A.E. Vervaele, The transnational ne bis in idem principle in the EU Mutual recognition and equivalent protection of human rights, <http://www.utrechtlawreview.org/> Volume 1, Issue 2 (December) 2005. pp. 100 <<http://www.utrechtlawreview.org/index.php/ulr/article/download/10/10>> [14.11.2012].

<sup>105</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 20 აპრილის №ბს-1542-1503 (კ-10) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [09.09.2012].

<sup>106</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-164 მუხლი, 2011 წლის 11 ნოემბერის მდგომარეობით.

<sup>107</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 273-ე მუხლი, 2011 წლის 8 ნოემბრის მდგომარეობით.

თუ სუბიექტი დაარღვევდა სახელმწიფო რეგისტრაციის წესს, ეს ავტომატურად ნიშნავდა საგადასახადო აღრიცხვის წესის დარღვევას და პირიქით. ამდენად, ერთი კონკრეტული ქმედებისთვის პასუხისმგებლობას აწესებდა ორი სხვადასხვა საკანონმდებლო აქტი და აღნიშნული ნორმები ერთდროულად მოქმედებდა წლების განმავლობაში.<sup>108</sup> იმ შემთხვევაში, თუ მიიჩნევა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობა, აღნიშნული ნორმები საერთაშორისო სამართლით აღიარებული პრინციპის - *ne bis in idem* დარღვევად შეფასდება. უშუალოდ ამ ნორმასთან დაკავშირებით საქართველოს სასამართლოებს ნამსჯელი არ აქვს, თუმცა ამ საკითხის შესწავლისას მნიშვნელოვანია ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართალი. ევროპულ სასამართლოს მსგავსი საკითხი აქვს განხილული საქმეში – რუოსტალიინენი ფინეთის წინააღმდეგ. გადასახადის გადამხდელი დააჯარიმეს მცირე მნიშვნელობის დარღვევისთვის სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ამავე დროს, ადმინისტრაციული წესით დააკისრეს ჯარიმა კონკრეტული სახის საწვავის გამოყენების შესახებ წინასწარ სათანადო ორგანოებისთვის შეუტყობინებლობისა და გადასახადის გადაუხდელობის გამო. გადამხდელმა გაასაჩივრა აღნიშნული პროცედურები ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში და მიუთითა, რომ მის მიმართ სახელმწიფომ გამოიყენა ორმაგი პასუხისმგებლობა. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ფულადი ჯარიმის სახით დაკისრებული ორივე სახის ჯარიმა, რომელსაც საკომპენსაციო ხასიათთან შედარებით სადამსჯელო ხასიათი ჰქონდა, წარმოადგენდა სისხლის სამართლებრივი ბუნების მატარებელს და ამდენად, ამ მიდგომის გათვალისწინებით და კონკრეტული საქმის ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების გზით მივიდა დასკვნამდე, რომ სახელმწიფოს მიერ დარღვეულ იქნა უმნიშვნელოვანესი პრინციპი, რაც გამოიხატებოდა პირისთვის ერთი და იმავე ქმედებისთვის ორჯერ სისხლისსამართლებრივი წესით პასუხისმგებლობის დაკისრების აკრძალვაში.<sup>109</sup> მართალია, ეს საკითხი სისხლის სამართლის დაცვის სფეროს ქვეშ იქნა განხილული, თუმცა ქართული სისტემის თავისებურებიდან გამომდინარე, ვინაიდან ადმინისტრაციული და საგადასახადო პასუხისმგებლობები მსგავსი ბუნების მატარებელია, ზემოთ განხილული ორი შემთხვევა არის ერთი და იმავე ბუნების და ამ შემთხვევებში დაუშვებელია პასუხისმგებლობის დაკისრება განხორციელდეს ერთდროულად. ამდენად, აღნიშნული მსჯელობა კიდევ ერთხელ ადასტურებს საჭიროებას საკანონმდებლო დონეზე განისაზღვროს საგადასახადო სამართალდარღვევების ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისადმი მიკუთვნებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობად მიჩნევასთან დაკავშირებით, რაც, თავის

<sup>108</sup> იხ. მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1994წ. №№21-22, მუხ. 455) მე-4 მუხლი, 2006 წლის 17 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>109</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Ruotsalainen v. Finland*, 2009, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-92961>> [11.09.2012].

მხრივ, გამორიცხავს ერთსა და იმავე ქმედებისთვის ორმაგი პასუხისმგებლობის დაკისრებას მომავალში.

### თავი 3. საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები

საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის შეფარდებისას, ისევე, როგორც ნებისმიერი იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების დროს, მნიშვნელოვანია ის პრინციპები, რომელთა შესაბამისად უნდა დაეკისროს სამართალდამრღვევს პასუხისმგებლობა. აღნიშნული საკითხი წარმოადგენს საკანონმდებლო რეგულირების საგანს და ასევე, სამეცნიერო ლიტერატურაშიც განიხილება. გარდა ამისა, საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის შეფარდების პრინციპების შესწავლა, მნიშვნელოვანია ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობასთან მიჯნის გავლების თვალსაზრისითაც.

საგადასახადო სისტემაში პასუხისმგებლობის პრინციპებთან ერთად დადგენილია დაბეგვრის პრინციპები, რომლებიც წარმოადგენს ძირითად საბაზრო იდეებსა და დებულებებს, დაბეგვრის რეგულაციების დასადგენად.<sup>110</sup> საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები გათვალისწინებულ უნდა იქნეს უშუალოდ გადამხდელების მიმართ საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების პროცესში. ამასთან, მათი განხილვა მიზანშეწონილია განხორციელდეს დაბეგვრის ზოგად პრინციპებთან ერთობლიობაში.

დაბეგვრის სფეროში შესაძლებელია გამოიყოს ეკონომიკური, სამართლებრივი და ორგანიზაციული პრინციპები.

ეკონომიკური პრინციპები ეს ის პრინციპებია, რომლებიც მეტწილად განსაზღვრავს დაბეგვრის ეკონომიკურ მხარეებს და ფისკალურ ეფექტს გადამხდელების მიმართ. დაბეგვრის ეკონომიკური პრინციპები მოიცავს ისეთ პრინციპებს, როგორცაა სამეურნეო დამოუკიდებლობისა და თავისუფლების პრინციპი, რომელიც გადამხდელის კერძო საკუთრების დაცვას ემსახურება; სამართლიანობის პრინციპი, რომელიც ადგენს გადამხდელთა შესაძლებლობების ფარგლებში სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირებაში მათი თანაბარი მონაწილეობის მიღებას; განსაზღვრულობის პრინციპი, რაც გადასახდელი თანხის მეტ-ნაკლებად წინასწარ განსაზღვრულობის საკითხს ეხება; მოხერხებულობის პრინციპი განსაზღვრავს გადამხდელებისთვის სასურველი ფორმებით გადახდის განხორციელების შესაძლებლობას; ეკონომიის (იგივე ეფექტურობისა და ეკონომიურობის პრინციპები) პრინციპის შესაბამისად გადასახადების ადმინისტრირებაზე გაწეული ხარჯები გაცილებით ნაკლები უნდა იყოს თავად აკრეფილ გადასახადებზე; შესაბამისობის პრინციპი მიმართულია

<sup>110</sup> იხ. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 37.



გადასახადის გადამხდელებისა და სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესების დაბალანსებისკენ.<sup>111</sup>

დაბეგვრის სამართლებრივ პრინციპებში იგულისხმება ის მთავარი სამართლებრივი მიდგომები, რომლებიც დამახასიათებელია საგადასახადო სამართლის, როგორც სამართლის დარგისთვის და განსაზღვრავს მის მთავარ სამართლებრივ მიდგომებს. სამართლებრივი პრინციპებია: თანასწორი საგადასახადო ტვირთის პრინციპი, ე.წ. ნეიტრალობის პრინციპი, რომელიც გამორიცხავს ინდივიდუალური ხასიათის გადასახადების დაწესებას და მათ საყოველთაო ხასიათს უსვამს ხაზს; გადასახადების დაწესებისა და შემოღების კანონიერების პრინციპში მოიაზრება გადასახადების დაწესება მხოლოდ საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე; საგადასახადო კანონმდებლობის უკუქმედების ძალა. აღნიშნული პრინციპი, ასევე, ძალიან მნიშვნელოვანია, ვინაიდან გამორიცხავს საგადასახადო ვალდებულებების უკუთარილით წარმოშობის შესაძლებლობას; საგადასახადო კანონის პრიორიტეტულობის პრინციპი მიიჩნევა საგადასახადო სამართლის განსაკუთრებულ პრინციპად, რომლითაც უპირატესობა დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებთან მიმართებით ყოველთვის საგადასახადო კანონმდებლობას ენიჭება; და ბოლოს, საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადის ყველა ელემენტის არსებობის პრინციპი გამორიცხავს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას თუ დაბეგვრასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი არ იქნება დადგენილი და განსაზღვრული კანონმდებლობით.<sup>112</sup>

დაბეგვრის სისტემის ფარგლებში მოქმედი მესამე ტიპის პრინციპებს მიეკუთვნება ორგანიზაციული პრინციპები, რომლებიც საგადასახადო სისტემის მართვისა და განვითარების ძირითად მიმართულებებს განსაზღვრავს. კერძოდ, საგადასახადო სისტემას განსაზღვრავს ერთიანობის პრინციპი, რაც ნიშნავს საგადასახადო საკითხების ერთგვაროვან მოწესრიგებას მთელი ქვეყნის ტერიტორიაზე. აღნიშნული პრინციპი გამოხატულებას პოულობს საქართველოს კონსტიტუციაში; ელასტიურობის პრინციპი, რომელიც უშვებს შესაძლებლობას, რომ საგადასახადო სისტემა ოპერატიულად შეიცვალოს საგადასახადო ტვირთის შემცირების ან გაზრდის მიმართულებით სახელმწიფოს ობიექტური საჭიროებების და შესაძლებლობების შესაბამისად. სახელმწიფოს, პოლიტიკური და ეკონომიკური ცვალებადობის შესაბამისად, უნდა გააჩნდეს ადაპტირების და ადეკვატური რეაგირების შესაძლებლობა; ელასტიურობის პრინციპის საპირისპირო პრინციპია სტაბილურობის პრინციპი, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების შეტანას მხოლოდ საჭიროების შემთხვევებს უკავშირებს.<sup>113</sup> შესაძლებელია ითქვას, რომ საქართველოში ელასტიურობისა და სტაბილურობის პრინციპის ურთიერთშეთავსებადობა და წონასწორობა დარღვეულია. საგადასახადო კოდექსი არის ერთ-ერთი ყველაზე ცვალებადი კანონი, მასში ყველაზე

<sup>111</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 37-42.

<sup>112</sup> იხ. იქვე, გვ. 55-57.

<sup>113</sup> იხ. იქვე, გვ. 85-88.



უფრო ხშირად შედის ცვლილებები სხვა საკანონმდებლო აქტებთან შედარებით.<sup>114</sup> გადასახადების დაწესება, შემოღება და გაუქმება ქვეყნის სახელმწიფოებრივი სუვერენიტეტის ერთ-ერთ ძირითად გამოვლინებას წარმოადგენს. ამასთან, გადასახადების დაწესება ხორციელდება ცალმხრივად სახელმწიფოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძველზე და ამ გადაწყვეტილებების მიღებაში გამოიხატება სახელმწიფოს სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის ხარისხი,<sup>115</sup> ხშირი საკანონმდებლო ცვლილებები მოითხოვს სათანადო დასაბუთებას. მაგალითად, 2004 წელს მიღებულ საგადასახადო კოდექსში 2010 წლის სექტემბრამდე (სანამ ახალ საგადასახადო კოდექსს მიიღებდა საქართველოს პარლამენტი) 68-ჯერ იქნა შეტანილი ცვლილებები და დამატებები.<sup>116</sup> 2011 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესულ საგადასახადო კოდექსში კი 2012 წლის 28 სექტემბრის მდგომარეობით უკვე შეტანილია 52-ჯერ ცვლილება და დამატებები.<sup>117</sup>

განხილული დაბეგერის პრინციპები ზოგადად ვრცელდება დაბეგერის ყველა საკითხის და მათ შორის, საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდების მიმართაც, თუმცა, როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდებისას საგადასახადო კანონმდებლობა ცალკე გამოყოფს იმ ძირითად დებულებებსა და პრინციპებს, რომლებიც უშუალოდ პასუხისმგებლობის დაკისრების მიმართ ვრცელდება.

ლიტერატურაში გამოთქმულია მოსაზრებები, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა, როგორც იურიდიული პასუხისმგებლობა, ეფუძნება სამართლიანობის, კანონიერების, გარდაუვალობის და სხვა პრინციპებს.<sup>118</sup> სამართლიანობის პრინციპი გულისხმობს სანქციების გამოყენებას საგადასახადო სამართალდარღვევის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათისა და ხარისხის გათვალისწინებით. საგადასახადო სამართალდარღვევის უმეტესი ნაწილი დაკავშირებულია გადასახადების გადაუხდელობასთან ან არადროულ გადახდასთან. ამ სახის დარღვევები შეიძლება გამოიწვიოს გადასახადის ობიექტის დამალვამ, აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების განზრახ დამახინჯებამ. გადასახადის გადაუხდელობა შეიძლება გამოიწვიოს, ასევე, საგადასახადო ბაზის შემცირებამ გამოანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომების შედეგად. სამართლიანობის პრინციპის შესაბამისად მეცნიერები მიიჩნევენ, რომ

<sup>114</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის 28 სექტემბრის მდგომარეობით 52-ე ჯერ იქნა შეტანილი ცვლილებები და დამატებები, იხ. საქართველოს პარლამენტის ოფიციალური ვებ-გვერდი [http://www.parliament.ge/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2&Itemid=34&lang=ge](http://www.parliament.ge/index.php?option=com_content&view=article&id=2&Itemid=34&lang=ge) [27.09.2012].

<sup>115</sup> იხ. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 88-91.

<sup>116</sup> იხ. [http://www.parliament.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=69&kan\\_det=det&kan\\_id=352](http://www.parliament.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=69&kan_det=det&kan_id=352) [27.09.2012].

<sup>117</sup> იხ. [http://www.parliament.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=69&kan\\_det=det&kan\\_id=4396](http://www.parliament.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=69&kan_det=det&kan_id=4396) [27.09.2012].

<sup>118</sup> იხ. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 298-302

ქმედების ხასიათიდან გამომდინარე სამართალდამრღვევთა მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს სხვადასხვა სახის ზემოქმედების ღონისძიებები.

მაგალითად, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის დამალვისთვის გათვალისწინებულ უნდა იქნეს არა მხოლოდ ადმინისტრაციული, არამედ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობაც. საგადასახადო ბაზის შემცირებისთვის კი, რომელიც გაუფრთხილებლობით არის ჩადენილი, შეიძლება გათვალისწინებული იყოს მხოლოდ საგადასახადო პასუხისმგებლობა<sup>119</sup> და შესაბამისად, მხოლოდ ადმინისტრაციული ზემოქმედების ღონისძიებები.

შესაბამისობის პრინციპის მიხედვით, პასუხისმგებლობის ზომა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის უნდა შეესაბამებოდეს ქმედებას, ე.ი. უნდა იყოს საგადასახადო კანონმდებლობის შეუსრულებლობის შედეგად სახელმწიფოსთვის მიყენებულ ზიანის ადეკვატური. ამავე დროს, აუცილებელია, მხედველობაში იქნეს მიღებული ზიანის ფორმა და მისი მოცულობა.

განსაზღვრულობის პრინციპის მიხედვით, ზუსტად უნდა განისაზღვროს იმ ქმედებათა კონკრეტული ნიშნები, რომლებიც სამართალდარღვევებადაა მიჩნეული. ყოველი სამართალდარღვევა მკაფიოდ უნდა იყოს ჩამოყალიბებული და განსაზღვრული.<sup>120</sup> მეცნიერები ლიტერატურაში პირდაპირ მიუთითებენ საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე სამართალდარღვევის ნიშნების მკაფიო განსაზღვრის, დასჯად და არა დასჯად ქმედებებს შორის საზღვრების მკაფიოდ გამიჯვნის აუცილებლობაზე.<sup>121</sup> ევროკავშირის სტანდარტით, კანონმდებლობით ნათლად უნდა იქნეს დადგენილი და განსაზღვრული გადამხდელთა ვალდებულებები. აღნიშნული მოთხოვნა უფრო მკაცრია იმ შემთხვევაში, თუ ნორმები ისეთი გარკვეული ფინანსური შედეგების დადგომას უკავშირდება,<sup>122</sup> როგორცაა, მაგალითად, ფინანსური პასუხისმგებლობის დადგენა.

სამართლის ნორმის განსაზღვრულობა გამომდინარეობს კანონის წინაშე პირთა თანასწორუფლებიანობის კონსტიტუციური პრინციპიდან, რაც შეიძლება უზრუნველყოფილ იქნეს მხოლოდ ნორმის ერთგვაროვანი გაგებითა და განმარტებით. სამართლებრივი ნორმის განუსაზღვრელი შინაარსი კი პირიქით, თანასწორუფლებიანობის და კანონის უზენაესობის პრინციპის დარღვევას იწვევს.<sup>123</sup>

ერთჯერადობის პრინციპი გამომდინარეობს ზოგად სამართლებრივი პრინციპიდან, რომ არ შეიძლება ვინმე ერთსა და იმავე სამართალდარღვევისთვის ორჯერ დაისაჯოს.<sup>124</sup> აღნიშნული პრინციპის

<sup>119</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 299.

<sup>120</sup> იხ. იქვე, გვ. 300.

<sup>121</sup> იხ. იქვე, გვ. 300.

<sup>122</sup> იხ. Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship, Edited by D. Weber, IBFR, 2010, pp. 258.

<sup>123</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 300.

<sup>124</sup> იხ. იქვე, გვ. 300-301.

თაობაზე მსჯელობა იყო წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის 2.2.1.5. ქვეთავში საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისადმი მიკუთვნებადობის შესწავლისას, თუმცა აქ განიხილება როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების მნიშვნელოვანი სამართლებრივი პრინციპი.

ეს პრინციპი - *ne bis in idem* ადმინისტრაციულ კანონმდებლობაშიც არის განმტკიცებული და საგადასახადო კოდექსიც მიუთითებს, რომ ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის გადამხდელებს არ შეიძლება დაეკისროთ სხვადასხვა პასუხისმგებლობა ან განმეორებით დაეკისროთ პასუხისმგებლობა.<sup>125</sup> ამასთან, ეს პრინციპი ძალიან მნიშვნელოვანია და არა ერთხელ გამხდარა დასავლურ და ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში კვლევისა და განხილვის საგანი.

ინდივიდუალიზაციის პრინციპის თანახმად, პასუხისმგებლობის ზომები უნდა იქნეს გამოყენებული სამართალდარღვევის, ბრალის ხასიათისა და იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომლებიც ამსუბუქებენ ან ამძიმებენ პასუხისმგებლობას.<sup>126</sup> თუმცა ქართული კანონმდებლობით სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში ბრალის არსებობა პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობა არ არის.<sup>127</sup>

დასაბუთებულობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის შეფარდებული პასუხისმგებლობის ზომა უნდა იქნეს დასაბუთებული აღნიშნულ სამართალდარღვევასთან მიმართებაში.<sup>128</sup>

არარეპრესულობის პრინციპის თანახმად, სამართლებრივ სახელმწიფოში სამართალი არის არა იძულებისა და რეპრესიის გზით პიროვნების დათრგუნვის საშუალება, არამედ სხვადასხვა საზოგადოებრივი ინტერესების კოორდინაციის მექანიზმი. ყოველ შემთხვევაში, გადასახადის გადაუხდელობამ გარდაუვლად უნდა გამოიწვიოს სამართალდარღვევის მიმართ პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენება, რომლებიც არ უნდა ატარებდეს რეპრესიულ ხასიათს. ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ საქართველოში 1992-1997 წლების ანალიზი აჩვენებს, რომ საჯარიმო თანხები ერთობლიობაში რამდენჯერმე აღემატებოდა საგადასახადო ვალდებულებების ოდენობას და მთელ რიგ შემთხვევებში საფრთხის წინაშე დგებოდა მეწარმის შემდგომი საქმიანობა. სანქციები ამცირებს პირის შემოსავლებს, მაგრამ არ შეიძლება მთლიანად მოუსპოს საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევს შემოსავლის წყარო. საგადასახადო

<sup>125</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 270-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>126</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ.300-301.

<sup>127</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილი ბრალს, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობას არ ითვალისწინებს. იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>128</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ.300-301.

სამართალდარღვევისთვის სანქციის გამოყენებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული სუბიექტის მატერიალური მდგომარეობა.<sup>129</sup> კანონისა და სასამართლოს წინაშე მოქალაქეთა თანასწორობის კონსტიტუციური პრინციპიდან გამომდინარე, სამართლის ნორმა უნდა იყოს მკაფიოდ განსაზღვრული, ნათელი და არაორაზროვანი. სამართალგამოყენებით პროცესში მოქალაქეთა თანასწორობა შესაძლებელია, უზრუნველყოფილი იყოს მხოლოდ ნორმების ერთგვაროვანი გაგებისა და ახსნა-განმარტების პირობით.<sup>130</sup> როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაში, ასევე, სასამართლო გადაწყვეტილებებში აღნიშნულთან დაკავშირებით მითითებულია, რომ სამართლის ნორმის ბუნდოვანი შინაარსი შესაბამის სუბიექტებს სამართალგამოყენებით პროცესში აძლევს თვითნებობის შესაძლებლობის განხორციელების უფლებას, რაც, თავის მხრივ, იწვევს კანონის უზენაესობის პრინციპის დარღვევას.<sup>131</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები განმტკიცებულია მოქმედ საგადასახადო კოდექსშიც. საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლში კანონმდებლის მიერ განსაზღვრულია საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპები, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლით საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპებია დადგენილი. ამდენად, საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები განიხილება არა მხოლოდ სამეცნიერო ლიტერატურაში, არამედ მოწესრიგებულია საკანონმდებლო წესითაც. კერძოდ, კანონმდებლობის უკუძალის საკანონმდებლო პრინციპი ზოგადი პრინციპია, რომელიც გამორიცხავს წარსულ პერიოდზე ახლად მიღებული ნორმების გავრცელებას, გარდა გამონაკლისებისა. კერძოდ, 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა, ასეთი ქმედების ჩადენისთვის მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოდებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისთვის არსებული ნორმა.<sup>132</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოც თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს და აღნიშნავს, რომ ტერმინი „პასუხისმგებლობა“ უნდა განიმარტოს ფართოდ და მასში იგულისხმება ნებისმიერი სახის იურიდიული პასუხისმგებლობა.<sup>133</sup> აღნიშნული მოთხოვნა ასახულია, როგორც დღეს მოქმედ საგადასახადო კოდექსში, ასევე,

<sup>129</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ. გვ. 318-321.

<sup>130</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 300.

<sup>131</sup> იხ. იქვე, ზ. როგავა, გვ. 300.

<sup>132</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>133</sup> იხ. ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 29 ივნისის გადაწყვეტილება №ბს-1750-1706(კ-10), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [24.08.2012].

განმტკიცებული იყო 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილშიც, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებული ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისთვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოდებული ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისთვის არსებული ნორმა. საქართველოს უზენაესი სასამართლო თვლის, რომ უკუძალის აკრძალვით კანონმდებელი იძლევა იმის გარანტიას, რომ სამართლის სუბიექტი დაცულ იქნეს კანონთა მოქმედების (ცვლილების) შედეგად გამოწვეული უარყოფითი შედეგებისგან. კანონის მოქმედება, როგორც წესი, ვრცელდება ურთიერთობაზე, რომელიც წარმოიშვა კანონის ძალაში შესვლის მომენტიდან. აქ საგულისხმოა ის გარემოება, რომ აღნიშნული პრინციპი მოქმედებს მაშინ, როცა გადასახადის გადამხდელის მიმართ ხდება პასუხისმგებლობის ზომის შეფარდების საკითხის გადაწყვეტა. რაც შეეხება ამ პრინციპის შემდგომ გამოყენებას, დაკისრებული პასუხისმგებლობის კანონიერებასთან დაკავშირებით დავის დაწყების შემდეგ, საგადასახადო კოდექსში 2011 წლის დეკემბერში შეტანილი ცვლილებების საფუძველზე, დავის განმხილველ ორგანოს ენიჭება უფლებამოსილება გამოიყენოს ახალი კანონმდებლობით დადგენილი რეგულაციები პასუხისმგებლობის გაუქმების ან შემსუბუქების მიზნით.<sup>134</sup> ამ საკითხთან დაკავშირებით საგულისხმოა ის, რომ საგადასახადო კოდექსი დავების განმხილველ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას, გამოიყენოს ის კანონი, რომლითაც სამართალდარღვევის პასუხისმგებლობა შეიძლება შემსუბუქდეს. თუმცა დავების განმხილველ ორგანოებად კოდექსი მოიხსენიებს მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავების განმხილველ ორგანოებს მაშინ, როცა საერთო სასამართლოები ამ განმარტების მიღმა რჩება და ამ დროს, მათ აქვთ სრული იურისდიქცია განიხილონ საგადასახადო დავები. ამასთან დაკავშირებით არაფერი არ არის განსაზღვრული არც საგადასახადო და არც ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსისა და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის ნორმებით, რომლებიც გამოიყენება ადმინისტრაციული დავების სასამართლოში განხილვის დროს.

სადისერტაციო ნაშრომში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებისადმი საგადასახადო სამართალდარღვევების მიკუთვნების საკითხთან დაკავშირებით მსჯელობისას აღნიშნულ იქნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების სპეციალურ სახეს. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეების სასამართლოში განხილვისას მოსამართლეებმა უნდა იხელმძღვანელონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-9 მუხლის შესაბამისად. აღნიშნული მუხლით დადგენილია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის

<sup>134</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-2<sup>1</sup> ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვთ უკუქცევითი ძალა, ესე იგი ვრცელდება ამ აქტების გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც. ამდენად, საგადასახადო სამართალდარღვევების განხილვის დროსაც შესაძლებელია ამ ნორმის გამოყენება სასამართლოების მხრიდან, რათა საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული დავების განმხილველი ორგანოების განმარტებისადმი წმინდა ფორმალური მიდგომის გამო, საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდებისას გადაწყვეტილებების მიღების დროს არ შეიზღუდოს სასამართლოს უფლებამოსილება.<sup>135</sup>

საგადასახადო კოდექსით განმტკიცებულია, ასევე, ე.წ. სანქციათა შეკრების პრინციპი, რაც გამოიხატება იმაში, რომ რამდენიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისთვის ცალ-ცალკე. ამასთანავე, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.<sup>136</sup> ამდენად, რამდენიმე სამართალდარღვევის გამოვლენისას, გადასახადის გადამხდელებს შეეფარდებათ რამდენიმე სახის სახდელი.

პასუხისმგებლობის პრინციპების განხილვის შედეგად შესაძლოა გაკეთდეს დასკვნა: მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები ცალკეა გამოყოფილი კანონმდებლობით დაბეგვრის ზოგადი პრინციპების და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის პრინციპებისგან, ისინი არ უნდა განიხილებოდეს განყენებულად, არამედ ერთად უნდა ქმნიდეს პრინციპების ერთობლიობას, რომლებიც გათვალისწინებული იქნება საგადასახადო სამართალდარღვევათა საკითხების გადაწყვეტისას. მნიშვნელოვანია პრინციპების ერთობლიობაში გამოყენება, განსაკუთრებით პრაქტიკაში, საგადასახადო ორგანოების მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას, რათა მაქსიმალურად იყოს დაცული გადამხდელთა უფლებები სახელმწიფოს საგადასახადო ინტერესების გათვალისწინებით. ასევე, მეცნიერთა მიერ საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპების შესწავლისა და შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისა და დაბეგვრის ზოგადი პრინციპების საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპებთან ურთიერთმიმართება.

<sup>135</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-2<sup>1</sup> ნაწილი, 297-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>136</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 270-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 297-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

## თავი 4. საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა

### 4.1. გადასახადების გადაუხდელობა

მიუხედავად იმისა, რომ თითქმის ყველა ქვეყანაში საგადასახადო იძულების ღონისძიებები, სამართლის სხვა სფეროებთან შედარებით უფრო მეტი სიმკაცრით გამოირჩევა და მთელ რიგ დასავლურ სახელმწიფოებში საზოგადოების მიერ გადასახადების გადახდის მაღალი კულტურა არსებობს, თითქმის ყველგან თითოეული გადამხდელი ცდილობს, რაც შეიძლება ნაკლები გადასახადები გადაიხადოს. გადასახადების გადახდის თავიდან აცილების მიზნით ყოველწლიურად ათასობით გადამხდელი მიმართავს სხვადასხვა გზას, მათ შორის: ოფშორულ ზონებში დარეგისტრირებას, თაღლითური გარიგებების დადებას, სამეწარმეო საქმიანობის ფარული განხორციელებით ან/და საკანონმდებლო რეგულაციების გამოყენებას. ასეთი გადამხდელების განწყობა გამომდინარეობს იმ გარემოებებიდან, რომ მათ საგადასახადო სისტემაშია მიზნით არასამართლიანად, არ სურთ გადაიხადონ გადასახადები ან/და თვლიან, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი კონკრეტული ვალდებულება მათ არ ეკისრებათ. თუმცა გარკვეული კატეგორიის გადამხდელთა ამგვარი დამოკიდებულების მიუხედავად, არის სახელმწიფოები, სადაც მოსახლეობის დიდი ნაწილი იხდის გადასახადებს. ასეთი სახელმწიფოს საუკეთესო მაგალითია აშშ, სადაც მოსახლეობის უდიდესი ნაწილი დროულად ასრულებს მასზე დაკისრებულ საგადასახადო ვალდებულებებს პატრიოტული სულიკვეთებით.<sup>137</sup> ამ გარემოების გათვალისწინებით ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში განსაკუთრებული დაინტერესებით სწავლობენ, როგორც გადამხდელთა მიერ გადასახადების გადაუხდელობის მიზეზებს, ასევე, მათ მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას.<sup>138</sup>

#### 4.1.1. გადასახადების გადაუხდელობის სხვადასხვა საშუალება

საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობა შესაძლებელია სხვადასხვა გარემოებით იყოს გამოწვეული. ასევე, გადასახადების გადაუხდელობა შესაძლებელია სხვადასხვა საშუალებით, თუმცა მათი თეორიული გააზრება, შესწავლა და სხვადასხვა ნიშნით კლასიფიკაცია მე-20 საუკუნემდე არ განხორციელებულა.

მე-20 საუკუნეში ევროპელი და ამერიკელი მეცნიერები, სულ უფრო აქტიურად ინტერესდებოდნენ ამ საკითხების შესწავლით და ცდილობდნენ დაედგინათ ის მიზეზები, თუ რატომ არ იხდიდნენ გადამხდელები გადასახადებს. ასევე, მათ უნდა მოეხდინათ გადასახადების გადაუხდელობის საშუალებების კლასიფიკაცია სხვადასხვა ნიშნის

<sup>137</sup> იხ. M. Hatfield, Tax Lawyers, Tax Defiance, and the Ethics of Casual Conversation Florida Tax Review Journal, Volume 10, Number 10, 2011, pp. 845 <<http://heinonline.org/HOL/Welcome>> [20.08.2012].

<sup>138</sup> იხ. Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century, A volume in Memory of Richard Musgrave 43. Edited by John G. Head and R. Krever. ``Kluwer Law International BV,`` The Netherlands, 2009, pp. 525.



მიხედვით. დღესდღეობით მეცნიერთა შორის განიხილება ასეთი სახის სხვადასხვა კლასიფიკაცია. ერთ-ერთი ასეთი დაყოფის თანახმად, გადასახადების გადაუხდელობა შესაძლებელია: ა) სამართალდარღვევების ჩადენით, რაც კანონის დარღვევა და ხშირ შემთხვევაში კრიმინალია; ბ) კანონიერი მეთოდების გამოყენებით, თუმცა კანონის მიზნების საწინააღმდეგოდ და გ) საგადასახადო დაგეგმარება/შეთანხმებით, რომელიც, მეცნიერთა შეფასებით, მორალურადაც მისაღებია, ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ კანონებში გამოვლენილ მიზანს შეესაბამება და კანონიერიცაა.<sup>139</sup>

გარდა ამ კლასიფიკაციისა, დიდ ბრიტანეთში, სხვა ევროპული სახელმწიფოების მსგავსად, გადასახადების გადაუხდელობისა და ბიუჯეტში შესატანი თანხების შემცირების ორ გზას გამოყოფენ:<sup>140</sup> ა) გადასახადების გადაუხდელობას საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენით; ბ) საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებული შეღავათებით სარგებლობა და კანონმდებლობის თეთრი ლაქების, იგივე საკანონმდებლო ხერხების, გამოყენებით საგადასახადო ტვირთის შემცირება.

მეცნიერები თვლიან, რომ ამ ორ გზას შორის განსხვავება მხოლოდ ფორმალურ ხასიათს ატარებს და პირობითად კანონიერი და უკანონო გზებით გადასახადების გადაუხდელობას შორის განსხვავება მხოლოდ ციხის კედელია.<sup>141</sup> ამერიკელ მეცნიერებსაც მიაჩნიათ, რომ თეორიული მიჯნა საგადასახადო ვალდებულებების კანონის დარღვევით შეუსრულებლობასა და ე.წ. საგადასახადო თავშესაფრებში საგადასახადო ტვირთის არარსებობით სარგებლობას შორის მხოლოდ პირობითია.<sup>142</sup>

მეორე გზის გამოყენებით გადასახადების გადაუხდელობა არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას, განსხვავებით სისხლისსამართლებრივი, ადმინისტრაციული ან სამოქალაქო სამართლებრივი დარღვევების ჩადენისა საგადასახადო სფეროში, რომელიც იწვევს შესაბამისი პასუხისმგებლობის დაკისრებას.<sup>143</sup>

კანონიერი გზების გამოყენებით გადასახადების გადაუხდელობა განსაკუთრებით დამახასიათებელია ისეთი სამართლებრივი სისტემებისთვის, სადაც სამართლებრივ ნორმებში არსებობს ხარვეზები და ე.წ. შავი ხერხები.<sup>144</sup>

გარდა საკანონმდებლო სივრცეში არსებული შავი ხერხებისა, არსებობს ვალდებულებების შესრულებისგან თავის არიდების სხვა კანონიერი

<sup>139</sup> იხ. Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century, A volume in Memory of Richard Musgrave 43. Edited by John G. Head and R. Krever. ``Kluwer Law International BV,`` The Netherlands, 2009, pp. 529-531.

<sup>140</sup> იხ. C. Whitehouse, E. Stuart-Buttle, Revenue Law – principles and practice, Eleventh edition, Butterworth London, Dublin, Edinburg 1993, pp. 623.

<sup>141</sup> იხ. Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century, A volume in Memory of Richard Musgrave, Edited by John G. Head and R. Krever. Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2009, pp. 531.

<sup>142</sup> იხ. J. G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal Journal, Volume LXII, No 4, December 2009, pp. 727-728.

<sup>143</sup> იხ. J. S. Shlomoytzhaki, Tax Avoidance, Evasion and Administration, 2002. <<http://elsa.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf>> [24.08.2012].

<sup>144</sup> იხ. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Ериашвили, Н. Д. Издательство Юнити, Москва, 2001, ст. 110-113.

გზებიც, რაც გამოიხატება დაბეგვრის ისეთი სისტემების არსებობაში, სადაც გადამხდელების მიმართ საგადასახადო ტვირთი უმნიშვნელოა. ამის გამო, დასავლურ სამეცნიერო ლიტერატურაში ცდილობენ შეაფასონ არა მხოლოდ ე.წ. საგადასახადო თავშესაფრებით სარგებლობისას დაზოგილი გადასახადების ოდენობა, არამედ ახდენენ კანონმდებლობის ანალიზს მასში შესაბამისი თეთრი ლაქების დასადგენად და ამ მიმართულებით საგადასახადო შემოწმების დროს ამ მიზეზით შესაძლო დანაკარგების დათვლას.<sup>145</sup> აღსანიშნავია, რომ საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობის მეცნიერული შესწავლა ამ მიმართულებით არ ხდება.

#### 4.1.2. საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის მიზეზები და მათი კლასიფიკაცია

საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის საშუალებების განხილვასთან ერთად მნიშვნელოვანია თავად ის მიზეზები, რაც აიძულებს გადასახადის გადამხდელებს არ გადაიხადონ გადასახადები. აღნიშნული მიზეზები განსხვავებული და მრავალფეროვანი შეიძლება იყოს. ამასთან, ლიტერატურაში ეს საკითხები სხვადასხვა მიმართულებით განიხილება.

წლების განმავლობაში მოაზროვნე თეორეტიკოსები, რეალისტი პრაქტიკოსები და შედეგზე ორიენტირებული სახელმწიფო მოხელეები თანხმდებიან იმაზე, რომ საგადასახადო სისტემების ეტაპობრივ გართულებასთან ერთად იზრდება გადასახადების გადაუხდელობის მაჩვენებელიც. ისინი საგადასახადო კანონმდებლობის გართულებას გადასახადების გადაუხდელობის გამომწვევ ერთ-ერთ მიზეზად მიიჩნევენ. ამასთან, არ არსებობს ერთნაირი მიდგომა, თუ როგორ უნდა მოხდეს ამ პრობლემის მოგვარება.<sup>146</sup>

როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაშია აღნიშნული, კანონმდებლობის გართულება საშუალებას აძლევს გადამხდელებს სხვადასხვა საკანონმდებლო რეგულაციის გამოყენებით შეამცირონ გადასახადელი გადასახადების რაოდენობა. ამის საწინააღმდეგოდ შემდგომ უკვე ხორციელდება საკანონმდებლო ცვლილებები, თუმცა, ცვლილებებს წინ უძღვის ცალკეული შემთხვევების შესწავლა და გადამხდელთა მიერ გადასახადების გადაუხდელობის გზების განზოგადება<sup>147</sup>, რაც შესაძლებელია დროში მოქმედების მიხედვით არ იყოს ეფექტური.

მსგავსად ამერიკელი და ევროპელი მკვლევარების მიდგომებისა, თავის სახელმძღვანელოში - „საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა“ ზ. როგავა იზიარებს მოსაზრებას გადასახადებისგან თავის არიდებისა და საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის სხვადასხვა მიზეზის შემდეგ კატეგორიულად

<sup>145</sup> იხ. J.G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, National Tax Journal, Volume LXII, No 4. December, 2009, pp. 737.

<sup>146</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review Journal, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)> [23.08.2012].

<sup>147</sup> იხ. Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century, A volume in Memory of Richard Musgrave, Edited by G. Head John and R. Krever, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2009, pp. 546-549.

დაყოფასთან დაკავშირებით: მორალური, პოლიტიკური, ეკონომიკური და ტექნიკური.<sup>148</sup>

მითითებულ სამართლებრივ ლიტერატურაში აღნიშნული მიზეზები შემდეგნაირად არის დახასიათებული: მორალური მდგომის გამო გადასახადების გადახდევინების შესუსტებას ხშირად თვითონ კანონმდებელი უწყობს ხელს. საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმები ყოველთვის არ არის საყოველთაო და მიუკერძოებელი ხასიათის, რაც ამცირებს მათ პრესტიჟსა და ავტორიტეტს. საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმები არ ატარებს საყოველთაო ხასიათს, ვინაიდან ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისთვის გათვალისწინებულია საგადასახადო შეღავათები. საგადასახადო შეღავათებით მოსარგებლე გადასახადის გადამხდელები სხვებთან შედარებით პრივილეგირებულ მდგომარეობაში დგებიან. აღნიშნული გარემოება გადასახადის გადამხდელს ხშირად საგადასახადო შეღავათებით მოსარგებლე პირებთან გათანაბრების სურვილს აღუძრავს, რაც უმეტესწილად, გადასახადისგან თავის არიდების გზით ხორციელდება. მეცნიერთა აზრით, საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი ცვლილება დაუსაბუთებლად ამცირებს კანონის ავტორიტეტს და მოქალაქეებში იწვევს უპატივცემულობის შეგრძნებას. ხშირად ეს უკანასკნელი ხდება გადასახადისგან თავის არიდების საბაბი. თუმცა ეს არ არის მხოლოდ ერთადერთი პირობა მორალური მიზეზის არსებობისა. მაღალი საგადასახადო ტვირთის პირობებში გადამხდელები მორალურად გამართლებულად მიიჩნევენ, წინააღმდეგობა გაუწიონ სახელმწიფოს.<sup>149</sup>

გადასახადებისგან თავის არიდების პოლიტიკური მიზეზები დაკავშირებულია გადასახადების მარეგულირებელ ფუნქციასთან: მათი მეშვეობით სახელმწიფო ახორციელებს სოციალურ და ეკონომიკურ პოლიტიკას. პირები, რომელთა მიმართ მიმართულია ასეთი პოლიტიკა, გადასახადისგან თავის არიდების გზით, განსაზღვრულ წინააღმდეგობას უწყვენ სახელმწიფო პოლიტიკის განხორციელებას.

გადასახადებისგან თავის არიდების ეკონომიკური მიზეზები, როგორც წესი, საკმაოდ ხშირად უბიძგებენ გადასახადის გადამხდელს, თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას. ეკონომიკური მიზეზები შესაძლოა, თავის მხრივ, ორ ჯგუფად დაიყოს: გადამხდელების ფინანსურ მდგომარეობასთან დაკავშირებული მიზეზები და საერთო ეკონომიკური მდგომარეობით გამოწვეული მიზეზები. გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა ზოგჯერ გადასახადისგან თავის არიდების განმსაზღვრელი ფაქტორია. გადასახადის გადამხდელი აფასებს გადასახადისგან თავის არიდების შედეგად მიღებული სარგებლობის შესაბამისობას შესაძლო უარყოფით შედეგებთან. თუ გადასახადისგან თავის არიდება მატერიალური თვალსაზრისით გამართლებულია, გადასახადის გადამხდელი უმეტეს შემთხვევაში არ იხდის გადასახადს. ამ შემთხვევაში, რაც უფრო დაბალია პასუხისმგებლობის ზომა გადასახადის თანხასთან შედარებით, მით უფრო მაღალია გადასახადის გადახდისგან

<sup>148</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი 2009 წ. გვ. 362.

<sup>149</sup> იხ. იქვე, გვ. 361.

თავის არიდების ეკონომიკური ეფექტი. ამასთან, თავად გადამხდელების მატერიალურ მდგომარეობასაც აქვს დიდი მნიშვნელობა. რაც უფრო მძიმე მატერიალურ მდგომარეობაში იმყოფება პირი, მით უფრო მაღალია გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების მამოძრავებელი ძალა. გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების მაჩვენებელი სხვადასხვა ქვეყანაში განსაკუთრებით მაღალია ეკონომიკური კრიზისის პერიოდში, რაც, ერთი მხრივ, გადამხდელების და მეორე მხრივ, მომხმარებელთა მატერიალური მდგომარეობის გაუარესების შედეგია.<sup>150</sup>

რაც შეეხება ტექნიკურ მიზეზებს, უპირველეს ყოვლისა, ეს მიზეზები დაკავშირებულია საგადასახადო სისტემის სირთულესთან, რაც ხელს უშლის საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობას. საგადასახადო ორგანოებისთვის რთულია ყველა სამეურნეო ოპერაციის გაკონტროლება და თითოეული ფინანსური დოკუმენტის შემოწმება, რაც, თავის მხრივ, გადასახადის გადამხდელებს სურვილისა და მონდომების შემთხვევაში უმარტივეს გადასახადების დამალვის შესაძლებლობას.<sup>151</sup>

აღნიშნული განმარტებების მსგავს განსაზღვრებას იცნობს, ასევე, დასავლური სამეცნიერო ლიტერატურა. ევროპულ სამეცნიერო ლიტერატურაში ეს მიდგომები შემდეგნაირად განიმარტება: პოლიტიკური, ვინაიდან სახელმწიფო ხშირად იყენებს გადასახადებს, არა მხოლოდ როგორც ბიუჯეტის შევსების წესს, არამედ, როგორც ამა თუ იმ საზოგადოებრივი ურთიერთობის მარეგულირებელს. გადასახადი ატარებს რა პოლიტიკურ ხასიათსაც, გადამხდელები, რომლებიც არ იხდიან გადასახადს, გამოხატავენ თავიანთ უარყოფით დამოკიდებულებას სახელმწიფო პოლიტიკის მიმართ და არ იზიარებენ სახელმწიფოს მმართველი რგოლის შეხედულებებს. ეკონომიკური მიდგომა კი გამოიხატება იმაში, რომ თუ გადასახადის გადამხდელის მოსალოდნელი ქონებრივი სანქცია არის უფრო მცირე, ვიდრე თვით დამალული გადასახადი, გადამხდელი ამ შემთხვევაში დაინტერესებულია, არ გადაიხადოს გადასახადები. მორალური მიზეზები განპირობებულია იმით, რომ საგადასახადო სამართალი ხშირ შემთხვევებში არ შეესაბამება საერთო სამართლის პრინციპებს: თანასწორობა, მუდმივობა და სხვ. ტექნიკური მიზეზები კონტროლის არასრულყოფილი ფორმებისა და მეთოდების არარსებობას უკავშირდება. ხშირ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოებს არ შეუძლიათ გააკონტროლონ ყველა სამეურნეო ოპერაცია ან შეამოწმონ ყველა დოკუმენტის ნამდვილობა.<sup>152</sup>

რუსი მეცნიერები საგადასახადო სამართალდარღვევათა წინაპირობებს სამ კატეგორიად ჰყოფენ: 1. სამართლებრივი (ნორმების დიდი ოდენობა და მათში გადამხდელთა გაურკვეველობა); 2. ეკონომიკური (საწარმოთა

<sup>150</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 361-362.

<sup>151</sup> იხ. იქვე, გვ. 362.

<sup>152</sup> იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program Organization of American States inter-American Development Bank, Editor J. Hopkins, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 298-299.

ეკონომიკური განუვითარებლობა და მაღალი საგადასახადო ტვირთი); 3. მორალური (გადამხდელთა დაბალი საგადასახადო კულტურა).<sup>153</sup>

ლათინური ამერიკის ქვეყნებში, განსხვავებით განვითარებული კაპიტალისტური სახელმწიფოებისგან, გადასახადების გადაუხდელობის მთავარ მიზეზად მიიჩნევა გადასახადების ადმინისტრირების საკითხები. შესაბამისად, ამ საკითხების შესწავლისა და ნებისმიერ ქვეყანაში ეფექტური ადმინისტრირების შესაბამისი სტრატეგიისა და მისი განხორციელების სამოქმედო გეგმის არსებობის აუცილებლობაზე მიუთითებენ მეცნიერები ლიტერატურაში და გადასახადების გადაუხდელობის შემცირებას ადმინისტრირების გაუმჯობესებას უკავშირებენ.<sup>154</sup> ისინი აღნიშნავენ, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემცირება, ისევე, როგორც კანონმდებლობაში არსებული ხვრელების, იგივე თეთრი ლაქების, არსებობა, შესაძლოა შემცირდეს საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებისა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამკაცრებით.<sup>155</sup> აღნიშნული მოსაზრების შესაბამისად, მაგალითად, ესპანეთში, სხვა ქვეყნებისგან განსხვავებული მიდგომით ცდილობენ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ხარისხის გაზრდას და ამ მიზნით ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ დადებული გარიგებების მაქსიმალურ გამჭვირვალობაზე ამახვილებენ ყურადღებას.<sup>156</sup> ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში მეცნიერები იზიარებენ მოსაზრებას, რომ რაც უფრო სუსტია ადმინისტრირებისა და კონტროლის მექანიზმები, მით უფრო ადვილია საგადასახადო კანონმდებლობის თეთრი ლაქებით სარგებლობა და გადასახადის გადაუხდელობა. შესაბამისად, მხოლოდ პასუხისმგებლობის სათანადო ზომების არსებობა ვერ უზრუნველყოფს სამართალდარღვევათა რიცხოვნობის შემცირებას და ამიტომ მიიჩნევენ, რომ საჭიროა მკაცრი ადმინისტრირების განხორციელება.<sup>157</sup>

მკაცრი ადმინისტრირების განხორციელება და წინასწარ ყველა იმ შემთხვევის გათვალისწინება კანონმდებლობით, რათა გადამხდელების მხრიდან გამოირიცხოს სხვადასხვა საშუალებით გადასახადების თავიდან აცილება, როგორც უკვე აღინიშნა, საკმაოდ რთულია და წინ უძღვის წლების განმავლობაში საკითხის შესწავლა. მაგალითად, აშშ-ში წლების განმავლობაში საკანონმდებლო რეგულაციებიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელებს – დამსაქმებლებს – გააჩნდათ უფლებამოსილება მათთან დასაქმებულები მიჩნეულები ყოფილიყვნენ, როგორც ინდივიდუალური კონტრაქტორები - მომსახურების გამწვევი პირები, რაც, თავის მხრივ, იწვევდა იმას, რომ დამსაქმებლებს ეძლეოდათ შესაძლებლობა, გაეზარდათ გამოსაქვითი ხარჯები, ხოლო თავად

<sup>153</sup> იხ. С. Пепеляев, Основы налогового права: Учебно-методическое пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева, М.: Инвест Фонд, 2000. ст. 184.

<sup>154</sup> იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program Organization of American States inter-American Development Bank, Editor J. Hopkins, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 298-299.

<sup>155</sup> იხ. იქვე, pp. 748.

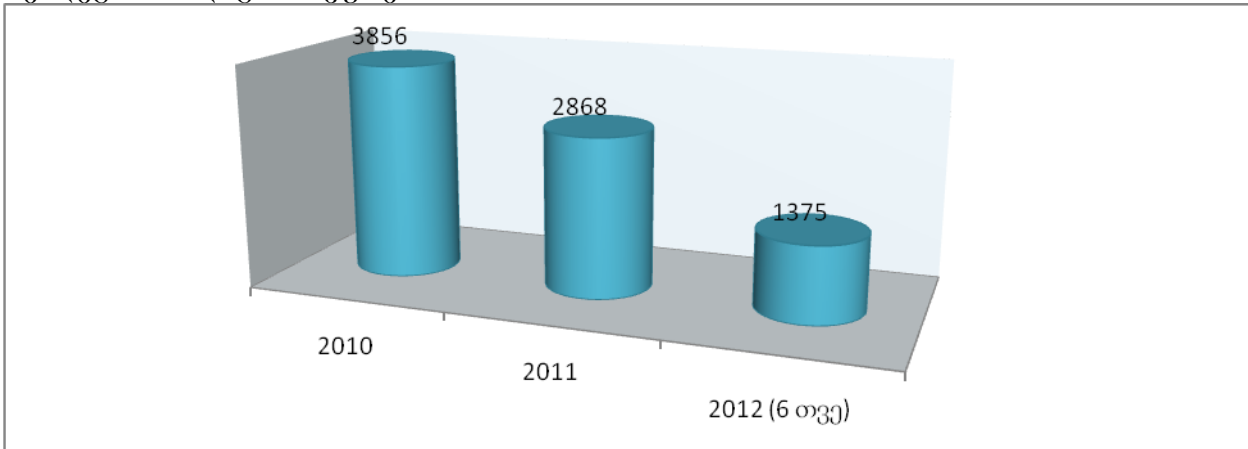
<sup>156</sup> იხ. Corporate taxes, Country Commerce 2010, Spain, 46, <[www.eiu.com](http://www.eiu.com)> [04.052012].

<sup>157</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, pp. 121.

დასაქმებულ გადამხდელებს შეეძლოთ, შეემცირებინათ ბიუჯეტში შესატანი თანხები. წლების განმავლობაში საგადასახადო ორგანოების მიერ აღნიშნული საკითხის შესწავლისა და ბიუჯეტში შესატანი თანხების გაანგარიშების საფუძველზე შემუშავებულ იქნა საკანონმდებლო ცვლილებები. დამსაქმებელთა შესაძლებლობა, დასაქმებულები განემარტათ, როგორც დამოუკიდებელი კონტრაქტორები, მინიმუმამდე იქნა დაყვანილი.<sup>158</sup>

საქართველოში გადასახადების გადაუხდელობის მიზეზები სამეცნიერო ლიტერატურაში შესწავლილი არ არის. აუცილებელია ემპირიული დაკვირვებებისა და შემდგომი კვლევების ჩატარება, რაც თავის თავში მოიაზრებს საკმაოდ დიდი მოცულობის ინფორმაციის მოპოვებას, მის დამუშავებას და წარმოდგენს დამოუკიდებელი და დიდი კვლევის საგანს. მართალია, კონკრეტულად გადასახადების გადაუხდელობის მიზეზებზე არ მიუთითებს, მაგრამ საგადასახადო სამართალდარღვევების და სასამართლოში განხილული საგადასახადო დავების სტატისტიკური მაჩვენებლები მეტ-ნაკლებად განსაზღვრავს საქართველოში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის მაჩვენებელს და კიდევ ერთხელ მიანიშნებს მონაცემების შესწავლის აუცილებლობაზე.

2010, 2011 წლებისა და 2012 წლის პირველი 6 თვის სტატისტიკური მონაცემები საქართველოს საერთო სასამართლოების პირველი ინსტანციის სასამართლოებში საგადასახადო დავების განხილვის შესახებ შემდგენიარად გამოიყურება:<sup>159</sup>



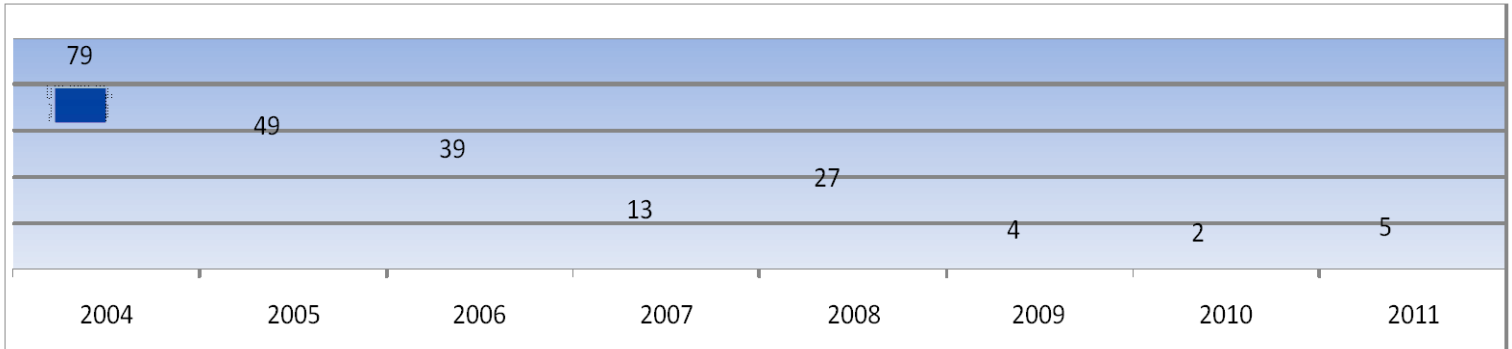
ამასთან, 2004-2011 წლების ცალკე სტატისტიკაც ხელმისაწვდომია იმ პირთა რაოდენობის შესახებ, რომლებსაც პასუხისმგებლობა დაეკისრა

<sup>158</sup> იხ. New Bill Cracks Down in Misclassifying Employees, Managing Accounts Payable, October, 2009, [www.AccountsPayable360.com](http://www.AccountsPayable360.com); <<http://ebsohost.com/academic>> [25.10.2010].

<sup>159</sup> საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო დავები მოიცავს საგადასახადო მოთხოვნის კანონიერების დავებს, რომლითაც ერიცხება გადამხდელებს საგადასახადო დავალიანება გადასახდევინებლად, შესაბამისად ეს სტატისტიკა მოიცავს გადასახადების გადაუხდელობის გამო დაკისრებული დავალიანების გასაჩივრების დავებსაც. იხ. <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/administraciuli2011.pdf>> [15.07.2012] და <<http://statistic.supremecourt.ge/module/>> [18.11.2012].



საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის საფუძველზე<sup>160</sup>



ეს უკანასკნელი მაჩვენებელი წლების განმავლობაში მცირდება, ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსიდან მთლიანად საგადასახადო კოდექსში იქნა გადატანილი.

მიუხედავად ზემოაღნიშნულ ცხრილებში ასახული სტატისტიკური მონაცემებისა, რომელიც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ოფიციალურ ვებ-გვერდზეა განთავსებული და რომლის თანახმად, წლების მიხედვით საქართველოს საერთო სასამართლოებში განხილული საგადასახადო დავების რაოდენობა მცირდება და ასევე, იკლებს სამართალდამრღვევთა ოდენობა, ეს მაჩვენებლები მხოლოდ რაოდენობრივ მახასიათებელს წარმოადგენს და არ ხსნის საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის მიზეზებსა და წინაპირობებს. საქართველოში რაოდენობრივი მაჩვენებლების ამდაგვარი ცვლილების გამომწვევი მიზეზების დადგენა ემპირიული კვლევის გარეშე საკმაოდ რთულია, თუმცა ზოგადი შეფასებების გაკეთება მაინც შესაძლებელია დაბეგვრის სფეროში გატარებული რეფორმებისა და დიდ წილად გაუმჯობესებული ადმინისტრირების მექანიზმების, ასევე, ელექტრონული დეკლარირების სისტემის შექმნის გამო.<sup>161</sup>

განსახილველ საკითხთან მიმართებით საინტერესოა ე.წ. „საგადასახადო პროტესტანტების“ ფენომენი. ამ კატეგორიის პირები უკვე რამდენიმე საუკუნეა აშშ-ში არსებობენ. ესენი არიან პირები, რომლებიც არ იხდიან გადასახადებს, თუმცა მათ არაფერი არ აქვთ საერთო საგადასახადო სამართალდამრღვევებთან, რომლებიც წინასწარ განზრახ ან განზრახვის გარეშე ჩადიან ცალკეულ საგადასახადო სამართალდარღვევებს. „საგადასახადო პროტესტანტები“, როგორც წესი, არათუ მაღავენ, არამედ პირიქით, მაქსიმალურად ცდილობენ გაავრცელონ თავიანთი პოზიციები

<sup>160</sup> იხ. <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/administraciuli2010.pdf>> [03.07.2012] და <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/administraciuli2011.pdf>> [03.07.2012].

<sup>161</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური საიტი <<http://www.mof.ge/RsReforms>> [12.07.2012].



საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით და სურთ, თავიანთ პროტესტს დასაბუთებული ახსნა მოუძებნონ. ისინი საერთოდ არ აღიარებენ გადასახადების არსებობას, მათი გადახდის აუცილებლობას და სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადების ამოღებისას იძულებითი მექანიზმების გამოყენებას მიიჩნევენ მათი კონსტიტუციური უფლებების პირდაპირ შეზღუდვად.<sup>162</sup>

როგორც „საგადასახადო პროტესტანტების“, ასევე, გადასახადების გადაუხდელობის სხვა მიზეზების შესახებ წარმოდგენილი მსჯელობა გამომდინარეობს სამართლის მეცნიერთა შეფასებებისგან, თუმცა საინტერესოა სოციალურ მეცნიერებაში არსებული შეფასებები. განსხვავებით სამართლებრივი მიდგომისა, სოციალური მეცნიერებები საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის მიზეზებს ორი მიმართულებით აჯგუფებენ: გამიზნული და დაუგეგმავი. გამიზნული სამართალდარღვევა გადამხდელის მიერ კონკრეტული განზრახვით სამართალდარღვევის ჩადენას ნიშნავს. დაუგეგმავის შემთხვევაში კი გადამხდელები არ ასრულებენ ვალდებულებებს, პირველ რიგში იმიტომ, რომ არ იციან როგორ უნდა შეასრულონ ისინი, ან მათი მხრიდან

<sup>162</sup> პროტესტანტები აშშ-ში რამდენიმე საუკუნეა არსებობენ, მაგალითისათვის შესაძლოა დასახელებული იქნეს ბოსტონის ჩაის საკითხი, ვისკის პირველი და მეორე აჯანყებები, ასევე ამერიკის სამოქალაქო ომი. გადასახადის გადამხდელთა მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევებისაგან განსხვავებით, როცა გადამხდელები მაღავენ სამართალდარღვევის ჩადენას, პროტესტანტები პირიქით საჯაროდ ავრცელებენ არგუმენტებს, თუ რის გამო არ უნდა გადაიხადონ მათ გადასახადები. საინტერესოა ასევე სასამართლოების მიდგომა მათი საქმეების განხილვის მიმართ. აშშ-ის საგადასახადო საქმეთა სასამართლო საგადასახადო პროტესტანტების დაჯარიმებისა და პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვისას როგორც წესი ძალიან მოკლედ, მოცულობითი და მნიშვნელოვანი არგუმენტაციის გარეშე უარყოფს მათ პოზიციებს, რამეთუ თანამედროვე ამერიკულ მართლმსაჯულებაში მათი პოზიციები სრულიად უსაფუძვლოდ არის მიჩნეული. მაგალითისათვის საგადასახადო პროტესტანტები თავიანთ სასარგებლო არგუმენტებზე მიიჩნევენ: აშშ-ის კონსტიტუციის მე-5 შესწორებას, რომ გადასახადები არის საკუთრების უფლების შეზღუდვა შესაბამისი პროცედურებისა და საფუძვლის გარეშე; კონსტიტუციის მე-13 შესწორებას, რომელიც კრძალავს მონობასა და იძულებით შრომას. ასევე ის არგუმენტი, რომ საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი არის შტატის მოქალაქე და არა ფედერაციის მოქალაქე, რომ გადასახადის გადახდის ვალდებულება ფედერაციის მოქალაქეებზე ვრცელდება, თუმცა როგორც უკვე აღინიშნა აღნიშნული არგუმენტების გაზიარება არ ხდება საგადასახადო საქმეთა სასამართლოში და მათ სრულიად უსაფუძვლოდ და დაუსაბუთებლად მიიჩნევენ. ამერიკელი მკვლევარებიც მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო პროტესტანტების მიერ საგადასახადო ორგანოთა გადაწყვეტილებების გასაჩივრება ხშირ შემთხვევაში ემყარება მხოლოდ მათ უსაფუძვლო იდეოლოგიას და არ გამომდინარეობს დასაბუთებული სამართლებრივი არგუმენტებიდან, ამასთან მათი აზრით, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი საჩივრების განხილვაზე სრულიად დაუსაბუთებლად იხარჯება როგორც ადამიანური, ასევე ფინანსური რესურსები, ცალკეულ შემთხვევებში მათი მოთხოვნა შესაძლოა იყოს დასაბუთებული და კანონიერი. ამის გამო მათ არ შეუძლიათ ზოგადად უარი განაცხადონ პროტესტანტების სარჩელებთან დაკავშირებით მართლმსაჯულების განხორციელებაზე, ან/და საჩივრების განხილვაზე. ამავე დროს ამერიკულ მკვლევარებს მიაჩნიათ, რომ თანხები, რომელსაც სახელმწიფო გაიღებს ასეთი „საგადასახადო პროტესტანტების“ მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევების გამოსავლენად, პროტესტანტების ხარჯზე უნდა იქნეს გაწეული. იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, Brigham Young University Law Review Journal, pp. 1565-1571 <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

ვალდებულებათა შესრულება ძალიან დიდ ძალისხმევას მოითხოვს, ან მათი შესრულება საკმაოდ ძვირია. სოციოლოგები თვლიან, რომ ყველაზე მეტად წარმატებული კანონმდებლობაა ის, რომლის მიხედვითაც გადასახადების გადახდა საკმაოდ მარტივია, ხოლო მათი თავიდან აცილება კი ძალიან რთული.<sup>163</sup>

#### 4.2. საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობები და თეორიები

საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულება და გადასახადების გადახდა ისევე იწვევს ინტერესს მეცნიერთა შორის, როგორც ამ გადასახადების გადაუხდელობის გამომწვევი მიზეზები. არსებობს ქვეყნები, რომელშიც გადასახადის გადახდა განპირობებულია მაღალი საზოგადოებრივი მართლშეგნებით და სამოქალაქო პასუხისმგებლობით, როცა მოსახლეობის უმრავლესობას გათვითცნობიერებული აქვს გადასახადების გადახდისა და მათი გადაუხდელობის შედეგები. საზოგადოების მხოლოდ მცირე ნაწილი კი დაწესებულ გადასახადებს უსამართლოდ მიიჩნევს და შესაბამისად, გადასახადებსაც არ იხდის.<sup>164</sup>

საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მიზეზებით დაინტერესებულნი არიან არა მხოლოდ საგადასახადო სამართლის მკვლევარები, არამედ ამ საკითხს ხშირად განიხილავენ სოციალურ მეცნიერებათა სფეროში ცალკეული სახის გადასახადების მიხედვით. ამ საკითხზე ემპირიული კვლევების უმრავლესობა ჩატარებულია აშშ-ში და ვინაიდან, აშშ-ში ყველაზე დიდი წილი საშემოსავლო გადასახადზე მოდის, ამ გადასახადის გადახდის გამომწვევი მიზეზების დადგენა ყველაზე უფრო ხშირად ხდება მსჯელობის საგანი.<sup>165</sup>

ამ მხრივ ძალიან საინტერესოა აშშ-ში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მაჩვენებელი, რომელიც წლიურად 80-85%-ს შეადგენს. აღნიშნული მაჩვენებელი საკმაოდ მაღალია, თუმცა გასათვალისწინებელია აშშ-თვის დამახასიათებელი გარემოება იმის თაობაზე, რომ ამერიკელთა უმრავლესობას გათვითცნობიერებული აქვს გადასახადების გადახდის მნიშვნელობა და ნებაყოფლობით იხდის გადასახადებს.<sup>166</sup>

ჯერ კიდევ XX საუკუნის 20-იან წლებში მეცნიერები აღნიშნავდნენ, რომ როცა გადამხდელები პოლიტიკურ ნებას გამოხატავენ და არჩევნებში

<sup>163</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, pp. 115-116.

<sup>164</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review Journal, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>165</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, 114.

<sup>166</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, Brigham Young University, Law Review Journal, pp. 1565-1571, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

მონაწილეობენ, ამით ირიბად განსაზღვრავენ საგადასახადო პოლიტიკას, შესაბამისად, გადასახადების გადახდის მაჩვენებელიც მაღალია.<sup>167</sup>

გადასახადების გადაუხდელობის წინაპირობების მსგავსად დასავლურ ლიტერატურაში განხილულია განსხვავებული მიდგომები და კლასიფიკაციები საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობებთან დაკავშირებით.

თეორიაში არსებული მოსაზრებების თანახმად, ეკონომიკური ფაქტორები, სამართლებრივი შედეგები, სოციალური ნორმები და პიროვნული რწმენა არის მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას განაპირობებენ. ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ არ არსებობს კვლევა, რომელიც ზუსტად განსაზღვრავს კონკრეტული გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წინაპირობებს.<sup>168</sup>

ჩამოთვლილი ფაქტორებიდან ძალიან საინტერესოა ეკონომიკური ფაქტორები, ვინაიდან ზოგ შემთხვევაში ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში მოსალოდნელი ჯარიმის ოდენობა გადახდილ გადასახადებთან შედარებით მცირეა. ამ შემთხვევაში მკვლევარებს უჭირთ ახსნან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების საკითხი.<sup>169</sup>

სამართლებრივი ფაქტორების შემთხვევაში მოსალოდნელი იურიდიული პასუხისმგებლობის სახე და მესამე პირებთან ურთიერთობა, როგორც წესი, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გამომწვევი მიზეზი ხდება.<sup>170</sup>

საგადასახადო შემოწმებას და აუდიტს ხშირად გადამხდელების მიმართ აქვს, როგორც პირდაპირი, ასევე, ირიბი ზეგავლენა, რაც საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობა ხდება. ამასთან, მოსალოდნელი პასუხისმგებლობის სიმძიმე, ცალკეულ შემთხვევებში, განსხვავებულ შედეგებს იწვევს საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების კუთხით.<sup>171</sup>

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ისეთ სახელმწიფოებში, სადაც მოქალაქეები მაღალი საგადასახადო სამართლებრივი კულტურით გამოირჩევიან, აქტუალურია არა მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამომწვევი მიზეზების შესწავლა, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობის და საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზეზებიც, რაც მარტოდენ მოქალაქეთა მაღალი სამართლებრივი შეგნებით არ არის გამოწვეული. არასამართლებრივ და სამართლებრივ ფაქტორებთან ერთად, როგორიცაა რეგულაციების მიმართ სოციალური და მორალური დამოკიდებულება, თანასწორობის აღქმა და სხვ. მნიშვნელოვანია, ასევე, საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისთვის საგადასახადო ორგანოების ადმინისტრირების მაღალი ხარისხი და მოსალოდნელი პასუხისმგებლობის

<sup>167</sup> იხ. E. Svohel, The German Federal Audit Court's Observations and comments on tax administration and tax compliance, Financial Sociology Public Auditing, Editors Jurgen G. Backhaus, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2007, pp. 16.

<sup>168</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, Brigham Young University Law Review Journal, pp. 1565-1571, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

<sup>169</sup> იხ. იქვე, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

<sup>170</sup> იხ. იქვე, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

<sup>171</sup> იხ. იქვე, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

მოცულობა.<sup>172</sup> აღნიშნული ფაქტორებიდან, რომლებიც არის შესწავლისა და შეფასების საგანი ამერიკელ მკვლევარებს შორის, განსაკუთრებით მნიშვნელოვნად მიაჩნიათ ზუსტად იურიდიული ფაქტორები, რომელთა დაბალი ხარისხი, რიგ შემთხვევებში, ასევე, შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს საქართველოში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის გამომწვევ მიზეზებად. თუმცა, როგორც უკვე აღინიშნა, მსგავსი შეფასება საქართველოს შემთხვევაში ზედაპირული ხასიათის მატარებელი იქნება.

ჯერ კიდევ გასული საუკუნის 70-იან წლებში, საგადასახადო კანონმდებლობის რეალიზაციის და აღსრულების მთავარ ქვაკუთხედად, ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირება მიიჩნეოდა. მის წარმატებულ განხორციელებას მოსახლეობაში მოტივაცია უნდა აქმედებინა, ხოლო სუსტი ადმინისტრირების შემთხვევებში მიიჩნევდნენ, რომ საზოგადოება ყოველთვის იქნებოდა მიდრეკილი არ გადაეხადა გადასახადები.<sup>173</sup>

საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მიზეზების განხილული დაჯგუფების გარდა, ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში გადასახადების გადახდის შემდეგ საფუძვლებს გამოყოფენ: 1. გადამხდელთა მხრიდან გადასახადების მიმართ პატრიოტული მიდგომის არსებობა; 2. ეფექტური ადმინისტრირება; 3. ურჩი გადამხდელების სიის გამოქვეყნება; 4. ფინანსური სანქციების დაწესება; 5. სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესება.

ამ დაყოფის მომხრე მეცნიერთა მოსაზრებით, გადასახადის გადამხდელი თავს ვალდებულად ჩათვლიან გადაიხადონ გადასახადები იმ შემთხვევაში, თუ ისინი ეთანხმებიან სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკას, საგადასახადო ტვირთის განაწილების და ადმინისტრირების წესებს. საინტერესოა მეცნიერთა მოსაზრება კანონმორჩილ მოქალაქესთან დაკავშირებითაც, რომელსაც შესაძლოა საერთოდ არ მოსწონდეს და არ ეთანხმებოდეს კანონმდებლის მოთხოვნას, მაგრამ მისი აღზრდის, სოციალ-ეკონომიკური, რელიგიური თუ ოჯახური გარემოებები უზრუნველყოფდეს მისი მხრიდან გადასახადების გადახდას. გადამხდელების ქცევას და გადასახადების მიმართ მათ დამოკიდებულებას განსაზღვრავს ასევე საგადასახადო ორგანოების მოქმედებები და მათი ეფექტური მუშაობა.<sup>174</sup>

ეფექტურობის ამაღლებას კანონმდებელი უნდა ცდილობდეს შემდეგი პრინციპების შესაბამისად: საჯაროობა - ნებისმიერი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ხდებოდეს საჯაროდ და გადამხდელისთვის ნებისმიერი ინფორმაცია უნდა იყოს ხელმისაწვდომი. დოკუმენტები, რომლებსაც გადამხდელი ავსებენ, უნდა იყოს მარტივად შედგენილი და მარტივად შესავსები; გადამხდელს საგადასახადო ადმინისტრაციები უნდა უწევდნენ პროაქტიურ დახმარებას და ა.შ.<sup>175</sup>

<sup>172</sup> იხ. H. Efebera, D.C. Hayes, J. E. Hunton, and Ch.O'Neil, Tax compliance intentions of low-income individual taxpayers. *Advances in Accounting Behavioral Research*, Volume 7, Emerald Group Publishing Limited, 2004.

<sup>173</sup> იხ. *Problems of Tax Administration in Latin America*, Editor J. Hopkins, Joint Tax program Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 9.

<sup>174</sup> იხ. იქვე, pp. 300-301.

<sup>175</sup> იხ. იქვე, pp. 301-305.

განსხვავებული საფუძველია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით გადამხდელთა სპეციალური სიების გამოქვეყნება. ზოგიერთ ქვეყანაში, მაგალითად შვედეთში, სანქციის ერთ-ერთ სახედ მიჩნეულია შემოწმებული გადასახადის გადამხდელისა და მათ მიმართ გამოყენებული სანქციების გასაჯაროება.<sup>176</sup> აღნიშნულ მოქმედებას აქვს პრევენციის საკმაოდ მაღალი ეფექტი, ვინაიდან აღნიშნული ზეგავლენას ახდენს სამეწარმეო ურთიერთობებსა და სამოქალაქო ბრუნვაში მონაწილე სუბიექტების სანდოობაზე. თუმცა, იგივე იაპონიაში, სადაც გადამხდელთა სიების გამოქვეყნება ხდება, ინფორმაციას მხოლოდ მსხვილი გადამხდელების შესახებ აქვეყნებენ და ამ შემთხვევაში მას ნაკლებად აქვს პრევენციის მიზანი. საფრანგეთშიც გამოიყენება გადამხდელების სიის გამოქვეყნების პრაქტიკა დაკისრებული თანხების ოდენობების მითითებით, რაც მხოლოდ ინფორმაციულ ხასიათს ატარებს.<sup>177</sup> ამერიკელი მეკლავარების აღნიშვნით, აშშ-ში საგადასახადო სამსახური ასეთ გამოქვეყნებას, როგორც წესი, მიმართავს საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენის პერიოდში, რათა ზეგავლენა მოახდინოს გადამხდელების განწყობაზე საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად.<sup>178</sup>

აღნიშნული ღონისძიება, საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, ასევე, მიეკუთვნება საჯარო ინფორმაციას და ექვემდებარება საჯაროდ გამოქვეყნებას, თუმცა ვინაიდან ეს რეგულაცია საგადასახადო სფეროში საკანონმდებლო ნოვაციას<sup>179</sup> წარმოადგენს, ჯერ-ჯერობით რთულია იმის

<sup>176</sup> აღნიშნული გამოწვეული იყო სიტყვისა და პრესის თავისუფლების მაღალი ხარისხით დიდი ხნის განმავლობაში. იხ. Editor J. Hopkins, Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 311.

<sup>177</sup> იხ. იქვე, pp. 311-312.

<sup>178</sup> იხ. Joshua D. Blank, Z. Daniel Levin, When is tax Enforcement publicized? Virginia Tax Review, vol 30:1, 2010-2011, pp.2 <<http://heinonline.org>> [23.08.2012].

<sup>179</sup> საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობა 2008 წლის 28 დეკემბრიდან ითვალისწინებს მოვალეთა რეესტრის წარმოების წესს, რაც დამტკიცებული იქნა საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2008 წლის 28 დეკემბრის №234 ბრძანებით. აღნიშნული რეესტრის წარმოება, რომელსაც აღსრულების ეროვნული ბიურო ახორციელებს, არის ფულადი მოთხოვნის აღსრულების უზრუნველყოფამდე წარმოებული საშუალება – ფიზიკური და იურიდიული პირების შესახებ სისტემატიზირებული ელექტრონული მონაცემების ერთობლიობა, რომელთა მიმართაც დაწყებულია იძულებითი აღსრულება. ამ რეესტრის წარმოება მიზნად ისახავს, იძულებითი აღსრულების ღონისძიებების ეფექტურობის ხარისხის გაზრდას, კანონით დადგენილ ფარგლებში აღსრულების პროცესის საჯაროობას და კერძო სამართლებრივი ურთიერთობისას შესაძლო რისკების შემცირების ხელშეწყობასა და გარანტიების შექმნას. აღნიშნული ბრძანების საფუძველზე მოვალეთა რეესტრში აღინიშნება მოვალის დასახელება და რეკვიზიტები, სააღსრულებო წარმოების დაწყების დრო და სხვა მონაცემები, თუმცა თანხის ოდენობა რაც მოვალეს აქვს გადასახდელი ან/და სააღსრულებო წარმოების კონკრეტული საფუძველები ამ რეესტრში არ აღინიშნება. საგადასახადო დავალიანების შესახებ ინფორმაციის მიმართ ეს ინსტიტუტი არ ვრცელდება, ვინაიდან ეს უკანასკნელი ნაშრომში აღნიშნულ თარიღამდე წარმოადგენდა საგადასახადო საიდუმლოებას და გამონაკლისი იყო მხოლოდ საჯარო განცხადების გავრცელება საგადასახადო დავალიანების შესახებ. კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში არ არის დაკონკრეტებული საგადასახადო საიდუმლოების გასაჯაროების პროცედურები და არც ის თუ რა ტიპის ინფორმაცია დაექვემდებარება გასაჯაროებას, მხოლოდ



შეფასება, თუ რა გავლენას მოახდენს ეს უკანასკნელი საქართველოში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების ხარისხზე.<sup>180</sup>

სანქციები ლიტერატურაში მიჩნეულია ერთ-ერთ ყველაზე საიმედო და ამავე დროს, ნაკლებად შესწავლილ მიზეზად საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებით. სანქციას შეუძლია, პირველ რიგში, აღკვეთოს დარღვევა და გაზარდოს შესრულების ოდენობა. სანქციის მიზანი თავისთავად არის პრევენცია, რამეთუ მისი გამოყენების საშიშროება აიძულებს გადამხდელს, არ ჩაიდინონ რაიმე სახის გადაცდომა. თუმცა სამართალდარღვევის არჩადენა სანქციის ნაწილში მოითხოვს ორი მნიშვნელოვანი გარემოების გათვალისწინებას: სწორად განისაზღვროს და შეირჩეს სანქციის ზომა და მეორე, კანონმდებლობა იყოს რაციონალური და გასაგები. გადამხდელს უნდა შეეძლოს ლოგიკურად განსაზღვროს რა არჩევანის წინაშე დგას. ამ შემთხვევაში ეკონომისტთა მოსაზრებით, გადამხდელი სამართალდარღვევას ჩაიდენს იმ შემთხვევაში, თუ მისი ჩადენა უფრო მეტ სარგებელს მოუტანს, ვიდრე მოსალოდნელი ჯარიმის ოდენობაა. თუმცა ეს საკითხი ძალიან ინდივიდუალურია და სხვადასხვა გადამხდელის მიმართ განსხვავებულ ხასიათს ატარებს, ვინაიდან დამოკიდებულია გადამხდელის მატერიალურ მდგომარეობასა და სხვა გარემოებებზე.<sup>181</sup>

ცალკეული მეცნიერები თვლიან, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები მიეკუთვნება რა ეკონომიკური ხასიათის დარღვევებს, არ იწვევს საზოგადოებაში სირცხვილის განცდას, თუმცა ეს განცდა მაინც დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ არის გადამხდელი.<sup>182</sup>

მკვლევართა აზრით, სამართლიანი საგადასახადო სისტემის შექმნა, ასევე, მიიჩნევა ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წინაპირობად გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესასრულებლად.<sup>183</sup>

გარდა აღნიშნულისა, მეცნიერთა ნაწილი საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემცირების ერთ-ერთ გზად მიიჩნევს გადამხდელთა

---

გადამხდელთა დასახელება და დავალიანების არსებობაზე მითითება თუ დავალიანების ოდენობა და მისი დაკისრების საფუძვლები. ამდენად, ამ საკითხების შედარება და ურთიერთმიმართების კვლევა ამ ეტაპზე შეუძლებელია. შეადარე „მოვალეთა რეესტრის წარმოების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2008 წლის 28 დეკემბრის №234 ბრძანება. ასევე „გადასახადების აღმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 28 დეკემბრის №996 ბრძანება, 2012 წლის 12 დეკემბრის მდგომარეობით.

<sup>180</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 39-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>181</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 118-120.

<sup>182</sup> იხ. იქვე, pp. 126.

<sup>183</sup> იხ. D.Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, Brigham Young University Law Review Journal, pp. 1565-1571, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>>, [23.08.2012].

ცნობიერების ამაღლებაზე ზრუნვას, საგადასახადო კანონმდებლობის განსაკუთრებული მნიშვნელობის ხაზგასმის გზით.<sup>184</sup> გერმანულ სამეცნიერო ლიტერატურაში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების ე.წ. წინაპირობებისა და მიზეზების განხილვასთან ერთად, განხილულია სამი თეორია საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებასთან დაკავშირებით. პირველი - ესაა საგადასახადო სამართალდარღვევათა აღმოჩენისა და გამოვლენის ეფექტური მექანიზმების არსებობა; მეორე - საგადასახადო ადმინისტრაციების გამართულობა, ასევე, საჯარო სახსრების აუდიტი და მესამე, რომელიც ეხება გადასახადების გადახდის სურვილის სუბიექტურად არსებობას თითოეული გადამხდელის ცნობიერებაში. სხვაგვარად გადამხდელთა სუბიექტურ დამოკიდებულებას საგადასახადო მორალსაც უწოდებენ. თუმცა როგორც მეცნიერები აღნიშნავენ, ფისკალურ სოციოლოგიაზე ორიენტირებული თეორეტიკოსები გადამხდელთა სუბიექტურ დამოკიდებულებასა და საგადასახადო მორალს შორის მკაფიო ზღვარს ავლენენ. მეცნიერთა მიერ განხილული ეს სამი თეორია მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება ზემოთ განხილული სხვა მოსაზრებებისგან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობებთან დაკავშირებით. ამასთან, ისინი ნაწილობრივ ფარავს ერთმანეთს და მათი განყენებულად განხილვა არ შეიძლება.<sup>185</sup> საქართველოში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობები შესწავლილი არ არის ემპირიული კვლევების საფუძველზე, როგორც ეს ხორციელდება მაგალითად აშშ-ში, თუმცა 2002 წლიდან დღემდე ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების ოდენობის მზარდი სტატისტიკა სახეზეა.<sup>186</sup> აღნიშნული ზრდის ახსნა მარტივად არის შესაძლებელი ზოგადად დაბეგვრის სფეროში გატარებული რეფორმებისა და დიდ წილად გაუმჯობესებული ადმინისტრირების მექანიზმების, ასევე, ელექტრონული დეკლარირების სისტემის შექმნის გამო,<sup>187</sup> მაგრამ აღნიშნული მიმართულებაც საჭიროებს ემპირიული კვლევების ჩატარებას. წარმოდგენილი განხილვა კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების საკითხები ძალიან მნიშვნელოვანია და მიუთითებს იმაზე, რომ როგორც საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების ხარისხის ზრდა, ასევე, კანონმდებლობის დარღვევების მინიმუმამდე შემცირება საჭიროებს ამ ორი შედეგის გამომწვევი მიზეზების საფუძველიან შესწავლას. საქართველოში ამ მიმართულებით კვლევა და კვლევაზე დაფუძნებული გადაწყვეტილებების მიღების პრაქტიკა არ არის დამკვიდრებული. უფრო მეტიც, სამეცნიერო ხედვის არარსებობა და საგადასახადო პრაქტიკის

<sup>184</sup> იხ. H. A. Burton, S. S. Karlinsky and C. Blanthorne, Perception of a White-Collar Crime: Tax Evasion, Journal of legal Tax Research, Volume three, 2005, pp 44.

<sup>185</sup> იხ. E. Svohobel, The German Federal Audit Court's Observations and comments on tax administration and tax compliance, Financial Sociology Public Auditing, Editor G. Jurgen, Backhaus Peter Lang Frankfurt am Main, 2007, pp. 18-20.

<sup>186</sup> იხ. საქსტატის ოფიციალური საიტი <[http://geostat.ge/?action=page&p\\_id=313&lang=geo](http://geostat.ge/?action=page&p_id=313&lang=geo)> [10.07.2012].

<sup>187</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური საიტი <<http://www.mof.ge/RsReforms>> [12.07.2012].



თეორიული შესწავლისგან დამოუკიდებლად განვითარება, ქართული საგადასახადო სამართლის განვითარების ხელშემშლელი ფაქტორია. სამეცნიერო საზოგადოებაც, განსხვავებით განვითარებული დასავლური სახელმწიფოებისგან, არ არის დაინტერესებული ამ საკითხების კვლევით, მაშინ როცა განხილული საკითხების შესწავლა ევროპულ და ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში ერთ-ერთი ყველაზე აქტუალური თემაა და ამასთან, კვლევები უმეტესწილად ემპირიულ და ობიექტურ მონაცემებზე დაყრდნობით ტარდება ინტერდისციპლინური მიდგომების გამოყენებით.

## თავი 5. საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება და მისი ელემენტები

საგადასახადო სამართალდარღვევის, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძვლის, ცნებისა და მისი ელემენტების შესწავლა წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის ერთ-ერთი ყველაზე მთავარი საკითხია. ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნება და მისი შემადგენელი ელემენტები სხვადასხვა კრიტერიუმისა და შედარებითი კვლევის ფარგლებში შესწავლილი არ არის.

სადისერტაციო ნაშრომის წინა თავებში იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეზე მსჯელობისას უკვე აღინიშნა, რომ მეცნიერთა მოსაზრებით<sup>188</sup> სისხლისა და ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს შორის განსხვავების ერთ-ერთი კრიტერიუმია საზოგადოებრივი საშიშროების ხარისხი. აღნიშნული არგუმენტის გათვალისწინებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ელემენტების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს სისხლის სამართლის თეორიაში დანაშაულის ცნებისა და მისი ელემენტების განსაზღვრის მეთოდოლოგია.

თავად სისხლის სამართლის თეორიაში განსხვავებული მიდგომებია დანაშაულის შემადგენელი ელემენტების შესახებ, რაც საგადასახადო სამართალდარღვევების ელემენტების კვლევისას აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული. კერძოდ, როგორც სისხლის სამართლის თეორიაში აღნიშნავენ, გერმანული სისხლის სამართლის ტრადიციის მიხედვით, დანაშაულის ცნება მოიცავს სამ ელემენტს: ქმედების შემადგენლობა, მართლწინააღმდეგობა და სუბიექტის ბრალი.<sup>189</sup> თუმცა აღნიშნული ელემენტების შინაარსთან მიმართებით მიდგომა არაერთგვაროვანია, ვინაიდან მეცნიერთა ნაწილი მას მიაკუთვნებს სუბიექტს, სუბიექტურ მხარეს, ობიექტს და ასევე, ობიექტურ მხარეს, ხოლო მეცნიერთა ნაწილი ქმედების შემადგენლობაში გამოყოფს მხოლოდ ქმედების ობიექტურ და სუბიექტურ მხარეებს.<sup>190</sup> ლიტერატურაში ვხვდებით, ასევე, მოსაზრებებს,

<sup>188</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალი, რედ. გ. გიორგაძე, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 374-377.

<sup>189</sup> იხ. გ. ნაჭყებია, სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, საგამომცემლო სახლი ინოვაცია, თბილისი, 2011წ. გვ. 224.

<sup>190</sup> იხ. იქვე, გვ. 249.

რომლის თანახმად, დანაშაულის ცნება გაიგივებულია დანაშაულის შემადგენლობისა და ქმედების შემადგენლობების ცნებებთან და მოიცავს დანაშაულის ობიექტს, ობიექტურ მხარეს, სუბიექტს და სუბიექტურ მხარეს.<sup>191</sup>

განსხვავებული მოსაზრებების მიუხედავად, დანაშაულის ელემენტების შესახებ გერმანული მიდგომის გაზიარება, რომელიც დანაშაულის საკანონმდებლო განმარტებასა და ცნებიდან გამომდინარეობს, საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნებისა და მისი ელემენტების შესწავლისთვის შეიძლება ყველაზე უფრო მიზანშეწონილად იქნას მიჩნეული.

სადისერტაციო ნაშრომში არ არის განხილული დასავლურ სამეცნიერო ლიტერატურაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ცნების ელემენტები, ვინაიდან ამ კუთხით აღნიშნული საკითხები შესწავლილი არ არის.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ელემენტების შესწავლამდე უნდა განისაზღვროს მათი ნორმატიული განმარტებები სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის ჭრილში და ასევე, მათი ადგილი აღნიშნულ სამართლებრივ სისტემებში.

ყოფილი საბჭოთა კავშირის სახელმწიფოების უმრავლესობაში (რუსეთის ფედერაცია, აზერბაიჯანი და სომხეთი და სხვ.), სადაც ერთმანეთისგან გამიჯნულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები და სისხლის სამართლის დანაშაულები, კანონმდებლობა და სამეცნიერო ლიტერატურა საგადასახადო სამართალდარღვევებს მიაკუთვნებს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ერთ-ერთ სახეს.<sup>192</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევები უმრავლეს შემთხვევაში განმარტებულია, როგორც საგადასახადო გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა პირის ბრალეული, მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (გამოხატული მოქმედებასა ან უმოქმედობაში), რომლისთვისაც დადგენილია შესაბამისი პასუხისმგებლობა. ამასთან, მსგავსი განმარტება შეიძლება მოვიძიოთ, როგორც იმ სამართლებრივ სისტემებში, სადაც საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ნაწილია და მოქცეულია ადმინისტრაციული სამართლის სფეროში,<sup>193</sup> ასევე, იმ სახელმწიფოებში, სადაც საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციული სამართლის სფეროში შემავალ დარღვევებს კი არ წარმოადგენს, არამედ არის სისხლის სამართლის მსუბუქი დარღვევა. მიუხედავად სამართლებრივი სისტემების განსხვავებებისა, სამართალდარღვევის არსი და განმარტება ძირითადად მსგავსია.

ამ მხრივ, საინტერესოა საქართველოს საკანონმდებლო მიდგომა. საგადასახადო კოდექსი, მართალია, არ განმარტავს საგადასახადო

<sup>191</sup> იხ. ა. გაბიანი, ნ. გვენეტაძე, ი. დვალიძე, ნ. თოდუა, მ. ივანიძე, გ. მამულაშვილი, გ. ნაჭყებია, გ. ტყეშელიაძე, გ. ხუროშვილი, სისხლის სამართლის ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2007წ. გვ. 102.

<sup>192</sup> იხ. აზერბაიჯანის რესპუბლიკის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსის მე-20 თავი, <<http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/oeur/lxweaze.htm>> [14.02.2012].

<sup>193</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.6.

პასუხისმგებლობის ცნებას, თუმცა განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევას, რომლის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.<sup>194</sup> უცხოეთის ქვეყნებისა და საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილი ტრადიციული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის განმარტებისგან<sup>195</sup> განსხვავებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება არ მოიცავს ისეთ მნიშვნელოვან ნიშანს, როგორცაა ბრალი (განზრახ ან გაუფრთხილებლობით ქმედების ჩადენა). ამასთან, საგულისხმოა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებს მიეკუთვნება მხოლოდ ის დარღვევები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსით არის გათვალისწინებული და არა სხვა რომელიმე აქტით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საკანონმდებლო განმარტების შესაბამისად, შესაძლებელია მისი ორი ძირითადი ელემენტის გამოყოფა: ქმედების შემადგენლობა და მართლსაწინააღმდეგობა. აღნიშნული ელემენტების მიხედვით მოხდება წინამდებარე ნაშრომში საგადასახადო სამართალდარღვევების ელემენტების შესწავლა.

ამავე დროს, ცალკეული მეცნიერები საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნებაში გამოყოფენ ორ ელემენტს: მართლსაწინააღმდეგობა და ქმედების დასჯადობა და ამ უკანასკნელს მიაკუთვნებენ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფორმალურ ნიშანს.<sup>196</sup> აღნიშნული განმარტების თანახმად დასჯადობა, საქართველოს საგადასახადო სისტემის თავისებურებიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევის პირველი ნიშანია, ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. დასჯადობა გულისხმობს სანქციის გამოყენების გარდაუვალობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ქმედების ჩადენის შემთხვევაში.<sup>197</sup>

მეცნიერთა აზრით, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევამ შესაბამისი პასუხისმგებლობა რომ გამოიწვიოს, აუცილებელია, ქმედებას ახასიათებდეს დასჯადი ქმედების კანონით გათვალისწინებული ყველა ნიშანი და

<sup>194</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>195</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლის თანახმად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად (გადაცდომად) ჩაითვლება სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელმყოფი მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-10 მუხლი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>196</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 306.

<sup>197</sup> იხ. იქვე, გვ. 306-307.

იმავედროულად, გააჩნდეს სამართალდარღვევის შემადგენლობის კანონით გათვალისწინებული ყველა ელემენტი.<sup>198</sup>

გარდა ამ განმარტებებისა, სამეცნიერო ლიტერატურაში მითითებულია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობად ითვლება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ობიექტური და სუბიექტური ელემენტების (ნიშნების) ერთობლიობა, რომლებიც ახასიათებენ ქმედებას, როგორც კონკრეტულ სამართალდარღვევას. ლიტერატურაში გამოყოფენ საგადასახადო შემადგენლობის შემდეგ ელემენტებს: სამართალდარღვევის ობიექტი; სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე; სამართალდარღვევის სუბიექტი; სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარე.<sup>199</sup>

მიუხედავად განსხვავებული სამეცნიერო მოსაზრებებისა, საქართველოს საკანონმდებლო განმარტებიდან გამომდინარე, საგადასახადო სამართალდარღვევები წინამდებარე თავის ქვეთავებში შესწავლილი იქნება სამი ელემენტის მიხედვით: ქმედების შემადგენლობა, მართლსაწინააღმდეგობა და ბრალი. აქვე აღსანიშნავია, რომ მართალია, ბრალი როგორც ნიშანი, დამახასიათებელი არ არის ქართული საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული სამართალდარღვევებისთვის, მაგრამ მისი შესწავლა მნიშვნელოვანია ცნების სრულყოფილად გააზრებისა და ასევე, მისი როგორც ნიშნის, დადგენის აუცილებლობის განსაზღვრისთვის.

## 5.1. ქმედების შემადგენლობა, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ელემენტი <sup>200</sup>

ქმედების შემადგენლობა, საგადასახადო სამართალდარღვევის საკანონმდებლო განმარტების შესაბამისად, სამართალდარღვევის ცნების ერთ-ერთ ელემენტს წარმოადგენს. როგორც ზემოთ აღინიშნა, ეს ელემენტი შესაძლოა კიდევ მოიცავდეს რამდენიმე ქვეელემენტს, როგორცაა ქმედების შემადგენლობის ობიექტური და სუბიექტური მხარეები.

### 5.1.1. ქმედების შემადგენლობის ობიექტური მხარე

საგადასახადო სამართალდარღვევის ელემენტი – ქმედების შემადგენლობის ობიექტური მხარე მოიცავს სხვადასხვა ნიშნებს, რომლებსაც ორ ჯგუფად ჰყოფენ სამეცნიერო ლიტერატურაში: სავალდებულო და ფაკულტატიური ნიშნები. სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის შემადგენლობის

<sup>198</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 303.

<sup>199</sup> იხ. იქვე, გვ. 308.

<sup>200</sup> წინამდებარე ქვეთავში საკითხები განხილულია მხოლოდ სამეცნიერო ლიტერატურაში არსებული თეორიული მიდგომების ჭრილში, რამეთუ საქართველოში საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმების მუდმივი ცვალებადობის გამო, რთულია ამ საკითხების განზოგადება. ამავე დროს საერთო სამართლისა და განვითარებულ დასავლეთის ქვეყნებში მსგავსი მიმართულებით ამ საკითხების შესწავლის არ არსებობის გამო, მსჯელობა წარმოდგენილია მხოლოდ ერთი ხელმისაწვდომი ქართული სამეცნიერო წყაროს საფუძველზე.

საკლდეზლო ნიშნებია: ნორმა, ქმედება, შედეგი, მიზეზობრივი კავშირი ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის.<sup>201</sup> სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის შემადგენლობის ფაკულტატიურ ნიშნებს მიაკუთვნებენ დამატებით კრიტერიუმებს, რომლებიც ასახავენ ჩადენილი სამართალდარღვევის პირობებსა და გარემოებებს. ისინი, როგორც წესი, ყველა სამართალდარღვევის შემადგენლობაში არ გეხვდება. ამასთან, თუ რომელიმე მათგანი გათვალისწინებულია კონკრეტულ შემადგენლობაში, მაშინ ეს ნიშანი ამ სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის შემადგენლობის საკლდეზლო ნიშნად გვევლინება.<sup>202</sup>

სისხლის სამართლის დანაშაულის ცნების ელემენტებისა და წინა თავში მიმოხილული მიდგომებისგან განსხვავებით, საგადასახადო სამართალდარღვევათა თავისებურების გათვალისწინებით, ქმედების შემადგენლობის ობიექტურ მხარეში ცალკე უნდა იქნას გამოყოფილი, ასევე, სამართალდარღვევის ხელყოფის ობიექტი. მისი კვლევა მნიშვნელოვანია იმ სამართლებრივი სიკეთის შესწავლის მიზნით, რომელსაც ზიანი ადგება საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შედეგად.

#### 5.1.1.1. ხელყოფის ობიექტი

საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტი განიმარტება, როგორც კანონით დაცული საზოგადოებრივი სიკეთე, ის საფინანსო ინტერესები, რომელსაც ხელყოფს სამართალდარღვევა. კონკრეტული სამართალდარღვევების ანალიზით დასტურდება, რომ სხვადასხვა სამართალდარღვევას შესაძლოა გააჩნდეს მსგავსი ნიშნები, მაგრამ დაკვალიფიცირდეს განსხვავებულად სამართალდარღვევის ობიექტიდან გამომდინარე. თუმცა, სამართალდარღვევის სხვადასხვა შემადგენლობაში შეიძლება იყოს, ასევე, ერთი ობიექტი. ამ დროს აღნიშნული სამართალდარღვევების გამიჯვნის მიზნით არ არის საკმარისი მხოლოდ ხელყოფის ობიექტის ნიშნების დადგენა, საჭიროა სხვა ელემენტების შინაარსის განსაზღვრაც.<sup>203</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის სახით გათვალისწინებული ნებისმიერი მართლსაწინააღმდეგო ქმედება ხელყოფს განსაზღვრულ ობიექტს, აყენებს მას არსებით ზიანს ან უქმნის ზიანის მიყენების რეალურ საფრთხეს. როგორც წესი, საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტს სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესებთან დაკავშირებულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს უკავშირებენ. საგადასახადო სამართალდარღვევის

<sup>201</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი 2009წ. გვ. 313.

<sup>202</sup> იხ. იქვე, გვ. 314.

<sup>203</sup> იხ. И.И. Кучеров, Налоговые преступления, Москва, 1997 г. ст. 26.

ობიექტები ლიტერატურაში პირობითად დაყოფილია სამ სახედ: ზოგადი, გვარეობითი და უშუალო ობიექტები.<sup>204</sup>

ზოგადი ობიექტი წარმოადგენს ქვეყნის საგადასახადო სისტემას. ნებისმიერი საგადასახადო სამართალდარღვევა სწორედ მას აყენებს ზიანს. საგადასახადო ურთიერთობების განსაზღვრული ნაწილი თავისი შინაარსით არის ერთმანეთთან დაკავშირებული, აღნიშნული ურთიერთდაკავშირებული ურთიერთობები კი საგადასახადო სამართალდარღვევის გვარეობით სპეციალურ ობიექტს შეადგენს. გვარეობითი ობიექტი, თავის მხრივ, საგადასახადო სამართალდარღვევების სამეცნიერო და საკანონმდებლო საფუძვლად არის მიჩნეული.<sup>205</sup> როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნავენ, უნდა გამოიყოს საზოგადოებრივი ურთიერთობის ჯგუფები, განისაზღვროს თითოეული ამ ჯგუფის ნიშნები და სოციალური ფასეულობა. ასევე, უნდა დადგინდეს რომელი ქმედებისგან უნდა იქნეს დაცული თითოეული ჯგუფი. წინააღმდეგ შემთხვევაში საკანონმდებლო აქტი დაკარგავს სისტემატიზაციას, მისი გამოყენება გართულდება და შეიძლება, მთელი რიგი ურთიერთობები სამართლებრივი დაცვის გარეშეც დარჩეს.<sup>206</sup>

სამართალდარღვევის გვარეობითი ობიექტიდან გამოყოფენ სამართალდარღვევების უშუალო ობიექტს, იმ კონკრეტულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომელსაც პირდაპირ და უშუალოდ ხელყოფს სამართალდარღვევის ქმედება. უშუალო ობიექტის მეშვეობით შესაძლებელია გადაცდომის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათსა და ხარისხზე მსჯელობა. აღნიშნული ელემენტით განისაზღვრება მთელი შემადგენლობის კონსტრუქცია, რომელიც განსაზღვრავს სანქციის ზომას.<sup>207</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტის სწორად განსაზღვრას ლიტერატურაში დიდ მნიშვნელობას ანიჭებენ, ვინაიდან მისი მეშვეობით მსგავსი ნიშნების მქონე სამართალდარღვევებიც კი შესაძლოა განსხვავებულად დაკვალიფიცირდეს. თუმცა ზუსტი კვალიფიკაციისთვის მხოლოდ სამართალდარღვევის ობიექტით მსჯელობა საკმარისი არ არის და აუცილებელია სამართალდარღვევათა სხვა ნიშნების იდენტიფიცირებაც.<sup>208</sup>

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ სამართალდარღვევები, რომლებსაც არაპირდაპირი ზეგავლენა გააჩნია საგადასახადო ურთიერთობებზე და მოიცავს შედარებით ფართო შემადგენლობებს, ზოგადად ეხება საგადასახადო სისტემას და საგადასახადო სამართალდარღვევებს არ მიეკუთვნება. მაგალითად, შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილი წარმომადგენელი, რომელიც თავისი უფლებამოსილების გამოყენებით გადამხდელს უკანონოდ მისცემს საშუალებას ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით, მის მიერ ჩადენილი ქმედება არ განიხილება როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევა, არამედ უნდა მიეკუთვნოს სამოხელეო

<sup>204</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 309.

<sup>205</sup> იხ. იქვე გვ. 309.

<sup>206</sup> იხ. იქვე გვ. 310.

<sup>207</sup> იხ. იქვე გვ. 310.

<sup>208</sup> იხ. იქვე გვ. 311.



გადაცდომას/დანაშაულს. გადამხდელის მიერ გადასახადის გადაუხდელობა კი განხილულ უნდა იქნეს შესაბამის სისხლისსამართლებრივ ან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ საგადასახადო სამართალდარღვევად.<sup>209</sup>

### 5.1.1.2. ქმედება

ქმედების (ხშირად მოიხსენიება, როგორც ქმედობა – ავტორის შენიშვნა) არსებობა, რომელიც თავის თავში მოიცავს, როგორც აქტიურ მოქმედებას სამართალდარღვევის სუბიექტის მხრიდან, ასევე, უმოქმედობას, მიეკუთვნება სამართალდარღვევის ობიექტურ მხარეს. გარკვეული სახის სამართალდარღვევების შემთხვევაში შესაძლოა ის ატარებდეს შერეულ ხასიათსაც, როცა ერთდროულად საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენის მხრიდან ადგილი აქვს საგადასახადო ნორმების დარღვევას, როგორც ქმედებით, ასევე, უმოქმედობით.<sup>210</sup> ამრიგად, საგადასახადო სამართალდარღვევა შესაძლოა ჩადენილ იქნეს სხვადასხვაგვარი საშუალებებით, როგორც მოქმედებით, ისე უმოქმედობით. მოქმედება განიმარტება როგორც სუბიექტის აქტიური, გაცნობიერებული და ნებელობითი ქცევის ფორმა. უმოქმედობა კი განსაზღვრულია, როგორც სუბიექტის პასიური, გაცნობიერებული და ნებელობით ქცევის ფორმა და მდგომარეობს იმ მოქმედების შეუსრულებლობაში, რომელიც მას უნდა შეესრულებინა და შეეძლო შეესრულებინა.<sup>211</sup>

### 5.1.1.3. მიზეზობრივი კავშირი და შედეგი

მნიშვნელოვანია, ასევე, მართლსაწინააღმდეგო ქმედებასა და შედეგს შორის მიზეზობრივი კავშირის არსებობა. საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე მოიცავს, როგორც ქმედებას, ასევე, მართლსაწინააღმდეგო შედეგს, რომელიც დადგა ან შეიძლება დამდგარიყო ქმედების ჩადენის შედეგად და მიზეზობრივ კავშირს ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის.<sup>212</sup> ასეთი კავშირის არ არსებობა გამორიცხავს შესაბამისი პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებას. მაგალითად, გადასახადის შემცირებისთვის სანქციის გამოყენების პირობას გადასახადის შემცირება წარმოადგენს. იმისთვის, რომ აღნიშნული სანქცია გამოყენებულ იქნეს, უნდა დადგინდეს არა მხოლოდ ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების ფაქტი, არამედ ისიც, რომ იგი წარმოიშვა სწორედ საგადასახადო ბაზის შემცირების შედეგად.<sup>213</sup> თუმცა ცალკეულ

<sup>209</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 303.

<sup>210</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.7.

<sup>211</sup> იხ. იქვე, ст. 7.

<sup>212</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 312.

<sup>213</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.7.

<sup>213</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 305.

შემთხვევებში შედეგის დადგომა არ არის სამართალდარღვევის აუცილებელი ელემენტი და მხოლოდ ქმედების განხორციელება არის საკმარისი პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის. სამართლებრივ ლიტერატურაში შედეგის, როგორც კლასიფიკატორის, მიხედვით საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობის სხვადასხვა სახეს გამოყოფენ, კერძოდ, მატერიალურ და ფორმალურ შემადგენლობებს. მატერიალურ საგადასახადო სამართალდარღვევებად მიჩნეულია ის დარღვევები, რომელთა ჩადენამ გამოიწვია გარკვეული სამართლებრივი შედეგები, კერძოდ, უარყოფითი სამართლებრივი შედეგები ამ შემთხვევაში შედეგი არის შემადგენლობის სავალდებულო ელემენტი და მისი დადგომა აუცილებელი წინაპირობაა პასუხისმგებლობის დასაკისრებლად. რაც შეეხება მეორე სახის სამართალდარღვევებს, ფორმალური სახის სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის არ არის აუცილებელი უარყოფითი სამართლებრივი შედეგების დადგომა. მხოლოდ ქმედების ჩადენა არის საკმარისი პასუხისმგებლობის დასაკისრებლად და არ არის სავალდებულო შესაბამისი შედეგების დადგომა.<sup>214</sup>

#### 5.1.1.4. პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმა

საგადასახადო სამართალდარღვევების ობიექტურ მხარეს სამართლებრივ ლიტერატურაში, ასევე, მიაკუთვნებენ საგადასახადო სამართალდარღვევის დამდგენ სამართლებრივ ნორმას. მეცნიერთა აზრით, ნორმის დისპოზიცია საკმაოდ ნათელი და განჭვრეტადი, ჯეროვანი სიზუსტით ფორმულირებული უნდა იყოს; არ უნდა შეიცავდეს ორაზროვან და ბუნდოვან დებულებებს და პირს, საკმაოდ სიცხადით აძლევდეს იმის საშუალებას, რომ წარმართოს თავისი საქმიანობა და წინასწარ განსაზღვროს მისი სამართლებრივი შედეგი. სანქციის გამოყენების დროს მაქსიმალურად უნდა შეიზღუდოს ადმინისტრაციული ორგანოების თვითნებობა, ხოლო მეორე მხრივ, უნდა გამოირიცხოს პასუხისმგებლობისგან თავის არიდების შესაძლებლობები.<sup>215</sup> მართალია, ქართული სამართლებრივი სისტემის შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევები არ მიეკუთვნება სისხლის სამართლის სფეროს, თუმცა პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმის არსებობასთან დაკავშირებით მაინც საინტერესოა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ერთ-ერთი გადაწყვეტილება. მასში სასამართლო მიუთითებს, რომ ქმედების არსებითად აღწერის გარეშე შეუძლებელია ქმედების მართლწინააღმდეგობისა და ბრალის დადგენა, რომელთა გარეშე, თავის მხრივ, შეუძლებელია ქმედების დანაშაულად კვალიფიკაცია და პირისთვის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის დაკისრება.<sup>216</sup> საქართველოს

<sup>214</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.12.

<sup>215</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 311.

<sup>216</sup> იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება, გვ. 21

<[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show)> [11.10.2012].

საკონსტიტუციო სასამართლოს აღნიშნული განმარტება, თავისი მნიშვნელობის გამო, კანონმდებლის მიერ სავალდებულო წესით უნდა იქნეს გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევების დადგენის დროს.

პასუხისმგებლობის დამდგენ ნორმათა სიცხადისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით, საგადასახადო სამართალდარღვევებს შორის აღსანიშნავია და სათანადო კვლევას საჭიროებს შემდეგი საკითხი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ცალკეული სახის სამართალდარღვევებს.<sup>217</sup> მათ უმრავლესობაში კანონმდებლის მიერ განსაზღვრულია კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენით ხელყოფილი ობიექტი, მათი ჩადენის ფორმა (მოქმედებით თუ უმოქმედობით), ხერხი და ცალკეულ შემთხვევაში განსაზღვრულია, ასევე, შედეგის დადგომა. თუმცა, კანონმდებლობა ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ისეთი სამართალდარღვევისთვისაც, რომლის დროსაც უშუალო ობიექტი, ასევე, ობიექტური მხარის ნიშნები განსაზღვრული არ არის. კერძოდ, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლი ადგენს: „პირის მიერ ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა – იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.“ სსიპ – შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური მონაცემების თანახმად, 2011 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 20 სექტემბრამდე საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლის საფუძველზე გადამხდელთა დაჯარიმება განხორციელდა 25,789-ჯერ, რაც ამ პერიოდში ჯარიმის სახით გამოყენებული სანქციის შემთხვევების დაახლოებით 33 პროცენტს შეადგენს.<sup>218</sup> აღნიშნული ციფრი მიუთითებს მხოლოდ იმაზე, თუ რამდენჯერ დაჯარიმდნენ გადამხდელები ამ ნორმის საფუძველზე, თუმცა არ მიუთითებს იმაზე, თუ კონკრეტულად რომელი სახის ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის იქნა ეს ნორმა გამოყენებული. შემოსავლების სამსახურს არ გააჩნია სტატისტიკური ინფორმაცია ამის შესახებ, თუმცა ამ საკითხის შესწავლა და დადგენა შესაძლებელია გადამხდელთა დაჯარიმების დროს შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმებისა და შემოწმების აქტების შესწავლით, რომელთა წარმოუდგენლად დიდი რაოდენობის გამო ამ ნაშრომის ფარგლებში ეს ვერ მოხერხდება. თუმცა, პრაქტიკაში ცნობილი შემთხვევების გათვალისწინებით, მაგალითისთვის შეიძლება დასახელებულ იქნეს, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადოსთვის ფიზიკურ პირებზე დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის შესახებ თვიური ინფორმაციის წარუდგენლობა,<sup>219</sup> რის გამოც

<sup>217</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 273-292 მუხლები, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>218</sup> აღნიშნული ინფორმაცია გამოთხოვილი იქნა სსიპ - შემოსავლების სამსახურიდან, რომელშიც მითითებულია, რომ 2011 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 20 სექტემბრამდე, ჯარიმა, სანქციის სახით გამოყენებული იქნა 76 792-ჯერ, აქედან საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლისათვის ჯარიმა გამოყენებული იქნა 25 789-ჯერ.

<sup>219</sup> იხ. გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 28 დეკემბრის №996 ბრძანება, 39-ე მუხლი, 13.12.2012 წლის მდგომარეობით.

საგადასახადო კოდექსი კონკრეტული მუხლით არ ადგენს პასუხისმგებლობას და რომლისთვისაც შეიძლება გადამხდელს ჯარიმა დაეკისროს 291-ე მუხლის საფუძველზე. აღნიშნული ნორმა არაერთხელ გამხდარა საგადასახადო ექსპერტთა მკაცრი კრიტიკის ობიექტი. ის მსგავსი ფორმულირებით პირველად შემოღებულ იქნა 2004 წლის საგადასახადო კოდექსით და მისი არსებობა ექსპერტების მიერ თავიდანვე უარყოფითად იქნა შეფასებული. ისინი თვლიდნენ, რომ საკითხის ამგვარად მოწესრიგება და ნორმის ასეთი ფორმულირება დაუშვებელი იყო, ვინაიდან მიიჩნეოდნენ, რომ კანონის გარეშე პასუხისმგებლობა არ არსებობს. ამ ფორმულირებით ნორმის არსებობა, ექსპერტთა აზრით, გამოიწვევდა იმას, რომ ნებისმიერი მცირედი სახის გადაცდომის შემთხვევაშიც კი პირი გახდებოდა სამართალდარღვევი ანუ კანონით დაცული ინტერესის ან სამართლებრივი სიკეთის დამრღვევი და მის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა ჯარიმა 100 ლარის ოდენობით.<sup>220</sup>

აღნიშნული ნორმის არსებობით კანონმდებლობა არღვევს ზემოთ განხილულ არაერთ სამართლებრივ პრინციპს და ეჭვქვეშ აყენებს სამართალდარღვევის რიგი ელემენტების არსებობის აუცილებლობას. კერძოდ, არ არის განსაზღვრული, თუ კონკრეტულად რა სახის ნორმა ან ვალდებულება ირღვევა გადამხდელის მიერ, როგორ ხდება სამართალდარღვევის ჩადენა მოქმედებით თუ უმოქმედობით და ნორმა მხოლოდ ზოგადად მიუთითებს ვალდებულებების შეუსრულებლობისთვის პასუხისმგებლობაზე. საგადასახადო კოდექსის სისტემური ანალიზი ცხადყოფს, რომ სამართალდარღვევები განსაზღვრულია კოდექსის კონკრეტულ თავში, რომელშიც კანონმდებელი აკეთებს ჩამონათვალს კონკრეტული სამართალდარღვევების თაობაზე და ადგენს მათთვის პასუხისმგებლობის შესაბამის ზომებს<sup>221</sup> მაშინ, როცა საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული ნორმა იძლევა საშუალებას, საგადასახადო ორგანო გასცდეს ამ ნორმების ჩამონათვალს და თუ რაიმე ნორმით დადგენილია საგადასახადო ვალდებულება, გადამხდელის მიერ მისი შეუსრულებლობისთვის პირს ამ მუხლის საფუძველზე დააკისროს პასუხისმგებლობა. აღნიშნული ნორმა კონკრეტული ობიექტის, მოქმედების ან უმოქმედობის და შემადგენლობის სხვა ელემენტების განსაზღვრის გარეშე აკისრებს პირს პასუხისმგებლობას, რაც ეწინააღმდეგება პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმების ცხადად დადგენის, წინასწარი განჭვრეტადობისა და აღქმადობის პრინციპს. ბუნდოვანი ნორმის არსებობა საშუალებას აძლევს საგადასახადო ორგანოებს, ასეთი ნორმის საფუძველზე ფართო დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში პროპორციულობის პრინციპის დაუცველად პირს დააკისროს შესაბამისი პასუხისმგებლობა. გარდა ამისა, მეცნიერები აღნიშნავენ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის ყოველი ნორმის დარღვევა არ

<sup>220</sup> იხ. ვ. ხმალაძე, გ. გვენეტაძე, დ. ნარმანია „მოსაზრებანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პროექტის შესახებ.“ საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრი, ბიულეტენი №87, 2004 წლის ნოემბერი, გვ. 11, 12, 36.

<sup>221</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 273-292 მუხლები, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, ვინაიდან ზოგიერთი მათგანი არ ითვალისწინებს საგადასახადო სანქციის გამოყენებას.<sup>222</sup> აღნიშნულ შემთხვევაში კი კანონმდებლობა ამ მსჯელობას არ ითვალისწინებს.

### 5.1.2. ქმედების შემადგენლობის სუბიექტური მხარე

საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევაში ქმედების სუბიექტურ მხარეში მოიაზრება საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის მოტივი და მიზანი. აღნიშნული ნიშნები საერთოდ არ არის გათვალისწინებული ცალკეული სახის საგადასახადო სამართალდარღვევების შესახებ დაწესებული ნორმებით. აღნიშნული საკითხები არ არის შესწავლილი არც თეორიული თვალსაზრისით და მხოლოდ მითითებულია, რომ ეს ნიშნები საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური შემადგენლობის ფაქტობრივ ნიშნებს მიეკუთვნება.<sup>223</sup>

მოტივისა და მიზნის საკითხები უკავშირდება დაბეგვრის სფეროში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის გამომწვევ მიზეზებსა და ამ დარღვევების ჩადენის მიზნებს. ამიტომ ეს საკითხები დეტალურადაა შესწავლილი და განხილული სადისერტაციო ნაშრომის მე-4 თავში, რომელიც ეხება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისა და შეუსრულებლობის გამომწვევ მიზეზებს.

### 5.2. ქმედების მართლწინააღმდეგობა, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ელემენტი

ცალკეული მეცნიერები საგადასახადო სამართალდარღვევების მართლწინააღმდეგობას განიხილავენ საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტურ მხარეში.<sup>224</sup>

თუმცა, საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნების საკანონმდებლო განმარტებიდან გამომდინარე, მართლწინააღმდეგობა, როგორც ცნების სამი ელემენტიდან ერთ-ერთი ელემენტი, ისე იქნება შესწავლილი.

მეცნიერთა მოსაზრებით, მართლწინააღმდეგობა გამოიხატება მოქმედების ან უმოქმედობის გზით სამართლის ნორმების დარღვევაში, რაც ზიანს აყენებს სამართლის ნორმებით დაცულ სამართლებრივ სიკეთეს. თუ მოქმედებით ან უმოქმედობით არ ხდება კანონმდებლობის დარღვევა, ის არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას და, შესაბამისად, არც მართლწინააღმდეგობა არ გვაქვს სახეზე. მართლწინააღმდეგობა საგადასახადო სამართალდარღვევის საზოგადოებრივი თვისების მატერიალური დახასიათების იურიდიული გამოხატულებაა. საგადასახადო სამართალდარღვევად არ ჩაითვლება

<sup>222</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 305.

<sup>223</sup> იხ. იქვე, გვ. 326.

<sup>224</sup> იხ. იქვე, გვ. 307.

ქმედება, თუ იგი არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო კანონმდებლობით.<sup>225</sup>

ცალკეულ შემთხვევებში მართლწინააღმდეგობა ლიტერატურაში განმარტებულია, როგორც ქმედება, რომელიც ეწინააღმდეგება ზოგადად საგადასახადო და მოსაკრებლების შესახებ კანონმდებლობას. აღნიშნული მოსაზრება გამომდინარეობს იქიდან, რომ მართლწინააღმდეგობაში რუსული კანონმდებლობით მოიაზრება არა მხოლოდ ერთი საკანონმდებლო აქტის მოთხოვნების დარღვევა, არამედ ზოგადად ამ სფეროში არსებული, როგორც ფედერალურ დონეზე მოქმედი, ასევე, რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ორგანოების მიერ მიღებული აქტების მოთხოვნათა დარღვევა.<sup>226</sup>

რაც შეეხება საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის დროს, ადგილს და გარემოებებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით აღნიშნული ნიშნები პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ნიშანი, თუმცა ლიტერატურაში მითითებული მოსაზრების თანახმად, ეს ნიშნები მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული პასუხისმგებლობის ინდივიდუალიზაციისას ბრალის დამამძიმებელი ან შემამსუბუქებელი გარემოებების სახით.

### 5.3. ბრალი – როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების შემადგენელი ნიშანი

როგორც სადისერტაციო ნაშრომში აღინიშნა, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, ბრალი, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობა, არ არის დადგენილი. თუმცა, ბრალის კატეგორია აუცილებლად მოითხოვს სათანადო შესწავლას და სადისერტაციო თემის მიზნებისთვის კვლევას, რათა დადგენილი და განსაზღვრული იქნეს აღნიშნული ელემენტის არსი და შეფასდეს რამდენად აუცილებელია საქართველოს კანონმდებლობით მისი, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის წინაპირობის განსაზღვრა.

#### 5.3.1. ბრალის შინაარსი

სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში, მიუხედავად იმისა, საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს მიეკუთვნება თუ სისხლის სამართლის დანაშაულს, ბრალი და არა მარტო ის, არამედ ქმედების სუბიექტური მხარის ქვე-ელემენტები, ასახავს ქმედების სუბიექტის შინაგან სამყაროს, იმ ფსიქიკურ პროცესებს, რომლებიც მიმდინარეობს სამართალდამრღვევის ცნობიერებაში. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარე, რომელშიც ზოგიერთი მეცნიერი ბრალსაც მოიაზრებს, განისაზღვრება როგორც ნიშნების ერთობლიობა, რომლებიც ახასიათებენ პირის ფსიქიკურ დამოკიდებულებას მის მიერ

<sup>225</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 307.

<sup>226</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.6.



ჩადენილ საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ.<sup>227</sup> ტრადიციულად, თეორიაში დამკვიდრებული მოსაზრების თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევა შესაძლოა ჩადენილ იქნეს განზრახ ან გაუფრთხილებლობით, რაც, თავის მხრივ, ბრალის ფორმებს წარმოადგენს.<sup>228</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში მითითებულია, რომ ბრალი ხასიათდება ორი ასპექტით: ინტელექტუალური და ნებელობითი. განზრახი ბრალის შემთხვევაში ინტელექტუალური ასპექტი გულისხმობს, რომ ქმედების ჩამდენ პირს გაცნობიერებული ჰქონდა თავისი ქმედების მართლსაწინააღმდეგო ხასიათი. ნებელობითი ასპექტი ამ შემთხვევაში ნიშნავს იმას, რომ პირს სურდა მართლსაწინააღმდეგო შედეგის დადგომა ან შეგნებულად უშვებდა მის დადგომას.<sup>229</sup> გაუფრთხილებლობის შემთხვევაში გამოყოფენ ტრადიციულად მის ორ ფორმას: თვითიმედოვნება და დაუდევრობა.<sup>230</sup>

საქართველოს კანონმდებლობისგან განსხვავებით, რუსული კანონმდებლობა ითვალისწინებს ბრალს, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევების დადგენისთვის აუცილებელ ნიშანს. რუსულ ლიტერატურაში განმარტებულია, რომ ბრალის, როგორც ნიშნის, განსაზღვრა ემყარება საერთო სამართლებრივ პრინციპს, რომლის თანახმად ნებისმიერი იურიდიული პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობაა პირის ბრალეულობა.<sup>231</sup> რუსული კანონმდებლობა ბრალს განმარტავს ტრადიციულად, როგორც პირის ფსიქოლოგიურ დამოკიდებულებას ჩადენილი ქმედების მიმართ. როგორც აღინიშნა, განსხვავებენ ბრალის ორ სახეს: განზრახ და გაუფრთხილებლობის ფორმით სამართალდარღვევის ჩადენას. ხოლო ბრალის ამა თუ იმ ფორმის არარსებობა, რუსული კანონმდებლობის თანახმად, გამორიცხავს პირის მიმართ საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებას.<sup>232</sup> თუმცა, იურიდიულ პირებთან მიმართებით ბრალი რუსულ სამეცნიერო ლიტერატურაში განსხვავებულადაა განმარტებული, რომლის თანახმადაც, თუ იურიდიულ პირს გააჩნდა საშუალება დაეცვა კანონმდებლობის მოთხოვნები კონკრეტულ საკითხთან დაკავშირებით და მისი მხრიდან არ იქნა გატარებული სათანადო ღონისძიებები ამ მოთხოვნათა შესასრულებლად, ამ შემთხვევაში მას ამ დარღვევის მიმართ მიუძღვის ბრალი.<sup>233</sup>

ზემოაღნიშნული განმარტებების გათვალისწინებით, ბრალი საგადასახადო სამართალდარღვევების მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს. თეორიაში აღინიშნება, რომ იურიდიული პასუხისმგებლობის ერთ-ერთ მთავარ

<sup>227</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 316.

<sup>228</sup> იხ. იქვე, გვ. 304.

<sup>229</sup> იხ. იქვე, გვ. 323.

<sup>230</sup> იხ. გ. ნაჭყებია, სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, საგამომცემლო სახლი ინოვაცია, თბილისი, 2011წ. გვ. 393.

<sup>231</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.7.

<sup>232</sup> იხ. იქვე, ст.7.

<sup>233</sup> იხ. Ю. А. Дмитриев, А.А. Евтеева, С.М. Петров, Административное право, Российское юридическое образование, ред. Ю. А. Дмитриева, Издательство Эксмо, Москва 2005 г. ст. 292.

დებულებას ზოგადად მიეკუთვნება ბრალეული ქმედებისთვის პასუხისმგებლობის პრინციპი. აღნიშნული პრინციპის გათვალისწინებით ქართველ მეცნიერებს მიაჩნიათ, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევაში პირს პასუხისმგებლობა შესაძლოა დაეკისროს მხოლოდ ბრალეულად ქმედების ჩადენისას და აღნიშნული საკითხი საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას ეჭვქვეშ არ უნდა დგებოდეს. მეცნიერთა შეფასებით, ბრალეულობის საკითხის განხილვის გარეშე საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე სამართლიანი გადაწყვეტილების მიღება შეუძლებელია,<sup>234</sup> მაგრამ ვინაიდან საქართველოს კანონმდებლობა ბრალს, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობას, არ ითვალისწინებს, შესაბამისად, სამართალდარღვევის საქმის გამოკვლევისას უფლებამოსილი ორგანოები აღგენენ მხოლოდ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს და არა სამართალდამრღვევის ბრალეულობას.<sup>235</sup>

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ბრალეულობის საკითხს, მასთან დაკავშირებული მთელი რიგი საკითხების შესწავლა ძალიან აქტუალურია. კვლევის მიზანია, ამ შემთხვევაში განისაზღვროს თავად ბრალის მნიშვნელობა და მისი დადგენის აუცილებლობასთან დაკავშირებით განხილულ იქნეს სხვადასხვა მიდგომა.

მეცნიერთა მოსაზრებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პირის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრების დროს ბრალის საკითხის გაუთვალისწინებლობა პრაქტიკულად თანაბარ მდგომარეობაში აყენებს დაბნეულ გადამხდელებს და კრიმინალურ ელემენტებს.<sup>236</sup>

ვინაიდან, კვლევაში განვითარებული მსჯელობით დასტურდება, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ნაწილია, მნიშვნელოვანია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ბრალის საკითხის შესწავლაც. ამ მიმართულებით შესაძლოა გამოიყოს შემდეგი საკითხები: ბრალის ფორმები; ბრალის ფორმების ზეგავლენა პასუხისმგებლობის სახესა და ზომაზე; ბრალის გამომრიცხავი გარემოებები; ასევე, ბრალის დადგენის წესი. აღნიშნული საკითხები გათვალისწინებულია საქართველოს ადმინისტრაციული კანონმდებლობით.<sup>237</sup> ამასთან, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი ბრალის საკითხის მისადაგება და მიმართება საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხებისადმი თეორიაში შესწავლილი არ არის. ხოლო პრაქტიკაში ეს საკითხი არ წამოჭრილა, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა საერთოდ არ ცნობს ბრალს, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების აუცილებელ წინაპირობას.

<sup>234</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 317.

<sup>235</sup> იხ. იქვე, გვ. 317.

<sup>236</sup> იხ. იქვე, გვ. 317.

<sup>237</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-10, 33-ე, 34-ე, 236-ე და 264-ე მუხლები, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

ბრალთან დაკავშირებით არაერთგვაროვანია სხვა ქვეყნების გამოცდილებაც. მაგალითად, რუმინეთში საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა დგება ბიუჯეტში გადაუხდელი თანხების რაოდენობის შესაბამისად, ანუ მხოლოდ ჩადენილი სამართალდარღვევის სიმძიმის მიხედვით მიჯნავენ ადმინისტრაციულ და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას. ბრალისა და სხვა ნიშნების არსებობა კი აუცილებელია, როგორც სისხლისსამართლებრივი, ასევე, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დასაკისრებლად.<sup>238</sup>

საინტერესოა, ასევე, შვედეთის მაგალითიც. 1972 წელს შვედეთში გატარებულ იქნა საგადასახადო რეფორმა, რომლის შედეგად დადგინდა, რომ ცალკეული სახის დარღვევებს, რომლებიც ძირითადად გადამხდელების მხრიდან შეცდომით იყო გამოწვეული, არ უნდა მოჰყოლოდა სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, არამედ ამ შემთხვევაში გადამხდელებს დაეკისრებოდათ საგადასახადო ჯარიმები, რომლებსაც მიაკუთვნებდნენ ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობის სახეს. ასეთ სიტუაციაში ამგვარი პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობად კანონმდებლობა სავალდებულოდ არ მიიჩნევდა ბრალის, როგორც სავალდებულო ნიშნის დადგენას და აღნიშნული განისაზღვრებოდა მხოლოდ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების შემთხვევაში.<sup>239</sup>

როგორც უკვე აღინიშნა, საქართველოს საგადასახადო სამართალდარღვევის საკანონმდებლო დეფინიცია აწესებს საგადასახადო პასუხისმგებლობის ობიექტური შერაცხვის პრინციპს, ე.ი. გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობის ხარისხი პასუხისმგებლობის საკითხის გადაწყვეტისას მხედველობაში არ მიიღება.

სამეცნიერო ლიტერატურაში მითითებულია, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობა გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობის გათვალისწინების გარეშე.<sup>240</sup> თუმცა, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისას გადამხდელის მხრიდან, როგორც წესი, ადგილი აქვს ბრალეული ქმედების ჩადენას და მათთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება სრულიად მისაღებია. ამავე დროს, იმის გამო, რომ ბრალს, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობას, საქართველოს კანონმდებლობა არ აღგენს, შესაძლებელია, არაბრალეულად მოქმედ გადამხდელებსაც დაეკისროს პასუხისმგებლობა.

აღნიშნულზე მითითებულია, ასევე, სასამართლო გადაწყვეტილებებში. კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატა თავის ერთ-ერთ განჩინებაში, სისხლის სამართლის საქმეზე მიღებული განჩინების პრეიუდიციულობის საკითხის განხილვის გარდა, ეხება სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის

<sup>238</sup> იხ. Mihut Elena-Ana, Certain Considerations Regarding the Methodology of the Investigation of the Tax Evasion Criminal Offences, Annals of the University of Oradea, Economic Studies Section, 2008, <[http://www.cncsis.ro/evaluare\\_rev\\_ed.php](http://www.cncsis.ro/evaluare_rev_ed.php)> [20.03.2009].

<sup>239</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].

<sup>240</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 307.

შემადგენლობის (გადასახადისთვის თავის არიდების) ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს - განზრახვის არსებობას. სასამართლო მიუთითებს, რომ ბრალეულობის გამო გადასახადისთვის თავის არიდება ყოველთვის არ იძლევა აღნიშნული დანაშაულის შემადგენლობას – ეს მხოლოდ იმ შემთხვევაშია, როცა გადასახადისთვის თავის არიდება განზრახ განხორციელდა, მაშინ, როდესაც საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება სასამართლოს მითითებით შესაძლებელია, როგორც განზრახ, ისე გაუფრთხილებლობით გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევებში, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საერთოდ არ ადგენს ბრალის არსებობის საჭიროებას.<sup>241</sup>

მართალია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, როგორც 2011 წლამდე მოქმედი, ასევე, დღეს მოქმედი კანონმდებლობა, საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ბრალის არსებობას საერთოდ არ ითვალისწინებს, მაგრამ ადგენს ე.წ. კეთილსინდისიერი გადამხდელის ცნებას და მისი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების შესაძლებლობასაც ითვალისწინებს. ამდენად, ბრალის საკითხი ქართველ მეცნიერთა შორის განსაკუთრებულ ინტერესს უნდა იწვევდეს.

საინტერესოა, ასევე, თეორიაში არსებული განსხვავებული მიდგომები ბრალის, როგორც აუცილებელი ნიშნის არსებობასთან დაკავშირებით. ანგლო-ამერიკული და კერძოდ, ამერიკული მიდგომების თანახმად, გადასახადების დამალვისა და გადაუხდელობისთვის პასუხისმგებლობის დასაკისრებლად აუცილებელია გადამხდელის ბრალეულობა და მის მიერ სამართალდარღვევის თვითნებობით (willfulness) ჩადენა. როგორც სამეცნიერო სტატიებშია აღნიშნული, ბრალის ამ ფორმის დადგენისთვის არაერთგვაროვანია ამერიკული სასამართლოების განმარტებები.<sup>242</sup>

ერთ-ერთ საქმეში, აშშ პენსილის წინააღმდეგ, გადამხდელი ცდილობდა, მის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენა აეხსნა ე.წ. კეთილსინდისიერი გადამხდელის პრინციპით. ის მიუთითებდა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის გაცნობის მიუხედავად, მან არ იცოდა, რომ უნდა გადაეხადა გადასახადი. ამდენად, ის იყო კეთილსინდისიერი გადამხდელი, რაც გამორიცხავდა მისი მხრიდან ბრალეულად სამართალდარღვევის ჩადენას. სასამართლოში საქმის განხილვისას მსჯელობის საგანს წარმოადგენდა ის, თუ როგორ უნდა დაედგინათ ბრალეულად მოქმედებდა თუ არა გადამხდელი, თუ ის კეთილსინდისიერ გადამხდელს წარმოადგენდა. პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ამერიკული კანონმდებლობით დადგენილია შემდეგი სამი წინაპირობის არსებობის სავალდებულობა: 1. გადასახადების შემცირება; 2. დადასტურებული მტკიცებულებები, რითაც დასტურდება გადასახადების გადაუხდელობა ან აღნიშნულის მცდელობა; 3. ბრალეულობა (თვითნებობით). ამ შემთხვევაში ბრალის არსებობისთვის აუცილებელია გადამხდელმა თავისი ნებით, შეგნებულად დაარღვიოს

<sup>241</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის №ბს-335-317(კ-07) დიდი პალატის გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].

<sup>242</sup> იხ. Donald E. Field, An analysis and criticism of United States v. Pennsylvania . Tax Lawyer, Fall 2005, Vol. 59, Issue 1, pp. 283-295.

მისთვის ცნობილი და კანონით მასზე დაკისრებული ვალდებულებები. კეთილსინდისიერი გადამხდელის პრინციპი კი გამორიცხავს ბრალეულად გადამხდელის მიერ ქმედების ჩადენას. აშშ-ის მეექვსე სააპელაციო სასამართლომ ამ საქმეზე განმარტა, რომ გადამხდელის პატიოსანი, მაგრამ უსაფუძვლო რწმენა არ გამორიცხავს მის ბრალეულობას.<sup>243</sup> განსხვავებულია აღნიშნულ საკითხზე აშშ-ის უზენაესი სასამართლოს განმარტება. იგივე საკითხზე ეს უკანასკნელი მიუთითებს, რომ კანონმდებლობის მოთხოვნის კეთილსინდისიერად გაურკვეველობა, ან კეთილსინდისიერი რწმენა, რომ კანონის მოთხოვნა არ ირღვევა, გამორიცხავს პირის ბრალეულობას, მიუხედავად იმისა, აღნიშნული რწმენა თუ გაურკვეველობა ობიექტურად არის თუ არა დასაბუთებული.<sup>244</sup> კეთილსინდისიერი გადამხდელის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებას საქართველოს კანონმდებლობაც<sup>245</sup> ითვალისწინებს, თუმცა არა როგორც ბრალის გამომრიცხავ გარემოებას. შესაბამისად, აღნიშნული საკითხი სადისერტაციო ნაშრომის სხვა თავში განიხილება, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლებთან ერთად. საინტერესოა, ასევე, ისიც, რომ კანონის არცოდნა, მისი გაუთვალისწინებლობა ან შეცდომა არ არის ბრალის გამომრიცხავი, მსგავსად სისხლის ან ადმინისტრაციული სამართლის სფეროში მოქმედი პრინციპისა – კანონის არცოდნა არ ათავისუფლებს პასუხისმგებლობისგან. თუმცა პრეცედენტულ სამართალში საგადასახადო დავებთან დაკავშირებული გამონაკლისი არსებობს, რაც საგადასახადო კანონმდებლობის მრავალფეროვნებითა და სირთულით აიხსნება. კერძოდ, აშშ-ის უზენაესმა სასამართლომ პრეცედენტულ გადაწყვეტილებებში, აშშ მერდოკის წინააღმდეგ, ასევე, აშშ ბიშოპის წინააღმდეგ და სხვა საქმეებში განმარტა, რომ ბრალეული და კერძოდ, თვითნებობით ჩადენილია ქმედება, როცა გადამხდელი მოქმედებს ბოროტი განზრახვით და აქვს უარყოფითი შედეგების დადგომის მოლოდინი.<sup>246</sup> მეცხრე სააპელაციო სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში, აშშ პოუველის წინააღმდეგ საქმეში, მიუთითა, რომ თუ პირს კეთილსინდისიერად სწამს, რომ მან მაქსიმალურად შეასრულა კანონმდებლობის მოთხოვნა, ამ შემთხვევაში ეს პირი არ შეიძლება ჩაითვალოს ბრალეულად, მაგრამ თუ პირი უსაფუძვლოდ იმედოვნებს, რომ მისი ქმედება კანონიერია, ამ შემთხვევაში შეფასების საგანი უნდა იყოს მისი კეთილსინდისიერება.<sup>247</sup>

<sup>243</sup> იხ. Donald E. Field, An analysis and criticism of United States v. Pennsylvania, Tax Lawyer, Fall 2005, Vol. 59, Issue 1, pp 283-295.

<sup>244</sup> იხ. იქვე, pp 283-295.

<sup>245</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>246</sup> იხ. Donald E. Field, An analysis and criticism of United States v. Pennsylvania, Tax Lawyer, Fall 2005, Vol. 59, Issue 1, pp. 283-295.

<sup>247</sup> ამ შემთხვევაში შეფასებას ახდენენ ნაფიცი მსაჯულები, რომლებიც განსაზღვრავენ პირის მიერ დანაშაულის ჩადენას ანგლო-ამერიკულ სისტემაში. იხ. Donald E. Field, An analysis and criticism of United States v. Pennsylvania, Tax Lawyer, Fall 2005, Vol. 59, Issue 1, pp 283-295.

მეცნიერები სადავოდ ხდიან ბრალის ხარისხის დადგენის აუცილებლობის საკითხს საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის დროს. ზოგიერთი მეცნიერი მიიჩნევს, რომ ბრალის არსებობა, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების ერთ-ერთი აუცილებელი წინაპირობა, საკმაოდ გაართულებს საქმეზე სწორი გადაწყვეტილების მიღებას, მით უმეტეს, თუ გავითვალისწინებთ ამ დავებში მტკიცების ტვირთის საკითხს. მეცნიერთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ თუ საგადასახადო ორგანოებს დაეკისრებათ მტკიცების ტვირთი, ასეთი დავების განხილვისას მათ გაუჭირდებათ დაადგინონ გადამხდელი მიზანმიმართულად იქცეოდა, რათა შეემცირებინა ბიუჯეტში შესატანი თანხები თუ უბრალოდ ასე ეგონა. ამავე დროს, თავად გადამხდელსაც გაუჭირდებათ იმის დამტკიცება, თუ რა განზრახვით მოქმედებდნენ ისინი.<sup>248</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და გადასახდელი გადასახადების შემცირების საკითხთან დაკავშირებით ბრალეულობის საკითხის დადგენისთვის საინტერესოა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება, ჰენრიხის საფრანგეთის წინააღმდეგ,<sup>249</sup> საქმეში. ამ საქმის განხილვის დროისთვის საფრანგეთის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, იმ შემთხვევაში თუ გადამხდელის მიერ დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების ფასს საგადასახადო საბაზრო ფასზე ნაკლებ ფასად მიიჩნევდა, მას გააჩნდა ე.წ. სავალდებულო გამოსყიდვის უფლება, რითაც გადამხდელს უხდოდა მის მიერ გარიგებაში დაფიქსირებულ ფასს, ამ ფასის 10%-ს და ხელშეკრულების გაფორმებისთვის გადახდილ თანხას. ერთ-ერთი ასეთი გადაწყვეტილება განმცხადებელმა გაასაჩივრა ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში, სადაც განმცხადებელი შეეცადა სასამართლოს წინაშე დაემტკიცებინა, რომ საფრანგეთის საგადასახადო სამსახურების ეს გადაწყვეტილება და საფრანგეთის კანონმდებლობა არღვევდა ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციით გარანტირებულ საკუთრების უფლებას და სამართლიანი სასამართლოს უფლებას. განმცხადებელი თვლიდა, რომ ამ შემთხვევაში ე.წ. გამოსყიდვის უფლების განხორციელებით მას ედებოდა სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადების შემცირებისთვის, ხოლო სახელმწიფო არ უზრუნველყოფდა მას სამართლიანი სასამართლოს უფლებით, რომელიც ითვალისწინებდა ბრალდების მხარის მიერ ბრალის დადასტურებას და უდანაშაულობის პრეზუმფციის დაცვას.<sup>250</sup> ამ საქმეში საინტერესოა, ის, რომ პირველ რიგში, სასამართლომ ჩათვალია, რომ სახეზე იყო ფრანგი გადამხდელის საკუთრების უფლებაში ჩარევა, ვინაიდან ამ რეგულაციის დაწესებით კანონმდებლობამ გადამხდელს დააკისრა უფლების შეზღუდვის გადაჭარბებული ინდივიდუალური ტვირთი, რაც არ იყო თანაზომიერი და

<sup>248</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>249</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Hentrich v. France 1994, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57903>> [27.09.2012].

<sup>250</sup> იხ. იქვე, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57903>> [27.09.2012].



პროპორციული საჯარო ინტერესთან მიმართებაში. მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების უფლების შეზღუდვა დადგენილია კონვენციით და ემსახურება ისეთ საჯარო ინტერესს, როგორცაა ქვეყნის ფისკალური უსაფრთხოება, ამ შემთხვევაში ფრანგული კანონმდებლობით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოს საკმაოდ ფართო უფლებამოსილება, დისკრეციის ფარგლებში მიეღო ამ უფლებით სარგებლობის გადაწყვეტილება იმ დროს, როცა არ იყო გარანტირებული გადამხდელის მთელი რიგი პროცესუალური გარანტიები, სასამართლომ საკუთრების უფლების დარღვევად ჩათვალა. აქვე საინტერესოა ისიც, რომ სასამართლომ ე.წ. გამოსყიდვის უფლება არ ჩათვალა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის რომელიმე სახედ, რაზეც განმცხადებელი თავის განცხადებაში მიუთითებდა. სასამართლომ, ასევე, დაადგინა სამართლიანი სასამართლოს დარღვევა ამ საქმეზე (მე-6 მუხლის პირველი ნაწილი), ვინაიდან საფრანგეთის კანონმდებლობა არ აძლევდა განმცხადებელს საშუალებას სამართალწარმოების მნიშვნელოვანი პრინციპის – მხარეთა შეჯიბრებითობის დაცვით წარედგინა მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებდნენ მის მიერ გარიგებაში დაფიქსირებული ფასის საბაზრო ფასთან შესაბამისობას. ამასთან, სასამართლომ კიდევ ერთხელ აღნიშნა, რომ ამ სახით ქონების ჩამორთმევა არ წარმოადგენდა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის ზომას და უფრო მეტიც, ის არ იყო გადამხდელის მიმართ სისხლის სამართლებრივი გზით ბრალდების წარდგენის პროცედურა, რაც სასამართლოს არ აძლევდა საშუალებას საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილება შეემოწმებინა კონვენციის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილთან მიმართებით. საინტერესოა ის, რომ ეს გადაწყვეტილება ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში მიღებულ იქნა ხუთი ხმით ოთხის წინააღმდეგ. მოსამართლეთა ნაწილი, რომლებიც არ დაეთანხმნენ მიღებულ გადაწყვეტილებას, მიუთითებდნენ, რომ ამ რეგულაციის არსებობა, უპირველეს ყოვლისა, ემსახურებოდა ქვეყანაში გადასახადების შემცირებისა და გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების პრევენციას. შესაბამისად, ამ საკითხების მიმართ არსებული განსაკუთრებით მაღალი საზოგადოებრივი ინტერესი გადაწონიდა კონკრეტული ინდივიდის საკუთრების უფლებას და მის უფლებაში ჩარევა იქნებოდა პროპორციული და დასაბუთებულიც. გარდა ამ მოსაზრებისა, დარჩენილმა ორმა მოსამართლემაც გამოთქვა განსხვავებული აზრი იმ ნაწილში, რომ ე.წ. გამოსყიდვის უფლება იყო წინასწარგანჭვრეტადი და რომ საგადასახადო სფეროში ძალზე მნიშვნელოვანია ის, თუ რამდენად გასაგებია და განჭვრეტადია ნორმა, რომლითაც შესაძლოა გადამხდელმა იხელმძღვანელოს. სასამართლომ არ დაადგინა რა ამ საქმეზე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის არსებობა, გადაწყვიტა, რომ არ ჰქონდა ადგილი უდანაშაულობის პრეზუმფციის დარღვევას.<sup>251</sup>

<sup>251</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Hentrich v. France 1994, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57903>> [27.09.2012].

ბრალის საკითხთან დაკავშირებით საკმაოდ საინტერესოა შვეიცარიის წინააღმდეგ დავა,<sup>252</sup> რომელშიც ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ წინა შემთხვევისგან განსხვავებული მიდგომა გამოიჩინა. შვეიცარიის კანონმდებლობის თანახმად, რომელიც მოქმედებდა 1995 წლამდე, თუ გადასახადების დამალვა გამოვლინდებოდა ფიზიკური პირის გარდაცვალების შემდეგ, შესაბამისი პროცედურები გატარებული იქნებოდა მათი მემკვიდრეების წინააღმდეგ. ბრალეულობის მიუხედავად, მემკვიდრეები სოლიდარულად იყვნენ პასუხისმგებელი მემკვიდრეობაში მათი წილის შესაბამისად გადაეხადათ მამკვიდრებლის საგადასახადო დავალიანება. აპლიკანტები მიუთითებდნენ, რომ მათ მამკვიდრებლის მიერ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის გამო დაეკისრათ შესაბამისი პასუხისმგებლობა, მიუხედავად იმისა, რომ მათი მხრიდან ადგილი არ ჰქონია ბრალეულად სამართალდარღვევის ჩადენას და აპელირებდნენ რა სამართლიანი სასამართლოს უფლებაზე, მიუთითებდნენ, რომ არავის არ შეიძლებოდა დაკისრებოდა პასუხისმგებლობა, სანამ საწინააღმდეგო არ დამტკიცდებოდა. ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ აღნიშნულ საქმეში იმსჯელა, რამდენად იყო ეს საქმე სისხლის სამართლებრივი თავისი ბუნებით. სასამართლომ უკვე ჩამოყალიბებული პრეცედენტული სამართლის თანახმად, მე-6 მუხლით გარანტირებული პრინციპების დადგენის მიზნით, შეაფასა რამდენად ითვალისწინებდა ქვეყნის შიდა კანონმდებლობა ამ ქმედებას შესაბამისი ეროვნული კანონმდებლობით, როგორი იყო სამართალდარღვევის ბუნება და ამ დარღვევისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის შინაარსი და მისი სიმკაცრის ხარისხი. კონკრეტულ შემთხვევაში სასამართლომ შეაფასა მემკვიდრეებზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის სიმძიმე, რომელიც რამდენჯერმე აღემატებოდა გადამხდელის მიერ გადაუხდელი გადასახადის ოდენობას. ამასთან, ეს სასჯელი არ იყო ფულადი კომპენსაციის ბუნების მატარებელი, არამედ იყო სადამსჯელო და რეპრესიულ ხასიათს ატარებდა. აპლიკანტები ამტკიცებდნენ, რომ მათ დაეკისრათ სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა სხვა პირის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევისთვის ისე, რომ მათი ბრალეულობა ამ ქმედების მიმართ არ დადგა. ამით კი დაირღვა უმნიშვნელოვანესი პრინციპი, რომლის თანახმად ბრალის გარეშე პასუხისმგებლობის დაკისრება დაუშვებელია. სასამართლომ განმარტა, რომ პირის მიერ ბრალეულად რაიმე სამართალდარღვევის ჩადენისას მისი გარდაცვალების შემთხვევაში ბრალეულობა არ განაგრძობს არსებობას. უდანაშაულობის პრეზუმფცია სასამართლოს აზრით, გამორიცხავს ბრალეულობის მემკვიდრეობას, რაც არავითარ შემთხვევაში არ ჯდება სამართლის სტანდარტებში, რომლითაც სულდგმულობს სამართლიანი სახელმწიფოს პრინციპი. აღნიშნული, რა თქმა უნდა, ეწინააღმდეგება ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლს.<sup>253</sup> ამიტომაც

<sup>252</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოს გადაწყვეტილება R.L. et J.O. – L. v. Switzerland, 1997, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58179>> [20.09.2012].

<sup>253</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება R.L. et J.O. – L. v. Switzerland, 1997, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58179>> [20.09.2012].

სასამართლომ ამ შემთხვევაში მიუთითა, რომ აღნიშნული ეწინააღმდეგება ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციით დაცულ უფლებებს და დაადგინა დარღვევა ამ საქმეში. ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ ანალოგიური გადაწყვეტილება მიიღო ერთ-ერთ საქმეზე შვეიცარიის წინააღმდეგ.<sup>254</sup>

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს შესაძლებლობას გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება გადახდილ იქნეს მისი მემკვიდრეების მიერ, მიღებული სამკვიდროს ფარგლებში.<sup>255</sup> თუმცა ამ საკითხის მიმართ გასათვალისწინებელია საგადასახადო სამართალდარღვევებში ბრალის ქართული კანონმდებლობით გაუთვალისწინებლობის საკითხი, რაც შინაარსს უცვლის ამ საკითხს. ამ არგუმენტს ამყარებს, ასევე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 13 აპრილის გადაწყვეტილება, რომელშიც მითითებულია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობისგან განსხვავებით, სამშენებლო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებისას ჯარიმის გადახდას მემკვიდრეების მიმართ ქართული კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.<sup>256</sup>

საქართველოს კანონმდებლობის ამ თავისებურების გათვალისწინებით, მემკვიდრეთა პასუხისმგებლობის საკითხი განხილული იქნება სუბიექტების საკითხთან ერთად წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის მე-6 თავში.

### 5.3.2. ბრალის გამომრიცხავი გარემოებები

სამართლებრივ სისტემებში, სადაც ბრალი წარმოადგენს საგადასახადო ან/და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების სავალდებულო წინაპირობას, შესწავლისა და კვლევის საგანს წარმოადგენს, ასევე, ბრალის გამომრიცხავ გარემოებებთან დაკავშირებული საკითხები.

მაგალითად, რუსულ სამეცნიერო ლიტერატურაში აქტიურად განიხილება ბრალის გამომრიცხავ გარემოებებთან დაკავშირებული საკითხები. კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს ბრალის გამომრიცხავი გარემოებების ამომწურავ ჩამონათვალს, თუმცა მითითებულია, რომ პასუხისმგებლობიდან გათავისუფლებისთვის გარემოებები უნდა იყოს ერთდროულად საგანგებო და ასევე, დაუძლეველი. იქვე საგადასახადო კანონმდებლობა ამომწურავად ჩამოთვლის იმ შემთხვევებს, როცა გამომრიცხულია პირის მხრიდან ბრალეული ქმედების ჩადენა. მაგალითად, სამართალდარღვევების ჩადენა სტიქიური უბედურებების და დაუძლეველი ძალის გამო იმ პირის მიერ,

<sup>254</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland Switzerland, 1997, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58178>> [20.09.2012].

<sup>255</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 57-ე მუხლი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>256</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 13 აპრილის №ბს-787-761(კ-10) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [22.09.2012].

რომელსაც არ შეეძლო გაეკონტროლებინა თავისი მოქმედებები ფსიქიკური მდგომარეობის გამო. საინტერესოა ისიც, რომ ბრალის და შესაბამისად, პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებად, რუსული კანონმდებლობით გათვალისწინებულია, ასევე, გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოების მითითებების ან განმარტებების შესრულება, რომლებიც სამართალდარღვევის ჩადენას გამოიწვევს.<sup>257</sup>

როგორც ცნობილია, საქართველოს კანონმდებლობა საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული განმარტების საფუძველზე შესრულებული მოქმედების შედეგად სამართალდარღვევის ჩადენისას პირს პასუხისმგებლობისგან არ ათავისუფლებს, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული განმარტება, გადამხდელის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციისას საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ, არის მხოლოდ რეკომენდაცია.<sup>258</sup> კანონმდებლის აღნიშნული მიდგომა ეჭვქვეშ აყენებს საგადასახადო ორგანოების, როგორც ადმინისტრაციული ორგანოების საქმიანობის მიმართ გონივრული მოლოდინის ფარგლებში, კანონიერი ნდობის არსებობის შესაძლებლობას და ამასთან, სახელმწიფოს ეძლევა შესაძლებლობა, პირს დააკისროს პასუხისმგებლობა საგადასახადო ორგანოების მიერ გაწეული რეკომენდაციის საფუძველზე მოქმედების შესრულების შემთხვევაშიც.

განსხვავებით საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობისგან, საზღვარგარეთის ქვეყნებში საგადასახადო ორგანოების რეკომენდაციის საფუძველზე განხორციელებული ქმედებებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებისას, ეს გარემოება ბრალის გამომრიცხავ სპეციფიკურ გარემოებას წარმოადგენს.<sup>259</sup>

ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელს ან საგადასახადო აგენტს უსასყიდლოდ მიაწოდოს ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე, გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე. თუ სამართალდამრღვევი მოქმედებდა საგადასახადო ორგანოების განმარტებებისა და მითითებების შესაბამისად, ზ. როგავა თვლის, რომ სახეზეა იურიდიული შეცდომა. ეს ნიშნავს იმას, რომ პირმა ჩაიდინა მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, თუმცა მას არ გააჩნდა მართლწინააღმდეგობის შეგნება. ამ შემთხვევაში იურიდიული შეცდომა არ უნდა იყოს გაიგივებული კანონის არცოდნასთან. ამ უკანასკნელს ადგილი აქვს მაშინ, როცა პირმა საერთოდ არ იცოდა დადგენილი წესით მიღებული და გამოქვეყნებული კანონის არსებობის შესახებ, მაშინ როცა ინფორმირებული უნდა ყოფილიყო ამის შესახებ. კანონის არცოდნა,

<sup>257</sup> იხ. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения Дело и Сервис, Москва, 2002 г. ст.8.

<sup>258</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 46-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>259</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 320.

როგორც წესი, არ ათავისუფლებს პირს პასუხისმგებლობისგან. ამ შემთხვევაში მეცნიერი მიუთითებს კანონმდებლობის ხარვეზზე, რომლითაც დადგენილია ბუნდოვანი, ორაზროვანი კანონი, რაც არაერთგვაროვანი განმარტების საშუალებას იძლევა.<sup>260</sup> საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების ორაზროვანი ჩამოყალიბება ხელყოფს კანონის წინაშე ადამიანთა თანასწორობის უფლებას და ეწინააღმდეგება სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპებს.<sup>261</sup>

ზ. როგავა ავითარებს საკმაოდ საინტერესო მოსაზრებას, საგადასახადო ორგანოების მიერ წერილობითი განმარტებების გაცემაზე უარის თქმასთან დაკავშირებით. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო გადამხდელის მიმართვისას არ ახდენს წერილობითი განმარტების გაცემას და გადამხდელი მიმართავს შესაბამისი კონსულტაციის მისაღებად საგადასახადო კონსულტანტებს ან იურისტებს, ზ. როგავას მოსაზრებით, მათი მხრიდან არასწორი კონსულტაციის გაწევის შემთხვევაში გამორიცხულ უნდა იქნეს გადასახადის გადამხდელის ბრალი და შესაბამისად, მისი პასუხისმგებლობა. ამასთან, ავტორი ხაზს უსვამს საგადასახადო ორგანოს მიერ წერილობითი განმარტებების გაცემის ვალდებულების შეუსრულებლობას, როგორც გადამხდელის პასუხისმგებლობის დაკისრებისგან გათავისუფლების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წინაპირობას.<sup>262</sup>

### 5.3.3. ბრალის დადგენა

საინტერესოა თავად ბრალის დადგენის წესი. სამართალდამრღვევის მიერ ქმედების განზრახ ან გაუფრთხილებლობით ჩადენის დადგენა საკმაოდ რთულია, ამიტომ საზღვარგარეთის ქვეყნების უმრავლესობაში კანონმდებლობით მოქმედებს გადასახადის გადამხდელის ბრალეულობის პრეზუმფციის პრინციპი.<sup>263</sup> თუმცა საქართველოს კანონმდებლობა საერთოდ არ განსაზღვრავს ამ საკითხს. ბრალეულობის დადგენის საკითხები უშუალოდ არის დაკავშირებული უდანაშაულობის პრეზუმფციასთან. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო აღნიშნულ პრინციპს განმარტავს ერთ-ერთ საქმეში, იანოსევიჩი შვედეთის წინააღმდეგ<sup>264</sup> და მიუთითებს, რომ აღნიშნული უფლება უზრუნველყოფს, პირის მიმართ არ არსებობდეს წინასწარი განზრახვა მის მიერ დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენასთან დაკავშირებით. ასევე, ყოველი ეჭვი, რაც ბრალდებულის მიმართ წარმოიშობა, უნდა გადაწყდეს მის სასარგებლოდ, ხოლო ბრალდების მხარეს ევალება დაამტკიცოს მის მიერ დანაშაულებრივი ქმედების ჩადენა. შვედეთში მოქმედი საგადასახადო

<sup>260</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 320-321.

<sup>261</sup> იხ. იქვე, გვ. 322.

<sup>262</sup> იხ. იქვე, გვ. 322.

<sup>263</sup> იხ. იქვე, გვ. 326.

<sup>264</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება, Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].



სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის შემთხვევაში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო მიუთითებს, რომ ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციული სამართალწარმოების ფორმით განხილვისას სასამართლო საქმეს არ განიხილავს წინასწარ შექმნილი აზრით, რომ პირმა აუცილებლად დაარღვია საგადასახადო კანონმდებლობა. სასამართლო, ასევე, მიუთითებს, რომ მიუხედავად ბრალის საკითხის მნიშვნელობისა, ამ დარღვევებისთვის (იგულისხმება საგადასახადო) პასუხისმგებლობის დაკისრებისას სასამართლო არ გამოორიცხავს ხელშეკრულების მონაწილე სახელმწიფოს უფლებას, დაადგინოს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა ცალკეულ შემთხვევებში მხოლოდ ობიექტური შემადგენლობის საფუძველზე სუბიექტური ნიშნების დადგენის გარეშე. რაც შეეხება სასამართლოს მიერ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე საგადასახადო ორგანოების მიერ თანხების იძულების ღონისძიებების გამოყენებით ამოღებას, ამ შემთხვევაში სასამართლო თვლის, რომ სამართლიანი სასამართლოს უფლება, ისევე, როგორც ევროპული კონვენციით გარანტირებული სხვა უფლებები, არ გამოორიცხავს საგადასახადო დარღვევებისთვის დაკისრებული თანხების ამოღებას სასამართლოს განხილვების დასრულებამდე. ამ შემთხვევაში უმნიშვნელოვანესია სახელმწიფოს მიერ ისეთი მექანიზმების შერჩევა და შექმნა, რომლითაც ბალანსი იმგვარად იქნება დაცული, რომ ამ ღონისძიებების გამოყენება არაპროპორციულად არ შეზღუდავს განმცხადებლის უფლებებს. ვინაიდან შვედური კანონმდებლობა ითვალისწინებდა სასამართლოს მიერ გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამოღებული თანხების სრულად დაბრუნების შესაძლებლობას, ისევე, როგორც შესაბამისი ოდენობით პროცენტების გადახდას, სასამართლომ ამ შემთხვევაში არ ჩათვალა, რომ გადამხდელის უდანაშაულობის პრეზუმფცია იყო დარღვეული.<sup>265</sup> ამ გადაწყვეტილებიდან საგულისხმოა, რომ ცალკეულ შემთხვევებში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო უშვებს შესაძლებლობას, პირს პასუხისმგებლობა დაეკისროს მისი ბრალეულობის დადგენის გარეშე და საბოლოო გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლამდე იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს სხვა ეფექტური საშუალებები გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დასაცავად.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, გადამხდელის ბრალეულობის დადგენა არ არის აუცილებელი პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის. სამართლებრივ უმართლობას ან უსწორობას არ ქმნის, ასევე, გადამხდელთა მიმართ საგადასახადო ორგანოების მიერ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება მხოლოდ პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე, რომელიც არ არის შესული კანონიერ ძალაში. ამასთანავე, სახელმწიფოს მხრიდან ამ უფლების ბოროტად გამოყენების თავიდან ასაცილებლად, მნიშვნელოვანია ისეთი მექანიზმების შექმნა, რაც ეფექტურად უზრუნველყოფს ამ შემთხვევებში გადამხდელთა უფლებების

<sup>265</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება *Janosevic v. Sweden*, 2003, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].



დაცვას. კერძოდ, სასამართლო გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლამდე აღსრულების შემთხვევაში, მოგვიანებით მისი გაუქმებისას უნდა არსებობდეს მარტივი და მოქნილი მექანიზმი, რაც დაიცავს გადამხდელს სახელმწიფოს მხრიდან დაუსაბუთებელი ზიანის მიყენებისგან.

განსხვავებით ქართული კანონმდებლობისგან, რომლის თანახმად საგადასახადო ორგანოებს არ ევალებათ დაამტკიცონ, რომ გადამხდელი სამართალდარღვევის ჩადენისას მოქმედებდა ბრალეულად, ცალკეული ქვეყნის კანონმდებლობით დადგენილია არაბრალეულობის პრეზუმფცია. არაბრალეულობის პრეზუმფციის საფუძველზე მტკიცების ტვირთი,<sup>266</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ დავებში დაადასტურონ გადამხდელის ბრალეული მოქმედება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევის დროს, მთლიანად საგადასახადო ორგანოზე გადადის <sup>267</sup>.

აღნიშნულ თავში საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნების ელემენტების კვლევის შედეგად, დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს შემდეგი: საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნების ელემენტების შესწავლა და დახასიათება თეორიაში უნდა ხდებოდეს ამ ცნების საკანონმდებლო განმარტების შესაბამისად.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმები უნდა იყოს ჩამოყალიბებული ცხადად და ზუსტად იძლეოდეს საშუალებას, რომ გადამხდელისთვის წინასწარ იყოს განჭვრეტადი პასუხისმგებლობის დაკისრების შემთხვევები. ამ მიზნით მიზანშეწონილია კანონმდებელმა დაიწყოს მსჯელობა ე.წ. სხვა სახის ჯარიმების დამდგენი ნორმის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 291-ე მუხლი) გაუქმებასა ან სხვაგვარად ჩამოყალიბებაზე.

კიდევ ერთხელ ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ ბრალის საგადასახადო სამართალდარღვევებში განუსაზღვრელობის მიუხედავად, შესწავლილი და გაანალიზებული უნდა იქნეს ემპირიული კვლევის მეთოდით საგადასახადო სამართალდარღვევების შემადგენლობის სუბიექტური მხარის ისეთი ელემენტები, როგორცაა მოტივი და მიზანი, რაც, თავის მხრივ, საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის ან ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობებს წარმოშობს.

რაც შეეხება ბრალის საკითხს, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული საგადასახადო დარღვევების ხასიათი, რომელიც ყოველთვის ფინანსურ ხასიათს ატარებს და ხელყოფს ქვეყნის ფინანსურ ინტერესებსა და საჯარო

<sup>266</sup> საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოებს შესაძლოა დაეკისროთ აქტების კანონიერებასთან დაკავშირებული დავების დროს, საქართველოს აღმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, როცა სასამართლო იხილავს საგადასახადო მოთხოვნის ბათილობის საკითხს. იმ შემთხვევაში როცა ეს მოთხოვნა ეხება სამართალდარღვევისათვის სანქციის დაკისრებას, სასამართლო არ ადგენს სამართალდარღვევის ჩადენის დროს გადამხდელი მოქმედებდა თუ არა ბრალეულად, რასაც მოჰყვა შედეგად საგადასახადოს მიერ გადამხდელის მიმართ სანქციის გამოყენება და მხოლოდ აქტის კანონიერების შესწავლით შემოიფარგლება.

<sup>267</sup> იხ. Финансовое право, вопросы и ответы. Издание 4 -ое исправленное и дополненное, Москва, Юриспруденция, 2003г. ст. 107.

სტაბილურობას. ამავე დროს, მნიშვნელოვანია კეთილსინდისიერი გადამხდელების არსებობის ფაქტორიც, რის გამოც ბრალეულობის დადგენა ყოველთვის აუცილებელი ხდება. ამდენად, გარემოებათა გამოკვლევისას ბრალის განსაზღვრის საჭიროება მიუთითებს იმაზე, რომ მიზანშეწონილია ბრალი განისაზღვროს, როგორც სამართალდარღვევის ცნების ერთ-ერთი ელემენტი კანონმდებლობის საფუძველზე. ამავე დროს, უნდა დადგინდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობა, როგორც განზრახ, ასევე, გაუფრთხილებლობით ჩადენილი სამართალდარღვევებისთვის.

## თავი 6. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტი

საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნებისა და მისი ელემენტების განხილვისას აღინიშნა, რომ ცალკეულ მეცნიერთა მოსაზრებით, სამართალდარღვევის ცნება მოიცავს ოთხ ელემენტს და მათ შორისაა საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტი. თუმცა, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება სამი ელემენტის მიხედვით იქნა განხილული, ამ საკითხებთან ერთად არ მომხდარა სამართალდარღვევის სუბიექტის შესწავლა.

სამართალდარღვევის სუბიექტებთან დაკავშირებით, მსგავსად სხვა საკვლევი საკითხებისა, მეცნიერული მსჯელობა მწირია. ამავე დროს, სუბიექტებთან მიმართებით კანონმდებლობა ღიად ტოვებს მთელ რიგ საკითხებს, რაც აუცილებლად მოითხოვს სათანადო შესწავლას.

იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო სამართალურთიერთობებში მონაწილეთა წრე დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით, ცხადია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევათა ჩადენა და მათ გამო პასუხისმგებლობაც დაეკისრებათ იგივე სუბიექტებს. ცალკეულ შემთხვევებში კანონმდებლობით შესაძლებელია, ასევე, განსაზღვრული იყოს სპეციალური სუბიექტებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრება. თუმცა სამართალდარღვევების უმრავლესობა შესაძლოა ჩადენილ იქნეს ნებისმიერი გადამხდელის მიერ.

საგადასახადო სამართალდარღვევების სუბიექტებისადმი პირების მიკუთვნების საკითხი განსხვავებულად არის მოწესრიგებული სხვადასხვა ქვეყანაში. საქართველოს კანონმდებლობა საგადასახადო სამართალურთიერთობათა სუბიექტებს მიაკუთვნებს გადასახადის გადამხდელებს და საგადასახადო აგენტებს.<sup>268</sup> იმის გათვალისწინებით, რომ ეს საკითხები ძალიან ფართოა და დაკავშირებულია სამართლის სხვა დარგებთან, სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელებთან დაკავშირებული მხოლოდ ისეთი საკითხების შესწავლა მოხდება, რომლებიც უშუალოდ საგადასახადო სამართალდარღვევების კუთხით ქმნის სამართლებრივ პრობლემას. გადასახადის გადამხდელისა და

<sup>268</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 20-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

საგადასახადო აგენტების გარდა, მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინებით, შესწავლილი იქნება, ასევე, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტად ცალკეულ პირთა მიჩნევის საკითხი.

6.1. გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირები, როგორც საგადასახადო სამართალდამრღვევები და მათი პასუხისმგებლობის ასაკი

საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ცნებას და მიუთითებს, რომ ისინი შესაძლოა იყვნენ ფიზიკური და იურიდიული პირები.<sup>269</sup> იურიდიული და ფიზიკური პირების განმარტებისთვის გამოიყენება სამოქალაქო კოდექსი, თუმცა საგადასახადო სამართალდარღვევების ნაწილში პრობლემას ქმნის ფიზიკური პირის განმარტება. კერძოდ, საგადასახადო კანონმდებლობა, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის და სისხლის სამართლის კოდექსისგან განსხვავებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას საერთოდ არ ითვალისწინებს ფიზიკური პირის ასაკისა და შერაცხადობის საკითხებს. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებიდან გამომდინარე დასაშვებია ვარაუდი, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების სუბიექტი, შესაძლებელია, იყოს ნებისმიერი ფიზიკური პირი, მიუხედავად მისი ასაკისა და შერაცხადობისა. ამავე დროს, საკითხის მიმართ კანონმდებლობის ამდაგვარმა მიდგომამ შესაძლოა გამოიწვიოს ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში სამართლის ანალოგიების გამოყენების საჭიროება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს, ქართული სისტემისგან განსხვავებით, სხვა ქვეყნის მეცნიერები ახასიათებენ ორი ნიშნით: დელიქტუარიალობის ასაკი და შერაცხადობა. პირის საგადასახადო სამართალდამრღვევად მიჩნევისთვის ისინი აუცილებლად მიიჩნევენ ამ ორი ნიშნის არსებობას.<sup>270</sup>

შერაცხადობა არის პირის გონებითი და ნებელობითი ელემენტების ერთობლიობა. შესაბამისად, შეურაცხადი პირი არ შეიძლება პასუხისმგებაში მიეცეს, ვინაიდან მის მიერ ქმედებათა განხორციელებისას გონებითი და ნებელობითი ელემენტები გამორიცხულია. უნდა აღინიშნოს, რომ შერაცხადობა ადამიანის გონებრივი შესაძლებლობების აღმნიშვნელია და არა მისი დამოკიდებულება ქმედების მიმართ, რასაც ბრალში მოიაზრებენ.<sup>271</sup> ისევე როგორ ასაკის, შერაცხადობის საკითხსაც საერთოდ არ განსაზღვრავს საქართველოს კანონმდებლობა.

დასაბეგრი შემოსავლის არსებობისას საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება ევალება ყველა ფიზიკურ პირს და ვინაიდან, საქართველოს კანონმდებლობა არ ადგენს რაიმე სახის შეზღუდვებს, იგულისხმება, რომ არასრულწლოვანის მიმართაც შეიძლება განისაზღვროს საგადასახადო

<sup>269</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), მე-3 თავი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>270</sup> იხ. Ю. А. Дмитриев, А.А. Евтеева, С.М. Петров, Административное право, Российское юридическое образование, ред. Ю. А. Дмитриева, Издательство Эксмо, Москва, 2005, ст. 288-289.

<sup>271</sup> იხ. იქვე, ст. 288-289.

ვალდებულება. შესაბამისად, ამ ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის, მოქმედი კანონმდებლობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, არასრულწლოვანსაც დაეკისროს პასუხისმგებლობა.

მთელ რიგ ქვეყნებში ფიზიკურ პირს საგადასახადო პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს 16 წლის ასაკიდან, ცალკეულ ქვეყნებში – 14 წლის ასაკიდან.<sup>272</sup> აღნიშნულ ასაკობრივ ზღვართან მიმართებით მეცნიერთა შეფასებები განსხვავებულია. ზვიად როგავას აზრით, პასუხისმგებლობა არ შეიძლება დაეკისროს ფიზიკურ პირს 14 წლის ასაკიდან, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა საკმაოდ რთულია და პირს 14 წლის ასაკში არ შესწევს უნარი გააცნობიეროს თავისი ქმედების მართლწინააღმდეგობა.<sup>273</sup> ცალკეულ მეცნიერებს 14 წლის ასაკიდან პასუხისმგებლობის დაკისრება უსამართლოდ მიაჩნიათ, საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულისა და მისი მნიშვნელობიდან გამომდინარე.<sup>274</sup> ამ საკითხთან მიმართებით საინტერესოა, ასევე, ადმინისტრაციული კანონმდებლობის რეგულირება, რაც მოგვიანებით იქნება განხილული ნაშრომის წინამდებარე თავში.

ამ შემთხვევაში არსებითია მკაფიოდ განისაზღვროს არასრულწლოვანთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე ვინ არის პასუხისმგებელი და ვალდებულებათა შეუსრულებლობის გამო ვის დაეკისრება პასუხისმგებლობა.

მაგალითად, რუსული და აზერბაიჯანული საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, სამართალდარღვევის სუბიექტად მიიჩნევა ქმედუნარიანი ფიზიკური პირი 16 წლის ასაკიდან.<sup>275</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსით არ არის დადგენილი ფიზიკური პირის ასაკი, რომლიდანაც პირი შეიძლება ჩაითვალოს გადასახადის გადამხდელად. შესაბამისად, პირი გადასახადის გადამხდელი ხდება იმ დღიდან, როცა მას გაუჩნდება საგადასახადო ობიექტი. კანონმდებლობით განსაზღვრული არ არის, ასევე, პასუხისმგებლობის დაკისრების ასაკიც საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში.

ცალკეულ ქვეყნებში საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სხვა სახეების მსგავსად პასუხისმგებლობა დადგენილია 16 წლიდან. თუმცა როგორც რუსეთის საგადასახადო კოდექსის კომენტარის ავტორები აღნიშნავენ, ამ ასაკიდან პასუხისმგებლობის დაკისრება მაინც პრობლემურია, ვინაიდან თუ 16 წლამდე გადამხდელი ჩაიდენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, ამ შემთხვევაში არ არის განსაზღვრული დადგება თუ არა მათი მშობლების ან კანონიერი წარმომადგენლების პასუხისმგებლობა. 1999 წლამდე ეს საკითხი გადაწყვეტილი იყო რუსეთის საგადასახადო კოდექსით, რადგან მშობლები მიჩნეულები იყვნენ ე.წ. სხვა ვალდებულ პირებად. თუმცა,

<sup>272</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 329.

<sup>273</sup> იხ. იქვე, გვ. 329.

<sup>274</sup> იხ. В.В. Витрянский, С.А. Герасименко, Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс, Москва, 1995г. ст. 45-66.

<sup>275</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 330.

როგორც კომენტარის ავტორები აღნიშნავენ, 1999 წლის საკანონმდებლო ცვლილებების შემდეგ რუსეთის ფედერაციის კანონმდებლობამ, მშობლები სხვა პირების ცნებას აღარ მიაკუთვნა.<sup>276</sup>

რუსეთის საგადასახადო კოდექსის კომენტარების ავტორები გვთავაზობენ საკმაოდ საინტერესო მიდგომას პასუხისმგებლობის ასაკის დადგომისა და სამოქალაქო ქმედუნარიანობის შეთავსებასთან დაკავშირებით. ისინი თვლიან, რომ ვინაიდან პირს სამოქალაქო კოდექსით სრული ქმედუნარიანობა ენიჭება 18 წლის ასაკიდან და მხოლოდ ამის შემდეგ შეუძლია განკარგოს თავისი ქონება და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილებები, საგადასახადო პასუხისმგებლობაც ამ ასაკიდან უნდა დადგეს. თუ 16 წლის პირი ჩაიდენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, საგადასახადო პასუხისმგებლობა დაეკისრება იმ შემთხვევაში, თუ სამოქალაქო კანონმდებლობით მინიჭებული ექნება სრული ქმედუნარიანობა. კომენტარის ავტორები თვლიან, რომ ასეთი მიდგომის შემთხვევაში შესაძლებელია დადგეს არასრულწლოვანი პირის საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის საკითხი.<sup>277</sup>

საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად, პირის პასუხისმგებლობა დგება 16 წლის ასაკიდან.<sup>278</sup> მსჯელობის საგანია ის, თუ რამდენად არის შესაძლებელი საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევებში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის განსაზღვრული რეგულაციები გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო სფეროში და საგადასახადო პასუხისმგებლობა პირებს დაეკისროთ 16 წლის ასაკიდან. ამ კუთხით ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში მსჯელობა არ ყოფილა, თუმცა ამ საკითხს ეხება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მაისის №ბს-1104-1056(კ-07) განჩინება.<sup>279</sup> აღნიშნული განჩინებით საკასაციო სასამართლომ შეაფასა საბაჟო სამართლის რიგი აქტუალური საკითხები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებთან. საქმე ეხებოდა 2007 წლის მარტის თვეში მოქმედი საბაჟო კოდექსის საფუძველზე 14 წლის არასრულწლოვანის დაჯარიმების თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებას. აღნიშნულ საქმეში ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხი, რაც სასამართლომ სხვა საკითხებთან ერთად შეაფასა, იყო საბაჟო სამართალდარღვევი სუბიექტის ქმედუნარიანობის

<sup>276</sup> იხ. В. Р. Панков, О нерешенных проблемах части первой Налогового кодекса, Журнал Налоговый вестник, 1998г. №12.

<sup>277</sup> იხ. Комментарии к налоговому кодексу РФ части 1. 664-667с.

<sup>278</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), მე-13 მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>279</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილება №1104-1056(კ-07), <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].

საკითხი და იურიდიული პასუხისმგებლობის გავრცელების შესაძლებლობა არასრულწლოვანის მიერ ჩადენილ საბაჟო სამართალდარღვევაზე.<sup>280</sup>

აღნიშნული გადაწყვეტილება ძალიან მნიშვნელოვანია საკვლევ საკითხთან მიმართებით, ვინაიდან მასში 2007 წელს მოქმედ საბაჟო კანონმდებლობასთან ერთად საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებელი ფიზიკური პირების ასაკობრივი ზღვარის პრობლემაც არის განხილული.

სასამართლო მიუთითებს: მიუხედავად იმისა, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდიფიცირებულ ნორმატიულ აქტს წარმოადგენს, იგი არ არის ამომწურავი ხასიათის, რადგან სხვადასხვა ნორმატიულ აქტში არცთუ იშვიათად გვხვდება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სახეები, მათი კვალიფიკაცია, სანქცია. ამასთან, საბაჟო სამართალდარღვევა წარმოადგენს სწორედ საბაჟო საქმიანობის სფეროში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ნაირსახეობას, ვინაიდან გააჩნია საერთო ნიშნები – საჯაროსამართლებრივი ბუნება, პასუხისმგებლობაში მიცემის პროცედურები და სხვ. სასამართლოს ეს გადაწყვეტილება ორმაგად მნიშვნელოვანია სუბიექტებთან მიმართებით. ამ საკითხზე სასამართლო მაშინდელ საბაჟო კოდექსთან მიმართებით აღნიშნავს, რომ საბაჟო კოდექსით დადგენილი არ არის საბაჟო პასუხისმგებლობის სუბიექტის - ფიზიკური პირის ასაკი. სასამართლო მიუთითებს: მიუხედავად იმისა, რომ საბაჟო კოდექსი ზოგადი ხასიათის დათქმას აკეთებს საგადასახადო კოდექსის გამოყენების თაობაზე, თავად საგადასახადო კოდექსი ადმინისტრაციული სამართლისა და სისხლის სამართლისგან განსხვავებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას საერთოდ არ ითვალისწინებს ფიზიკური პირის ასაკსა და შერაცხადობის ფაქტს, ხოლო ტერმინთა დეფინიციის განმსაზღვრელი ნორმით „პირი“ განმარტებულია, როგორც ფიზიკური ან იურიდიული პირი სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, რომლის მე-14 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 7-დან 18 წლამდე არასრულწლოვანი შეზღუდულ ქმედუნარიანად მიიჩნევა.<sup>281</sup>

მნიშვნელოვანია ის, რომ საკასაციო სასამართლო როგორც საბაჟო, ასევე, საგადასახადო კანონმდებლობის საერთო ხარვეზად მიიჩნევს საბაჟო და საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტის – ფიზიკური პირის ასაკის განუსაზღვრელობას. როგორც საბაჟო, ასევე, საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის საბაჟო თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლითა და წესით აგოს პასუხი მის მიერ ჩადენილ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებაზე.<sup>282</sup>

აღნიშნულის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საბაჟო სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობა პირს უნდა დაეკისროს

<sup>280</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილება №1104-1056(კ-07), <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].

<sup>281</sup> იხ. იქვე, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].

<sup>282</sup> იხ. იქვე, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].



16 წლის ასაკიდან, გარდა იმ შემთხვევებისა, სადაც კანონმდებელი შესაბამის ნორმატიულ აქტებში სპეციალურად, კონკრეტულად ადგენს პასუხისმგებელი პირის ასაკს.<sup>283</sup>

6.2. კანონიერი წარმომადგენლების პასუხისმგებლობის საკითხი არასრულწლოვანთა მიერ ჩადენილ საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამო

ზემოთ განვითარებული მსჯელობის თანახმად, იკვეთება ქართული სასამართლოს მიდგომა საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების მსგავსი ინსტიტუტისა და ასაკობრივი ზღვარის დადგენასთან დაკავშირებით. ამავე დროს, სამეცნიერო ლიტერატურაში ამ საკითხებთან დაკავშირებით განიხილება განსხვავებული მიდგომები.

ცალკეულ შემთხვევებში მეცნიერები აღნიშნავენ, რომ ადმინისტრაციული კანონმდებლობა არ ცნობს ობიექტურ შერაცხვას, ესე იგი პირის პასუხისმგებლობას სხვისი ბრალისთვის. შესაბამისად, ისინი არ ეთანხმებიან და მიუღებლად მიაჩნიათ მშობლის მიმართ შვილის სამართალდარღვევის ჩადენის გამო პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენება.<sup>284</sup> მაგალითად, როგორც ეს არის დადგენილი საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 172-ე მუხლით, რომელიც ადგენს მშობლების პასუხისმგებლობას მათი არასრულწლოვანი შვილის მიერ საზოგადოებრივი თავშეყრის ადგილებში ნასვამ მდგომარეობაში ყოფნისთვის.<sup>285</sup>

ვ. ლორიას ამ საკითხზე განსხვავებული მოსაზრება აქვს გამოთქმული. მისი აზრით, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ქართული კანონმდებლობის თანახმად, შესაძლოა პირს დაეკისროს 16 წლის ასაკიდან. თუმცა 16 წლამდე არასრულწლოვანი პირის მიერ გადაცდომის ჩადენისას პასუხს აგებს მისი მშობელი. ამავე დროს, ცალკეულ შემთხვევებში კანონმდებლობის თანახმად, 16 წლიდან 18 წლამდე ასაკის პირთა ნაცვლად პასუხისმგებლობა შესაძლოა დაეკისროს მის მშობლებს. ვ. ლორიას აზრით, ეს მშობლის არაბრალეული ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობაა, ვინაიდან, იმავე არასრულწლოვნის მიერ დანაშაულის ჩადენის შემთხვევაში მშობლის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა სავსებით გამორიცხებულია. ვ. ლორიას მოსაზრებით, ადმინისტრაციული გადაცდომის ჩადენის დროსაც გამორიცხული უნდა იყოს მშობლის პასუხისმგებლობა თავისი არასრულწლოვანი შვილის ბრალისთვის, მაგრამ მეცნიერის შეფასებით, კანონმდებელი ფრთხილობს, რომ ასეთი არასრულწლოვანი

<sup>283</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილება №1104-1056(კ-07), <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].

<sup>284</sup> იხ. მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელეები და მათი გამოყენება, თბილისი, 2000წ. გვ. 164.

<sup>285</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 172-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

მომავალში უფრო მძიმე დანაშაულს ჩაიდენს და ამიტომ იყენებს ჯარიმას შვილის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევის გამო. თუმცა ვ. ლორია შვილის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის გამო მშობლისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებას არასწორად მიიჩნევს.<sup>286</sup>

ამ შემთხვევაში მეცნიერთა შეფასება სხვა მიმართულებით ვითარდება. ერთი მხრივ, მსჯელობის საგანი შეიძლება იყოს საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებელი პირების ასაკის დასადგენად ადმინისტრაციული კანონმდებლობის გამოყენება და მეორე მხრივ, არასრულწლოვანთა კანონიერი წარმომადგენლების მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებისა და მათი შეუსრულებლობის გამო პასუხისმგებლობის დაკისრება, როგორც კანონიერი წარმომადგენლების პასუხისმგებლობა მათი შვილების 18 წლის ასაკის მიღწევამდე.

საგადასახადო სამართალდარღვევათა მიმართებით, კანონიერი წარმომადგენლების პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვამდე, არსებითია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, თუ ეს ვალდებულება არასრულწლოვანი პირის მიმართ წარმოიშვა. მაგალითად, ისეთ შემთხვევაში, როცა არასრულწლოვანი მემკვიდრეობით იღებს ქონებას (შემოსავალს) და ეს უკანასკნელი არ არის გათავისუფლებული საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულებისგან, ვინ უნდა გადაიხადოს ამ დროს გადასახადი და რა ხდება მისი გადაუხდელობის შემთხვევაში; ან იმ შემთხვევაში, თუ არასრულწლოვანის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების რეალიზაციას მისი კანონიერი წარმომადგენელი ახდენს და განხორციელებული ოპერაცია წარმოადგენს დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციას, ვის ეკისრება საგადასახადო ვალდებულების შესრულება და ვის დაეკისრება მისი შეუსრულებლობისთვის პასუხისმგებლობა.

ეს შემთხვევები განსხვავებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების, სამოქალაქო სამართლებრივი დელიქტებისა და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხებისგან. სხვა შემთხვევებში კანონმდებლობა ადგენს პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის შესაბამის ასაკსა და პირის შერაცხადობას, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების აუცილებელ წინაპირობას. ამასთან, ითვალისწინებს დარღვევების ჩადენისას პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის პირების ბრალეულობასაც, მაშინ როცა საგადასახადო კანონმდებლობით აღნიშნული ელემენტები საერთოდ არ არის განსაზღვრული.

მშობლების, როგორც არასრულწლოვანთა კანონიერი წარმომადგენლის, საგადასახადო ვალდებულებებზე თეორიაში ყურადღება გამახვილებული არ არის. საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილე სუბიექტებიდან, მართალია, კანონი პირდაპირ არ გამოყოფს გადამხდელების კანონიერ წარმომადგენლებს, თუმცა განსაზღვრავს ქმედუნარო პირთა

<sup>286</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალი, რედ. გ. გიორგაძე, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 376-377.

ვალდებულებების შესრულებას მათი მეურვეების მიერ<sup>287</sup> და ასევე, ადგენს კანონიერი წარმომადგენლების მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაძლებლობას.<sup>288</sup> ამ შემთხვევაში კანონმდებლობაში პირდაპირ არ არის დათქმა, რომ მშობლები ვალდებულები არიან შეასრულონ მათი არასრულწლოვანი შვილების საგადასახადო ვალდებულებები, თუმცა სამართლის ანალოგიისა და სამოქალაქო სამართლებრივი ინსტიტუტებიდან გამომდინარე, ზუსტად მშობელთა მიერ უნდა მოხდეს არასრულწლოვანი შვილების საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება. ამ არგუმენტის დასაბუთებისთვის მნიშვნელოვანია საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება, რომელშიც სასამართლომ განმარტა, რომ ადამიანის ზოგიერთი უფლების წარმოშობა მყარადაა დაკავშირებული შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობასთან. მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) უფლება იმთავითვე გულისხმობს შესაბამისი სამართლებრივი ვალდებულებების წარმოშობას. ამ შემთხვევაში სახეზეა მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) უფლების თავისივე მზრუნველობის ვალდებულებით ბოჭვა.<sup>289</sup> საკონსტიტუციო სასამართლო ამ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს: „გადახდისუუნარო არასრულწლოვან მსჯავრდებულზე დაკისრებული ჯარიმის მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) მიერ გადახდის დაკისრების ვალდებულება არ შეიძლება გაგებულ იქნეს ჯარიმის დაკისრებად, ამისათვის აუცილებელია, სახელმწიფოს ქმედება შეიცავდეს პირზე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების ელემენტებსა და მიზნებს. აღსანიშნავია, რომ გადახდისუუნარო არასრულწლოვან მსჯავრდებულზე დაკისრებული ჯარიმის მშობელზე (მეურვეზე, მზრუნველზე) გადახდის დაკისრებისას სახელმწიფოს ქმედებაში არ იკვეთება მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) მიმართ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის - სასჯელის დაკისრების მიზნები: სამართლიანობის აღდგენა, ახალი დანაშაულის თავიდან აცილება (პრევენცია), დამნაშავის რესოციალიზაციის ელემენტები, მას არ უკავშირდება ზემოთ აღნიშნული დამატებითი სამართლებრივი შედეგები.“<sup>290</sup> სასამართლოს მსჯელობა ცხადყოფს, რომ სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის შემთხვევაშიც კი, სადაც პირის მიმართ ბრალის შერაცხვას აქვს გადაწყვეტი მნიშვნელობა და განსაზღვრავს პასუხისმგებლობის ინდივიდუალიზაციას, შესაძლებელია ცალკეული სახის სასჯელების (ფულადი ჯარიმა)<sup>291</sup> შემთხვევაში მშობლებს (არაბრალეულ

<sup>287</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 58-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>288</sup> იხ. იქვე, 37-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>289</sup> იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება, გვ. 28

[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show) [11.10.2012].

<sup>290</sup> იხ. იქვე, გვ. 25-26

[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show) [11.10.2012].

<sup>291</sup> იხ. იქვე, გვ. 25-26

[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show) [11.10.2012].

პირს) დაეკისროს ბრალეული პირის (შვილის) მიმართ დაკისრებული ჯარიმის გადახდის ვალდებულება, რაც არ ჩაითვლება მათ მიმართ სასჯელის (სანქციის) დაკისრებად.<sup>292</sup>

საკონსტიტუციო სასამართლოს ეს გადაწყვეტილება მნიშვნელოვანია საგადასახადო მიზნებისთვის, ვინაიდან სასამართლო მსჯელობს ისეთი სახის სანქციასთან დაკავშირებით, როგორცაა – ჯარიმა და რომელიც საგადასახადო სანქციათა ერთ-ერთ კლასიკურ ფორმას წარმოადგენს. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება ორმაგად მნიშვნელოვანია, რადგან სასამართლო ამ გადაწყვეტილებაში ხაზს უსვამს ფულის, მისი ისტორიულად ჩამოყალიბებული ბუნებიდან გამომდინარე, განსაკუთრებულ თავისებურებაზე. სასამართლო გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ ის, პირის თავისუფლებისგან განსხვავებით, არ არის ისეთი შეუცვლელი სიკეთე, რომელიც ერთი პირიდან მეორეზე გადასვლისას კარგავს თავის მნიშვნელობას. ჯარიმის სხვა სისხლისსამართლებრივი სანქციებისგან გამორჩეული ხასიათი ვლინდება სწორედ იმაში, რომ შესაძლებელია, მისი გადახდა განახორციელოს დამნაშავეს ნაცვლად სხვა პირმა ისე, რომ მიღწეულად ჩაითვალოს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების მიზნები და ამასთან, ეს უკანასკნელი არ იქნეს განხილული პასუხისმგებლობის მატარებელ პირად. ჯარიმას, სასამართლოს აღნიშვნით, აქვს უნიკალური ხასიათი, რაც მას იმგვარ სისხლისსამართლებრივ სანქციად ხდის, რომლის სამართლებრივი გზით შესრულება დამნაშავეს მაგივრად სხვა პირსაც შეუძლია. გადახდისუუნარო არასრულწლოვან მსჯავრდებულზე დაკისრებული ჯარიმის მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) მიერ გადახდის დაკისრების ვალდებულება არ შეიძლება გაგებულ იქნეს ჯარიმის დაკისრებად. ამისთვის აუცილებელია, სახელმწიფოს ქმედება შეიცავდეს პირზე სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაკისრების ელემენტებსა და მიზნებს. სასამართლოს აზრით, გადახდისუუნარო არასრულწლოვან მსჯავრდებულზე დაკისრებული ჯარიმის გადახდის მშობელზე (მეურვეზე, მზრუნველზე) დაკისრებისას, სახელმწიფოს ქმედებაში არ იკვეთება მშობლის (მეურვის, მზრუნველის) მიმართ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის - სასჯელის დაკისრების მიზნები: სამართლიანობის აღდგენა, ახალი დანაშაულის თავიდან აცილება (პრევენცია), დამნაშავეს რესოციალიზაციის ელემენტები. მას არ უკავშირდება არც ზემოთ აღნიშნული დამატებითი სამართლებრივი შედეგები.<sup>293</sup>

დასკვნის სახით შესაძლოა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გათვალისწინებით, რომელშიც ხაზგასმულია არასრულწლოვნებს, ქმედუუნარო პირებსა და მათ კანონიერ

<sup>292</sup> იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება, გვ. 21

[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show) [11.10.2012].

<sup>293</sup> იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება, გვ. 28

[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show) [11.10.2012].

წარმომადგენლებს – მშობლებს ან მეურვეებსა და მზრუნველებს შორის არსებული განსაკუთრებული ვალდებულებით სამართლებრივი ურთიერთობების არსებობა, არასრულწლოვანის ან ქმედუნარო პირის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებათა წარმოშობისას, ამ ვალდებულებათა შესრულება უნდა დაეკისროს მათ კანონიერ წარმომადგენლებს, მეურვეებს ან მზრუნველებს. მათ მიერ ამ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში კი, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი თავად არ არიან გადასახადის გადამხდელები, ამ სუბიექტებს უნდა დაეკისროს საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადასახადის გადამხდელების ქონების ხარჯზე.

ასეთ შემთხვევებში, ქმედუნარო პირთა ქონებრივი ინტერესების დაცვის მიზნით, შეიძლება მსჯელობა იმის შესახებ, რომ გადამხდელების მიერ ქმედუნარიანობის მოპოვების შემდეგ მათ მიეცეთ საშუალება, კერძოსამართლებრივი დავების ჩარჩოებში მოითხოვონ მათი წარმომადგენლების მხრიდან მიყენებული მატერიალური ზიანის ანაზღაურება.

### 6.3. მემკვიდრეებისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრება

სამართლებრივად უნდა შეფასდეს, ასევე, გარდაცვლილი ფიზიკური პირების მემკვიდრეთა მიერ მამკვიდრებლების ნაცვლად საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, რაც თავის თავში დაკისრებული პასუხისმგებლობის ზომების ჯარიმებისა და საურავების გადახდასაც გულისხმობს. აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით მსჯელობა ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში არ ყოფილა. მემკვიდრეების მიერ ვალდებულებათა შესრულების საკითხში კანონმდებელი პირდაპირ უთითებს, რომ ამ შემთხვევაში გარდაცვლილი პირის ვალდებულებები და მათ შორის, დაკისრებული სანქციები მემკვიდრეობის ფარგლებში მემკვიდრეებს უნდა დაეკისროს და ამასთან, ეს დავალიანება დაითვლება და დადგინდება პირის გარდაცვალების თარიღისთვის. ამდენად, მემკვიდრეები, მხოლოდ მიღებული სამკვიდრო ქონების ხარჯზე და იმ ოდენობით, რაც მამკვიდრებლის გარდაცვალების მომენტისთვის დგინდება, პასუხისმგებელნი არიან შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულება.<sup>294</sup> მემკვიდრეების საგადასახადო ვალდებულებებთან მიმართებით მსჯელობა წარმოდგენილი იყო წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომში ბრალის საკითხის განხილვისას (იხ. ნაშრომის 5.3. ქვეთავი) და აღინიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების სფეროში ბრალეულობის საკითხის არარსებობის გამო, მემკვიდრეების მიერ ვალდებულებათა შესრულებისას არ დგება სხვისი ბრალეული ქმედების გამო პასუხისმგებლობის საკითხი და ეს საკითხი სამართლებრივ უმართლობას არ წარმოშობს.

<sup>294</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 57-ე მუხლი, მე-3 ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

#### 6.4. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სუბიექტების სხვა კატეგორიები

სხვადასხვა საერთაშორისო ხასიათის სამართლებრივ ჟურნალსა და გამოქვეყნებულ სტატიებში დასმულია სუბიექტებთან დაკავშირებული ისეთი პრობლემა, რაც სამოქალაქო ურთიერთობებში გამოყენებულ თავდებისა და სოლიდარული მოვალეების ცნებებს უკავშირდება. ასევე, აქტიურად განიხილება ამ სუბიექტების დაბეგვრის საკითხები. აღნიშნული და გამოკვეთილია არაერთი პრობლემური საკითხი იმასთან დაკავშირებით, უნდა მოხდეს თუ არა ამ პირთა დაბეგვრა ძირითადი გადამხდელების მსგავსად და იმ გარიგებების მიმართ, რომელშიც ისინი იღებენ მონაწილეობას და როგორ განხორციელდება დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხების განსაზღვრა. ასევე, მეტად აქტუალურია როგორ მოხდება ამ კატეგორიის სუბიექტების მიმართ საგადასახადო მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში პასუხისმგებლობის დაკისრება. მეცნიერებს აუცილებლად მიაჩნიათ ამ საკითხების განსაზღვრა ზემოაღნიშნული სუბიექტების სამოქალაქო სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილეობის ხასიათის გათვალისწინებით.<sup>295</sup> სამწუხაროდ, ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნული საკითხები არ დასმულია, მიუხედავად იმისა, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია პირადი თავდებობა და საბანკო გარანტია, როგორც გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები და ამ შემთხვევებში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების ვალდებულებას კისრულობენ თავდები ფიზიკური თუ იურიდიული პირები და ასევე, საბანკო დაწესებულებები, რომლებიც გასცემენ საბანკო გარანტიას. მნიშვნელოვანია განისაზღვროს მიეკუთვნებიან თუ არა ისინი საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს თუ მათი პასუხისმგებლობის საკითხი ცდება საგადასახადო კანონმდებლობის რეგულირების სფეროს. აღნიშნული საკითხი საკმაოდ მნიშვნელოვანია და შესაძლებელია, ცალკე კვლევის საგანი გახდეს, მით უმეტეს, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მათ მიერ საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნათა შეუსრულებლობა იწვევს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გატარებას.<sup>296</sup> ამასთან, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევათა ცალკეულ სახეებს გავაანალიზებთ, რამე სპეციალური მუხლი, რომელიც ამ სუბიექტთა პასუხისმგებლობას ადგენს, არ არსებობს, თუმცა არაპირდაპირ იგივე საგადასახადო ორგანოთა მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას, მაგალითად, ყადაღადადებული ქონების განკარგვის წესების დარღვევისთვის, შესაძლებელია, ამ პირების მიმართაც დადგეს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პასუხისმგებლობის

<sup>295</sup> იხ. J. Lee-Lim and O. C. Morgenstern, Guarantors and Co-Obligors in the tax world, *International Tax Journal*, May-June, 2010, pp. 45-68.

<sup>296</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 249-ე მუხლი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.



საკითხი. ამდენად, ვინაიდან ეს პირები არ წარმოადგენენ უშუალოდ არც გადასახადის გადამხდელს და არც საგადასახადო აგენტებს და მხოლოდ სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან გამომდინარე დგება საგადასახადო ორგანოების წინაშე მათი პასუხისმგებლობის საკითხი, ისინი შესაძლებელია ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებსაც მიეკუთვნოს. აღნიშნული ინსტიტუტები ერთგვარი სიახლეა საგადასახადო კანონმდებლობისთვის. მათი თეორიული გააზრებისა და შესწავლისთვის მნიშვნელოვანი იქნება პრაქტიკის განვითარება და ამ ინსტიტუტების პრაქტიკაში გამოყენების შესწავლა. ამის გამო საღისურთა ციო ნაშრომი მხოლოდ ზედაპირულად ეხება ამ საკითხს. რუსულ სამეცნიერო ლიტერატურაში გამოთქმულია მოსაზრება, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობა უნდა ეკისროდეს არა მხოლოდ დაწესებულებათა ხელმძღვანელ პირებს, არამედ სპეციალურ სუბიექტებს - დაწესებულებების ბუღალტრებს. მართალია, ბუღალტრები ქვემდებარობის წესით დაწესებულებებსა თუ საწარმოებში ხელმძღვანელ პირებს ემორჩილებიან, მაგრამ თავის მხრივ, წარმოადგენენ სპეციალურ სუბიექტებს, რომლებიც თავიანთი საქმიანობიდან გამომდინარე, უშუალოდ არიან დაკავშირებული საგადასახადო სამართლებრივი ვალდებულებების შესრულებასთან.<sup>297</sup> მაგ: გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების შემთხვევაში, როგორც რუსეთის უზენაესმა სასამართლომ თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში აღნიშნა, გარდა ორგანიზაციის პასუხისმგებლობისა, უნდა დამდგარიყო დირექტორისა და მთავარი ბუღალტრის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობაც, ვინაიდან ისინი მიეკუთვნებიან საგადასახადო სამართალურთიერთობებში მონაწილე სპეციალურ სუბიექტებს.<sup>298</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების სუბიექტებთან არსებულ საკანონმდებლო რეგულაციებთან დაკავშირებით განსხვავებული მოსაზრებები გააჩნდათ 2004 წელს საქართველოში საგადასახადო კოდექსის ახალ პროექტზე მომუშავე ექსპერტებს. კერძოდ, მათი ნაწილი მიიჩნევდა, რომ საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო სამართალდარღვევების განსაზღვრის შემთხვევაში, ასევე, აუცილებელი იყო განსაზღვრულიყო საგადასახადო ადმინისტრაციების თანამშრომელთა პასუხისმგებლობის დადგენის საკითხი, მათ მიერ კანონით ნაკისრი ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში.<sup>299</sup> აღნიშნული მოსაზრება კანონმდებლობაში არ ასახულა, თუმცა ამ პირთა პასუხისმგებლობის საკითხი შესაძლოა მხოლოდ დისციპლინური და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის კუთხით დაისვას. თავისებურ სუბიექტებს საგადასახადო სამართალურთიერთობებში წარმოადგენენ საბანკო დაწესებულებები. აღნიშნული ტიპის სუბიექტები

<sup>297</sup> იხ. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Н. Д. Ериашвили, Издательство Юнити, Москва, 2001г. ст. 165-167.

<sup>298</sup> იხ. Г.В. Петрова, Ответственность за нарушение налогового законодательства, Москва, 1995 г. ст. 116-128.

<sup>299</sup> იხ. ვ. ხმალაძე, გ. გვენეტაძე, დ. ნარმანია, მოსაზრებანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პროექტის შესახებ, საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრი, 2004 წლის ნოემბერი, ბიულეტენი №87, გვ. 11, 12, 36.

შესაძლოა ერთდროულად მიხნეულ იქნენ გადასახადის გადამხდელებად, საგადასახადო აგენტებად და ამავე დროს, ისეთ სუბიექტებად, რომლებიც კონკრეტულ შემთხვევებში ასრულებენ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გარკვეული ხასიათის ვალდებულებებს, თუმცა არ წარმოადგენენ არც გადამხდელებს და არც საგადასახადო აგენტებს (მაგალითად საინკასო დავალების შესრულება). ბანკებთან მიმართებით თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში ნამსჯელი აქვს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატას. 2009 წლის №ბს-906-870(კ-08) განჩინებაში სასამართლო აღნიშნავს, რომ სს „პროკრედიტ ბანკი“ სადაოდ ხდიდა საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის გაგზავნილი საინკასო დავალების შესრულებლობისთვის დაკისრებული ჯარიმის თანხის ოდენობას და ასევე, მხარეთა შორის სადავო იყო კონკრეტული სამართლებრივი საკითხი - 2004 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 141-ე მუხლის (2007 წლის 11 ივლისამდე მოქმედი რედაქცია) განმარტება და ნორმის ნამდვილი შინაარსი. ამ საქმეში სასამართლო მსჯელობს საბანკო დაწესებულების, არა როგორც გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო აგენტის, არამედ როგორც სხვა პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სისწორეზე და მიუთითებს, რომ საბანკო დაწესებულება არის სხვა პირი.<sup>300</sup>

გერმანიის კანონმდებლობით, გარდა გადამხდელებისა, განსაზღვრულია სპეციალური სუბიექტების: საგადასახადო კონსულტანტების, საგადასახადო წარმომადგენლების, აუდიტორების, სერტიფიცირებული ბუღალტრებისა და ადვოკატების პასუხისმგებლობის საკითხი. განსხვავებით სხვა სუბიექტებისგან, მათ მიმართ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრებამდე ამ სუბიექტთა პროფესიულ გაერთიანებებს საგადასახადო კოდექსი აძლევს უფლებას, წარმოადგინონ მოსაზრებები განსახილველ საკითხებთან მიმართებით.<sup>301</sup>

მეცნიერები დაინტერესებულნი არიან საგადასახადო სამართალდარღვევების გამო სპეციალური სუბიექტებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხებით. ისინი სწავლობენ საწარმოებში საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის (ბუღალტერი, ფინანსური მენეჯერი) პროფესიული პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხებს, მათ მიერ სამსახურებრივი მოვალეობების შესრულებისას საწარმოებისთვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებით მიყენებული ზიანის შემთხვევებში. ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში ცალკე შესწავლის საგანს წარმოადგენს, ასევე, აუდიტების, როგორც საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილე სპეციალური სუბიექტების საგადასახადო პასუხისმგებლობა. აუდიტების საკითხისგან განსხვავებით, სამართლებრივ ლიტერატურაში ფინანსური მენეჯერებისა და ბუღალტრების პასუხისმგებლობის საკითხთან

<sup>300</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 22 იანვრის №ბს-906-870(კ-08) გადაწყვეტილება, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [29.09.2012].

<sup>301</sup> იხ. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის 441-ე მუხლი <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html)> [15.03.2012].

დაკავშირებით არსებობს განსხვავებული მოსაზრებები. ერთ-ერთი მიდგომის თანახმად, ფინანსურ საკითხებზე მომუშავე პირების პასუხისმგებლობის საკითხი საერთოდ არ უნდა განიხილებოდეს, ვინაიდან მათი საქმიანობა დამქირავებელი საწარმოებისთვის ჩვეულებრივი სამოქალაქო ბრუნვის რისკის მატარებელია და შესაბამისად, პასუხისმგებლობის სიმძიმე მთლიანად საწარმოებზეა გადატანილი.<sup>302</sup>

## თავი 7. სანქციები საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის

### 7.1. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ჩადენის გამო დაწესებული სანქციები და მათი სახეები

კაცობრიობას თავისი არსებობის პერიოდში, სხვადასხვა სახის სამართალდარღვევების გამო, სხვადასხვა სახის სასჯელები (პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეები) აქვს დაწესებული. მათ შორის: სიკვდილით დასჯა, პატიმრობა, გარკვეულ უფლებებში შეზღუდვა, ჯარიმები და სხვა. ჩამოთვლილი სასჯელები, იმავდროულად, თანამედროვეობის ყველაზე უფრო მეტად გავრცელებული ხასიათის სანქციებს წარმოადგენს. სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში, სხვადასხვა სიმძიმის სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული პასუხისმგებლობის განსხვავებული ზომების გამოყენების მიმართ მიდგომები ერთმანეთისგან განსხვავდება. მაგალითად, აშშ-ში ნაკლებად სერიოზული დანაშაულების (რომლებიც ქართულ სამართლებრივ სისტემაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ექვივალენტს წარმოადგენს) ჩადენისთვის თავდაპირველად ჯარიმებს უფარდებენ სიმძიმის მიხედვით, ჯარიმების შემდეგ დადგენილია პრობაციის სასჯელი, შემდეგ გარკვეულ უფლებებში შეზღუდვა და ბოლოს, პატიმრობა. როგორც მეცნიერები მიუთითებენ, სერიოზული დარღვევების (დანაშაულების) შემთხვევაში, შესაძლებელია კომბინირებულად სანქციის რამდენიმე სახის გამოყენება დამრღვევების მიმართ.<sup>303</sup>

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის, როგორც კონტინენტური, ასევე, ანგლო-ამერიკული სამართლებრივი სისტემების უმრავლესობაში, ძირითადად დაწესებულია ფულადი ჯარიმები.<sup>304</sup> თუმცა ჯარიმებთან ერთად დადგენილია სხვა სახის სანქციებიც. ამასთან, წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანი არის საგადასახადო სანქციები, რომლებიც მხოლოდ კლასიკური ხასიათის საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის

<sup>302</sup> იხ. D. D. Bobek, R. C. Hatfield and S. S. Kramer, Professional liability suits against tax accountants: Some empirical evidence regarding case merit. (Journal) "Advances in Taxation", Emerald Group Publishing Limited. Volume 16, pp. 3-23.

<sup>303</sup> იხ. G.S. Becker, W. M. Landes, Crime and Punishment, An Economic Approach, 1964 <<http://www.nber.org/chapters/c3625.pdf>> [20.03.2012].

<sup>304</sup> იხ. A. Basila, R. Katz, N. D. Katz, H. Finkelstein, New Preparer Penalties; (Journal) CPA Journal Federal Taxation, July, 2008, 40-45. და Merrill P. Prior A. Tax Law Changes in the Wind, (Journal) Financial Executive, September, 2004, pp. 54-57.

არის დაწესებული და არ უკავშირდება სახელმწიფო საზღვარზე საბაჟო წესების დარღვევებისთვის დაწესებულ პასუხისმგებლობის ზომებს, რომლებიც საქართველოს შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობით არის განსაზღვრული.

სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში განსხვავებული მიდგომებია საგადასახადო სანქციებთან დაკავშირებით. მაგალითად, გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ზომებად განსაზღვრულია თავისუფლების აღკვეთა და ჯარიმა, ხოლო ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომის სახით კი - მხოლოდ ჯარიმები.<sup>305</sup>

დიდი ბრიტანეთის, როგორც საერთო სამართლის ქვეყნისთვის, დამახასიათებელი არ არის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დადგენა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის და ითვალისწინებს მხოლოდ სისხლის სამართლებრივ და სამოქალაქო პასუხისმგებლობას. ამასთან, სანქციის სახეს წარმოადგენს ჯარიმა, რომლის დარიცხვას გარკვეული თანხების ფარგლებში თავად საგადასახადო ორგანოები ახდენენ სასამართლო გადაწყვეტილებების გარეშე.<sup>306</sup>

იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კოდექსი კლასიკური საგადასახადო სამართალდარღვევების გარდა ასევე, ითვალისწინებს, სამართალდარღვევებს საბაჟო წესების დარღვევებისთვის, საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სამართალდარღვევებისთვის დადგენილია შემდეგი სახის სანქციები: გაფრთხილება, საურავი, ფულადი ჯარიმა, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვა, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.<sup>307</sup> სახეზეა საქართველოს კანონმდებლობის სრულებით ახლებური მიდგომა, საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული პასუხისმგებლობის ზომებთან მიმართებით, რომლებიც ერთმნიშვნელოვნად მხოლოდ ფინანსურ ხასიათს აღარ ატარებს. აღნიშნული გამოწვეულია იმით, რომ ჩამოთვლილი სანქციების ნაწილი, ჯარიმისა და გაფრთხილების გარდა, დაწესებულია საბაჟო ხასიათის სამართალდარღვევებისთვის და არ წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ზომებს კლასიკური საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის. ზემოდასახელებული სანქციები, როგორც აღინიშნა, სადისერტაციო ნაშრომში შესწავლილი არ იქნება.

საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული სანქციების კლასიფიკაცია შესაძლებელია სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით.

მაგალითად, საკანონმდებლო ნორმათა ანალიზის შესაბამისად სანქციები შეიძლება დაიყოს ორ ძირითად ჯგუფად: ფინანსურ (ფულადი) და არაფინანსურ ხასიათის სანქციებად.

<sup>305</sup> იხ. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის მე-8 თავი <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html)> [15.03.2012].

<sup>306</sup> იხ. Ch. Whitehouse, E.Stuart-Buttle, Revenue Law – principles and practice, Eleventh edition, Butterworths London, Dublin, Edinburg, 1993, pp. 20-2.

<sup>307</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 270-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

გარდა ზემოაღნიშნული დაყოფისა, დასავლურ სამეცნიერო ლიტერატურაში განიხილება სხვა სახის კლასიფიკაციებიც. ამ კლასიფიკაციების თანახმად, საგადასახადო სანქციები პირდაპირ და ირიბ სანქციებად იყოფა. პირველი ისეთი სანქციებია, რომლებიც პირდაპირ საგადასახადო რეგულაციის დარღვევისთვის ეკისრება პირს და შესაბამისი სამართლებრივი სისტემის საგადასახადო კანონმდებლობით არის დაწესებული. აღნიშნული სანქციები ხშირ შემთხვევაში ატარებს ფინანსურ (ფულადი) ხასიათს. თუმცა არის შემთხვევები, როცა სანქციები დადგენილია არასაგადასახადო სამართლის ნორმებით. მაგალითად, ცალკეულ ქვეყნებში მეწარმეს, რომლის საქმიანობა ექვემდებარება ლიცენზირებას, ლიცენზიის ყოველწლიურად განახლებისთვის ესაჭიროება შესაბამისი დოკუმენტის წარდგენა, რომლითაც დასტურდება გადასახადის გადახდა. თუ გადამხდელს არ გადაუხდია გადასახადი, მას ლიცენზიას არ განუახლებენ, რომლის გარეშე საქმიანობისთვის პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება. ამავე დროს, გადასახადების გადახდის დადასტურებას, შესაძლებელია არ ჰქონდეს პირდაპირ სანქციის სახე. მაგალითად, ცალკეულ შემთხვევებში საბანკო დაწესებულებიდან კრედიტის გამოსატანად საჭიროა გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების დადასტურება.<sup>308</sup> თავისი არსით, აღნიშნული სანქციები ორივე ეკონომიკურ ხასიათს ატარებს, თუმცა პირველ შემთხვევაში პირის მიერ შემოსავლის მიღებაზე მოქმედებს, ვინაიდან ზღუდავს საქმიანობას ან აკისრებს დამატებით ჯარიმას; მაშინ როცა მეორე - პირის სამოქალაქო ბრუნვაში მონაწილეობას აბრკოლებს.<sup>309</sup>

მსგავსი სახის ირიბ საგადასახადო სანქციებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს. რაც შეეხება სხვა საკანონმდებლო აქტებს, მსგავსი სახის შეზღუდვები საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული არ არის, თუმცა ეს არ გამოირიცხავს ცალკეულ საბანკო თუ ფულად-საკრედიტო დაწესებულებებში შიდა რეგულაციების არსებობას, რომელთა მიხედვით საგადასახადო დავალიანების არსებობა შესაძლოა, მიჩნეულ იქნეს კრედიტების გაცემაზე უარის თქმის საფუძვლად. ამასთან, მათი განზოგადება და სანქციის სახედ მიჩნევა ვერ მოხდება.

ანგლო-ამერიკული სამართლებრივი ლიტერატურა თეორიაში ერთმანეთისგან განასხვავებს გადასახადებზე დანამატებს და სანქციებს, თუმცა ორივესთან მიმართებით შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ტერმინი - სანქციები, ვინაიდან მათ აქვთ მსგავსი სამართლებრივი ბუნება.<sup>310</sup> ანგლო-ამერიკული სამართლებრივი სისტემისთვის დამახასიათებელი თავისებურებაა ის, რომ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა დამოუკიდებლად კი არ არსებობს, როგორც ადმინისტრაციული

<sup>308</sup> იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program, Editor J. Hopkins, Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 313-314.

<sup>309</sup> იხ. იქვე, pp. 316.

<sup>310</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, (Journal) Brigham Young University Law Review, pp. 1565-1571 <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].



სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობა, არამედ არსებობს სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილია, შესაბამისად, როგორც სამოქალაქო, ასევე, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ზომები, რომლებიც შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს, როგორც ცალ-ცალკე, ასევე, ერთობლივად.<sup>311</sup> ხშირად ამერიკელი მეცნიერები ზუსტად ამ სახეობად ჰყოფენ საგადასახადო სანქციებს. მნიშვნელოვანი განსხვავება, რაც გამომდინარეობს ამ ორი სახის სანქციების დაკისრების დროს არის ის, რომ სამოქალაქო წესით პირის დაჯარიმების შემთხვევებში მტკიცების ტვირთი აწევს გადასახადის გადამხდელს; მაშინ, როცა სისხლის სამართლებრივ საქმეებზე ეს ვალდებულება მთლიანად ბრალდების მხარეზეა გადასული. სანქციების დაკისრება, ასევე, განსხვავდება თანხების ამოღების მეთოდების მიხედვით. თუ ჯარიმის დაკისრება ისეთივე გზით და მეთოდოლოგიით ხორციელდება, როგორც საგადასახადო ვალდებულების ძირითადი თანხების ამოღება, ამ შემთხვევაში ეს არის სამოქალაქო სახის სანქციები; თუმცა, თუ გადაწყვეტილებას სასამართლო იღებს, ამ შემთხვევაში სახეზეა სისხლისსამართლებრივი სანქცია.<sup>312</sup>

სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივ სანქციებად საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომების კლასიფიკაცია, დამახასიათებელია არა მხოლოდ ანგლო-ამერიკული სამართლებრივი სისტემისთვის, არამედ, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართლისთვისაც. ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით სამართლიან სასამართლოზე უფლება შემოსაზღვრულია მხოლოდ სისხლის სამართლებრივი ბრალდებით ან სამოქალაქო სამართლებრივი უფლებით. იმისთვის, რომ განმცხადებელმა ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში სამართლიანი სასამართლოს მრავალასპექტიანი უფლების დარღვევაზე იდავოს, უნდა დაამტკიცოს მე-6 მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი ბრალდების, ან სამოქალაქო უფლების არსებობა.<sup>313</sup> განეკუთვნება თუ არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის და შესაბამისად, საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეები მე-6 მუხლით გათვალისწინებულ „სისხლის სამართლის ბრალდებას“, თუ ეს საქმეები ხვდება სამოქალაქო სამართლებრივი დაცვის ქვეშ, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო ცალკეულ შემთხვევაში მის მიერ წლების განმავლობაში პრეცედენტული სამართლით დამკვიდრებული კრიტერიუმების საფუძველზე ადგენს. სასამართლო თავის არაერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს, რომ კონვენციის მიზნებიდან გამომდინარე იმის დასადგენად თუ რა ბუნებისაა პასუხისმგებლობა, რომელიც პირს ეკისრება, არ არის საკმარისი მხოლოდ იმის გარკვევა, სამართლის რომელ

<sup>311</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, (Journal) Brigham Young University Law Review, pp. 1565-1571 <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

<sup>312</sup> იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program, Editor J. Hopkins, Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 319.

<sup>313</sup> იხ. XI 1950 Rome, 4. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, <<http://conventions.coe.int/treaty/en/treaties/html/005.htm>> [23.08.2012].



სფეროს მიეკუთვნება ეს პასუხისმგებლობა ქვეყნის ეროვნულ კანონმდებლობაში. ეს საკითხი უნდა შემოწმდეს სამი ნიშნის მიხედვით, რომლიდანაც ერთ-ერთი არის ამა თუ იმ ქმედების ჩადენისთვის დაკისრებული სასჯელის სიმძიმე.<sup>314</sup> თავის არაერთ გადაწყვეტილებაში სასამართლომ მიუთითა, რომ თუ სანქცია თავისი არსით გაცილებით მძიმეა, ვიდრე ამ დარღვევის ჩადენით მიყენებული ზიანი, ეს უკანასკნელი სისხლის სამართლებრივი სანქციაა, რომლის მიზანია დასჯა და შესაბამისად, არა სამოქალაქო სამართლებრივი სანქცია, რომლის მიზანია შესაბამისი კომპენსაციის მიღება. ასეთი მიდგომა სასამართლოს არაერთ გადაწყვეტილებაში იქნა აღნიშნული და დღესდღეობით პრეცედენტული სამართლის ნაწილია.<sup>315</sup> სასამართლო მიუთითებს, რომ სისხლის სამართლებრივ სანქციებს, ტრადიციულად, განასხვავებენ მათი სადამსჯელო ბუნებით. შესაბამისად, ადმინისტრაციულ ჯარიმას და მათ შორის საგადასახადო ჯარიმებს, რომელსაც ამგვარი ბუნება გააჩნია, სისხლის სამართლებრივ სანქციას მიაკუთვნებს.<sup>316</sup> ამდენად, სასამართლომ სანქციის საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინების მიუხედავად, ამ სანქციის ზომის, მისი სიმძიმისა და სიმკაცრის მიხედვით, შეიძლება ეს უკანასკნელი სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ზომას მიაკუთვნოს.

#### 7.1.1. ფინანსური ხასიათის სანქციები და მათი დაწესების საფუძვლები

სხვადასხვა ნიშნით საგადასახადო სანქციების კლასიფიკაციის განხილვისას, თავიდანვე აღინიშნა, რომ საგადასახადო სანქციები შეიძლება იყოს ფინანსური და არა ფინანსური ხასიათის. სამეცნიერო ლიტერატურაში გამოყოფილია საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის დაწესებული ფინანსური (ფულადი) სანქციის ტრადიციული მხოლოდ ორი სახე: ჯარიმა და საურავი. საურავი, როგორც სანქციის სახე ჯარიმისგან განსხვავებით ცალკეული თავისებურებებით ხასიათდება და ამიტომ შემდგომში ცალკე იქნება განხილული.

რაც შეეხება ფულად ჯარიმებს, მათი დაწესების განსხვავებული კრიტერიუმები და საფუძვლები არსებობს. შესაბამისად, მათი სხვადასხვა სახე გამოიყოფა.

მთელ რიგ შემთხვევებში ჯარიმის ოდენობა დამოკიდებულია კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეზე, ხოლო სამართალდარღვევის

<sup>314</sup> მაგალითისთვის იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებები: Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012],

Ziliberberg v. Moldova, 2005, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012], Kirakosyan v. Armenia <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-89959>> [23.07.2012].

<sup>315</sup> იხ. Fair Trial in Criminal Cases, Published by Council of Europe 10-13, Course Outline Fair Trial in Civil and Administrative Law/Public Law, Published by Council of Europe, pp. 7-11 <<http://www.coehelp.org/course/view.php?id=30>> [23.07.2012].

<sup>316</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ziliberberg v. Moldova, 2005, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012].

სახიდან გამომდინარე – პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად ბიუჯეტისთვის მიყენებული ზიანის მოცულობაზე.<sup>317</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის ქართული კანონმდებლობიდან გამომდინარე ჯარიმა ინიშნება, როგორც ფიქსირებული თანხის სახით, ასევე, განსაზღვრული ფულადი თანხიდან გამომდინარე, პროცენტული გადასახდელის სახით. ჯარიმა, ასევე, შესაძლებელია დაინიშნოს ორივე საწყისის შერწყმით. შესაბამისად, ჯარიმები იყოფა ფიქსირებულ და არაფიქსირებულ ჯარიმის სახეებად. როგორც სამეცნიერო ლიტერატურაშია აღნიშნული, მთელ რიგ შემთხვევებში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ჯარიმის გამოანგარიშებას პროცენტებში გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლიდან, დამატებით გადასახდელი თანხიდან, შემცირებული გადასახადის თანხიდან, დაუკავებელი (გადასარიცხი) გადასახადის თანხიდან, ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი გადასახადის თანხიდან, გადაუხდელი გადასახადის თანხიდან და ა.შ.<sup>318</sup>

ცალკეულ შემთხვევებში საქართველოს კანონმდებლობა ითვალისწინებს ჯარიმის გამოანგარიშებას უდიდესი თანხის მიხედვით ან ფიქსირებული ფულადი გადასახდელის სახით. რამდენიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში (ე.წ. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობა) გამოიყენება ე.წ. შეკრების პრინციპი. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისთვის ცალ-ცალკე უფრო მკაცრი სანქცია – დიდი ოდენობის ჯარიმა არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას და საგადასახადო სანქციის გამოყენება, იმავდროულად, არ ათავისუფლებს გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისგან, რის შეუსრულებლობის გამოც დაეკისრა მას პასუხისმგებლობა.<sup>319</sup> აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თავად ამა თუ იმ სახის ჯარიმის დაწესების კონკრეტული საფუძვლები, საქართველოს კანონმდებლობით განმტკიცებული არ არის. არსად არ არის მითითებული და არ არსებობს თეორიული მსჯელობა ამა თუ იმ დარღვევის შემთხვევაში როგორ უნდა განისაზღვროს ჯარიმის ოდენობა. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ხშირია ცვლილებების შეტანა და ცალკეული სახის სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული ჯარიმის ოდენობის ცვლილება. უმეტეს შემთხვევებში ასეთი ცვლილებების სამართლებრივი ახსნა არ არსებობს და ხშირად საკანონმდებლო ცვლილებების ინიციატორი მიუთითებს მხოლოდ საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაციის ან პირიქით, გამკაცრების საჭიროებაზე ქვეყნის ეკონომიკური ინტერესებიდან გამომდინარე, რაც, თავის თავად, არ არის ცვლილების სამართლებრივი შინაარსისა და ბუნების განმსაზღვრელი. თეორიაში ჯარიმებს ყველაზე ხშირად გამოყენებად ადმინისტრაციულ სახდელებად მიიჩნევენ, რომელიც განსხვავებულია როგორც სისხლის

<sup>317</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 340.

<sup>318</sup> იხ. იქვე, გვ. 340-341.

<sup>319</sup> იხ. იქვე, გვ. 341.

სამართლებრივი, ასევე, სამოქალაქო ჯარიმებისგან.<sup>320</sup> მეცნიერები მიუთითებენ, რომ ადმინისტრაციული ჯარიმა არის ერთჯერადი ფულადი გადასახდელი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის მიმართ, რომელიც არ არის ზიანის ანაზღაურება და ამავე დროს, არ იწვევს ნასამართლობას, მაგრამ უკავშირდება ფულად და ქონებრივი ხასიათის უარყოფით შედეგებს.<sup>321</sup>

ზოგადად ჯარიმებს, როგორც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დაწესებულ სანქციას, მეცნიერები ყველაზე მარტივად აღსრულებად სახდელად მიიჩნევენ. ამასთან, მეცნიერთა შეფასებით, მისი დაკისრებისას პიროვნების საერთო დახასიათებასთან ერთად აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული დარღვევის სიმძიმე, დამრღვევის მატერიალური მდგომარეობა, ხელფასი, სტიპენდია და სხვა სახის შემოსავლები.<sup>322</sup>

საინტერესოა იურიდიული პირებისთვის ჯარიმის დაკისრების საკითხი თეორიული კუთხით. სამეცნიერო ლიტერატურაში გამოთქმული მოსაზრების თანახმად, ვინაიდან იურიდიული პირის ბრალი ცალკე არ არსებობს და ყოველთვის კონკრეტული ფიზიკური პირის ბრალთანაა დაკავშირებული, მას უნდა დაეკისროს ჯარიმის გადახდა საწარმოსთან ერთად.<sup>323</sup> თუმცა, ამ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობით მსგავსი სოლიდარული პასუხისმგებლობა და ერთობლივად საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის დაკისრებული სანქციის გადახდის წესი, არ მოქმედებს. აქ გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ბრალს, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობას, არ ითვალისწინებს.

ანგლო-ამერიკული სისტემის მიხედვით, ფულადი ჯარიმები, როგორც ფინანსური ხასიათის სანქციები, ძირითადად სამოქალაქო სანქციებს მიეკუთვნება. ამასთან, ფინანსური სანქციების დაწესებისას, ამერიკელი მკვლევარების აზრით, მნიშვნელოვანია იმ ზარალისა და თანხების დათვლა, რაშიც გამოიხატება გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ზიანი.<sup>324</sup> საინტერესოა ამერიკის მაგალითი ჯარიმების დაწესებასთან დაკავშირებით. ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო კოდექსი სანქციის სახით ჯარიმების დაწესებისას, ისევე, როგორც სხვა ქვეყნების კანონმდებლობა, მიმართავს ამ ჯარიმების დაწესების ორ გზას: პირველი, ესაა პირდაპირ დაწესებული განსაზღვრული თანხის ოდენობის ჯარიმა, ან გადაუხდელი გადასახადის განსაზღვრული პროცენტული მაჩვენებელი. ეს მიდგომები იცვლება იმის და მიხედვით, რამდენად მძიმეა ჩადენილი სამართალდარღვევა და რა მოცულობისაა

<sup>320</sup> იხ. მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელები და მათი გამოყენება, თბილისი, 2000წ. გვ. 61

<sup>321</sup> იხ. იქვე, გვ. 66

<sup>322</sup> იხ. იქვე, გვ. 66

<sup>323</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002 წ. გვ. 270.

<sup>324</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, (Journal) Brigham Young University Law Review, 1565-1571, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

გადაუხდელი გადასახადი.<sup>325</sup> თუმცა, ჩადენილი სამართალდარღვევების გამოვლენის შესაძლებლობის გათვალისწინება და ადმინისტრირებაზე გაწეული ხარჯების შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომების დადგენა არ ხდება.<sup>326</sup>

ასევე, გარდა პროცენტებით გამოსათვლელი სანქციებისა, ანგლო-ამერიკული სისტემა ცნობს ჯარიმის თანხის პირდაპირ განსაზღვრას ფიქსირებული ოდენობებით ისეთი დარღვევებისთვის, რომლებიც რაიმე თანხის გადახდასთან კი არ არის დაკავშირებული, არამედ სხვა სახის ვალდებულებების შესრულებას, მაგალითად, დეკლარაციების წარდგენას და ა.შ. უკავშირდება.<sup>327</sup>

ფულადი სანქციების სახით ჯარიმების საკითხის თეორიულ გააზრებასთან ერთად მნიშვნელოვანია მისი პრაქტიკაში გამოყენების საკითხიც. საქართველოს სსიპ – შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ოფიციალური ინფორმაციის თანახმად, 2011 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 20 სექტემბრამდე ჯარიმა, როგორც ფულადი სანქცია, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვადასხვა სახის სამართალდარღვევისთვის გამოყენებულ იქნა 76792 შემთხვევაში (ამასთანავე აღნიშნული მონაცემი არ ასახავს სსიპ – შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად სანქციის სახით შეფარდებული ჯარიმების რაოდენობას).<sup>328</sup>

#### 7.1.2. არაფინანსური ხასიათის სანქციები

როგორც უკვე აღინიშნა, საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის ზომებად ფულად სანქციებთან ერთად, სანქციების არატრადიციულ სახეებსაც ადგენს, როგორცაა: გაფრთხილება, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვა, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა. ჩამოთვლილთაგან, გაფრთხილების გარდა, სანქციები გამოიყენება მხოლოდ საბაჟო-სამართლებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელი ნორმების შესრულებაზე პასუხისმგებელი პირების მიერ კანონმდებლობის მოთხოვნათა შეუსრულებლობის დროს და მათი დაკისრება არ ხდება კლასიკური საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში.

საქართველოში საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის დაწესებულ არაფინანსურ სანქციას მიეკუთვნება გაფრთხილება. ამ სანქციის გამოყენება კლასიკური ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევაში ფართოდ ხდება. მას, მსგავსად

<sup>325</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>326</sup> იხ. იქვე, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>327</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 130.

<sup>328</sup> იხ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წერილობითი ინფორმაცია, №21-03/65091.

ქართული კანონმდებლობისა, სხვა ქვეყნის კანონმდებლობებიც იცნობს. თუმცა გაფრთხილების, როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის სანქციის გამოყენება, ქართული კანონმდებლობით მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებშია შესაძლებელი. კერძოდ, გაფრთხილება, როგორც სანქცია, გამოიყენება საკონტროლო-საღარი აპარატების მოხმარების ცალკეული წესების, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირების, რეალიზაციისა და აღრიცხვის წესებისა და ასევე, საბაჟო წესების დარღვევებისთვის. ამდენად, ამ სანქციის გამოყენება, ფინანსური სახის სანქციებისგან განსხვავებით, ყველა სახის საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის არ ხდება. საინტერესოა გაფრთხილების სამართლებრივი ბუნების დადგენა. საგადასახადო სანქციების პარალელურად, საქართველოს კანონმდებლობა ადგენს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომებს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსით, რომელიც სხვადასხვა სახის სანქციებს შორის ცნობს გაფრთხილებას. ვინაიდან, საქართველოს საგადასახადო და ასევე, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი სანქციები მსგავსი ბუნების მატარებელია, საინტერესოა მეცნიერთა შეფასებები ამ სანქციის მიმართ. სამეცნიერო ლიტერატურაში გაფრთხილება ყველაზე მსუბუქ ფორმადაა მიჩნეული, რომელიც როგორც წესი, აღსრულება დადგენილების გამომტანი პირის მიერ დადგენილების მიღებისთანავე ამ გაფრთხილების საჯარო წაკითხვით.<sup>329</sup> თუმცა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევისგან განსხვავებით, საგადასახადო კანონმდებლობა არ აკონკრეტებს ასეთი სახდელის აღსრულების წესს. ამასთან, მსგავსი საჯარო წაკითხვის პრაქტიკა საგადასახადო ორგანოების მხრიდან, აღსრულების პროცესში არ არსებობს. შესაბამისად, ამ მიმართულებით საგადასახადო კანონმდებლობაში ერთგვარი ვაკუუმია. რამდენიმე თვის განმავლობაში, კერძოდ, 2011 წლის 1 აპრილიდან 2011 წლის 22 ნოემბრამდე<sup>330</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული იყო კიდევ ერთი არაფინანსური სახის სანქცია საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის - საგადასახადო კანონმდებლობის სწავლება, თუმცა საინტერესოა, რომ აღნიშნული სახის სანქციის ანალოგი სხვა ქვეყნის კანონმდებლობით დადგენილი არ არის. საკანონმდებლო ცვლილებების მიუხედავად, საგადასახადო ორგანოებს მისი პრაქტიკაში რეალიზაცია არ განუხორციელებიათ. აღნიშნული დასტურდება სსიპ – შემოსავლების სამსახურის მიერ 2012 წლის 20 სექტემბერს გაცემული №21-03/65091 ოფიციალური ინფორმაციის თანახმად.<sup>331</sup>

<sup>329</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002 წ. გვ. 269.

<sup>330</sup> იხ. საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატების შეტანის შესახებ“ გამოქვეყნებული ვებ-პორტალი, 110401014, 01.04.2011წ სარეგისტრაციო კოდი 200000000.05.001.016263 მუხლი 1, პუნქტი 4 და საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“ გამოქვეყნებული ვებ-პორტალი, 11122011, 22/11/2011წ სარეგისტრაციო კოდი 200000000.05.001.016465 მუხლი 1, პუნქტი 35.

<sup>331</sup> იხ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წერილობითი ინფორმაცია, №21-03/65091. გაცემულ ინფორმაციაში საერთოდ არ არის მითითებული საგადასახადო

შესაძლებელია ზუსტად ამ საფუძვლით კანონმდებელმა რამდენიმე თვის შემდეგ ეს ნორმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსიდან ამოიღო.

საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის დაწესებული არაფინანსური სანქციების გამოყენება აქტიურად შეისწავლება სამეცნიერო ლიტერატურაში. ამასთან, მათი გამოყენება ფინანსურ სანქციებთან შედარებით უფრო იშვიათია. თუმცა, როგორც სხვადასხვა კვლევა ადასტურებს, საგადასახადო სანქციის ყველაზე გავრცელებული სახე – ფულადი ჯარიმა, საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში, ყოველთვის პასუხისმგებლობის ეფექტური ზომა არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ უმრავლეს სამართლებრივ სისტემაში საგადასახადო ორგანოებს გააჩნიათ სხვადასხვა სამართლებრივი ბერკეტები გადასახადის გადამხდელთა ქონების და შემოსავლების მიმართ იძულების მექანიზმების გამოყენების თვალსაზრისით, მაგალითად, დააყადლონ გადამხდელის ქონება, მისი საბანკო ანგარიშები და ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები, ან მოახდინონ ქონების იძულებითი რეალიზაცია, ცალკეულ შემთხვევებში ეს მექანიზმები მაინც არ არის საკმარისი და ეფექტური ფინანსური სანქციების აღსრულებისთვის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ნაწილი მკვლევარებისა თვლის, რომ კანონმდებლობით დაწესებული უნდა იყოს ფინანსური სანქციის უფრო მეტი ალტერნატივები, ვიდრე მხოლოდ გაფრთხილება. მაგალითად, სპეციალური უფლების შეზღუდვა (მაგალითად, ფინანსისტს სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში, დროებით ჩამოერთვას ფინანსური საქმიანობის განხორციელების უფლება). ზოგიერთ სამართლებრივ სისტემაში, შესაძლოა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის ზომას მიეკუთვნებოდეს მეწარმე სუბიექტებისთვის შესაბამისი ლიცენზიებისა და საქმიანობების ნებართვების ჩამორთმევა. ამ ალტერნატიული ზომების გამოყენებას სკეპტიკურად აფასებს თეორეტიკოსთა მეორე ნაწილი, რომელსაც მიაჩნია, რომ მსგავსი ზომების გამოყენებამ შესაძლოა გადამხდელების სამეწარმეო საქმიანობაზე უარყოფითი გავლენა იქონიოს. აღნიშნული კი, თავის მხრივ, შეამცირებს ამ საწარმოთა მოგებას და მათი მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების შესაძლებლობა დაიკლებს. ისინი ამ არაფინანსური სანქციების გამოყენების შესაძლებლობას განიხილავენ მხოლოდ მას შემდეგ, რაც გადამხდელი დადგენილი გეგმის და შეთანხმებული ფინანსური ცხრილის მიხედვით ვერ დაფარავს საგადასახადო დავალიანებას.<sup>332</sup>

საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, ლიცენზიის ჩამორთმევა ან მისი მოქმედების შეჩერება არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილ პასუხისმგებლობის ზომას, არამედ არის სალიცენზიო პირობების დარღვევის შესაძლო თანმდევი შედეგები და ემსახურება ზოგადად საჯარო წესრიგის სტაბილურობას და არა

---

სწავლების, როგორც სანქციის სახის გამოყენების თაობაზე, რაც მიუთითებს იმაზე რომ აღნიშნული სანქცია საერთოდ არ იყო გამოყენებული.

<sup>332</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, V. Editor Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp.128.



კონკრეტული საგადასახადო ნორმების დაცვას.<sup>333</sup> ცალკეულ სამართლებრივ სისტემებში შესაძლებელია განსაზღვრული იყოს არაფინანსური, არაორდინალური სანქციებიც. მაგალითად, შვედეთში მოქმედებს პასუხისმგებლობის საკმაოდ საინტერესო ზომა: შემოწმებული გადასახადის გადამხდელებისა და მათ მიმართ გამოყენებული სანქციების გასაჯაროება.<sup>334</sup> აღნიშნულ მოქმედებას აქვს პრევენციის საკმაოდ მაღალი ეფექტი, ვინაიდან ზეგავლენას ახდენს სამეწარმეო ურთიერთობებსა და სამოქალაქო ბრუნვაში მონაწილე სუბიექტების სანდოობაზე. თუმცა, იგივე იაპონიაში, სადაც ხდება გადამხდელთა სიების გამოქვეყნება, აქვეყნებენ მხოლოდ მსხვილი გადამხდელების შესახებ ინფორმაციას და ამ შემთხვევაში მას ნაკლებად აქვს პრევენციის მიზანი. საფრანგეთშიც გამოიყენება შესაბამისი გამოქვეყნების პრაქტიკა დაკისრებული თანხების ოდენობების მითითებით, თუმცა სიაში ყოფნა არ არის სანქცია და მხოლოდ ინფორმაციული ღონისძიების ხასიათს ატარებს.<sup>335</sup>

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წელს 12 ივნისიდან შესული ცვლილებების თანახმად, ასეთი ტიპის ინფორმაცია, ასევე, საჯარო გახდა, თუმცა მას სანქციის დატვირთვა არ გააჩნია და მხოლოდ გადამხდელის შესახებ არსებული ინფორმაციის გასაჯაროებას ნიშნავს.<sup>336</sup>

გადამხდელის მიმართ დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესახებ ინფორმაციის გასაჯაროება, როგორც სანქციის სახე, შესწავლილი აქვს ამერიკელ მეცნიერს - ოლივერ ორდმენს. მას მიმოხილული აქვს აღნიშნული ღონისძიების, როგორც სანქციის სახე რამდენიმე ქვეყნის მაგალითზე, თუმცა მიაჩნია, რომ მისი დაწესება სხვა ქვეყნის საგადასახადო სისტემებში არ იქნება მიზანშეწონილი, ვინაიდან ასეთი გამოქვეყნება არ არის შესწავლილი სხვადასხვა ქვეყნის კონტექსტიდან გამომდინარე. ამის გამო მეცნიერი თვლის, რომ საჭიროა აღნიშნული მოქმედების, როგორც სანქციის ბუნების კარგად შესწავლა თითოეული ქვეყნის მაგალითზე მის პრაქტიკაში რეალიზაციამდე.<sup>337</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში ხშირად განიხილება საკითხი, რამდენად ეფექტურია ისეთი არაფინანსური სანქციების დაწესება, როგორიცაა, მაგალითად, თავისუფლების აღკვეთა, ან საჭიროა თუ არა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დაწესება, თუ საკმარისია ამისთვის სამოქალაქო პასუხისმგებლობის

<sup>333</sup> იხ. ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ საქართველოს კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №40, 18.07.2005, მუხ.264), 22-ე მუხლი, 2012 წლის 1 ოქტომბრის მდგომარეობით.

<sup>334</sup> აღნიშნული გამოწვეული იყო დიდი ხნის განმავლობაში სიტყვისა და პრესის თავისუფლების მაღალი ხარისხით. იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program, Editor J. Hopkins, Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 311.

<sup>335</sup> იხ. იქვე, pp. 311-312.

<sup>336</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 39-ე მუხლი, 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 25 ივნისის მდგომარეობით.

<sup>337</sup> იხ. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program, Editor J. Hopkins, Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Johns Hopkins Univ. Press, 1965, pp. 312- 313.

ზომების შეფარდება და ამ მიმართულებით სისხლისსამართლებრივი კანონმდებლობის კლიბერალიზაცია. აღნიშნულთან დაკავშირებით ერთმნიშვნელოვანი პოზიცია მეცნიერთა შორის არ არსებობს და ეს უკანასკნელი ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკასა და სამართლებრივ სისტემაზე დამოკიდებული.<sup>338</sup>

ამავე დროს, მეცნიერები განიხილავენ პასუხისმგებლობის დაწესების საფუძვლებს, თუ როგორ უნდა განისაზღვროს პასუხისმგებლობის ზომები და მათი ოდენობა სხვადასხვა სახის საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისას. ამერიკელ მეცნიერთა მოსაზრებით, საგადასახადო სფეროში სამართალდარღვევების დიდი ნაწილი გამოიხატება კანონმდებლობით დადგენილი გამოქვეითების არამართლზომიერად გაზრდაში. მათი აზრით, ამის გამო უმჯობესია დაწესდეს ფინანსური სანქციები იმ ოდენობით, რომელიც შეესაბამება დეკლარაციებში მითითებული გამოქვეითების ოდენობას, რაც, თავის მხრივ, შეიცავს გარკვეული ოდენობის უკანონო გამოქვეითებას. შესაბამისად, რაც უფრო რთული იქნება ამ გამოქვეითების დადგენა საგადასახადო ადმინისტრაციების მხრიდან, მით უფრო მაღალი უნდა იყოს მოსალოდნელი სანქციის დაკისრების შესაძლებლობა. ამ შემთხვევაში კოლუმბიის სამართლის სკოლის პროფესორს მიაჩნია, რომ სანქციების ეფექტურობა საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის გაიზრდება.<sup>339</sup> ზოგიერთი მეცნიერი ფიქრობს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის განსაზღვრული პასუხისმგებლობის უმრავლესობა არ არის დადგენილი იმის და მიხედვით, თუ რა მატერიალური თუ ადამიანური რესურსი იხარჯება ამ დარღვევების გამოვლენისთვის. იმ პირობებში, როცა გადასახადის გადამხდელები იყენებენ სხვადასხვა საშუალებებს და მეთოდებს, არ გადაიხადონ გადასახადები, არსებული ზომები არის აშკარად არაპროპორციული.<sup>340</sup> გარდა ამისა, საინტერესოა საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხი კონკრეტული უფლებამოსილი პირისთვის და შესაბამისი სპეციალური სახის სანქციის შემოღება, რომელსაც მეცნიერები უფლებამოსილი პირის სანქციას უწოდებენ. აღნიშნულ სპეციალურ სუბიექტს მეცნიერები მიაკუთვნებენ იმ ფიზიკურ პირს, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა საწარმოში საგადასახადო საკითხებზე. მისი მხრიდან ვაღდებულების შეუსრულებლობის გამო, სანქციის გამოყენება მოხდება კონკრეტულად ამ უფლებამოსილი ფიზიკური პირის და არა საწარმოს, როგორც იურიდიული პირის მიმართ.<sup>341</sup>

<sup>338</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)> [23.08.2012].

<sup>339</sup> იხ. იქვე, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)> [23.08.2012].

<sup>340</sup> იხ. იქვე, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)> [23.08.2012].

<sup>341</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 128.

## 7.2. საგადასახადო სანქციების მიზნები და ფუნქციები

მსგავსად სხვა სახის სანქციათა მიზნებისა და ფუნქციებისა, საინტერესოა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული სანქციების მიზნების და ფუნქციების არსის განსაზღვრა. კონკრეტული სანქციის მიზნისა და ფუნქციის დადგენით ხდება სანქციის დანიშნულების განსაზღვრა, თუ რა მიზნის მიღწევა სურს კანონმდებელს ამ ზომის დადგენით, შესაძლებელია თუ არა ამ მიზნის მიღწევა და ამავე დროს, თავისი ფუნქციის შესრულება, რაც კონკრეტული ზომის შემთხვევაში იქნა განსაზღვრული.

### 7.2.1. მიზნები

საგადასახადო სანქციათა დაწესების მიზნებს შორის, პირველ რიგში, გამოყოფენ გადამხდელთა მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევებზე ეფექტს მოსალოდნელი პასუხისმგებლობის ზომის გამო. ამასთან მნიშვნელოვანია, პასუხისმგებლობის შესაბამისი ზომა იყოს სამართლიანი და პროპორციული იმ სიკეთისა, რაც ხელყოფილ იქნა სამართალდარღვევის ჩადენის დროს.<sup>342</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში განიხილავენ სხვადასხვა სახის თეორიებს, რომლებიც ეხება სანქციის მიზნებს. ერთ-ერთი ასეთი თეორიაა რაციონალური არჩევანის თეორია, რომელიც სამართალდამრღვევების მიმართ პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომის გამოყენებასთან დაკავშირებით აღნიშნავს, რომ სანქციის შესაბამისმა ზომებმა შესაბამის მიზანს რომ მიადწიოს, აუცილებელია, ეს სანქციები იყოს საკმარისად მკაცრი და საგადასახადო ადმინისტრაციებს ჰქონდეთ მათი გამოყენების რეალური საშუალება. აღნიშნული თეორია რაციონალურ მიდგომას ინდივიდუალურ ჭრილში განიხილავს თითოეული გადამხდელის მიმართ და თვლის, რომ ყველა გადამხდელისთვის ერთი და იგივე შემთხვევები რაციონალური ვერ იქნება და დამოკიდებულია გადამხდელის მატერიალურ მდგომარეობასა და სხვა გარემოებებზე. ერთობლიობაში კი ამ ორივე მიზანმა უნდა სძლიოს გადამხდელის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში შესაძლო მისაღებ სიკეთეს, რათა პასუხისმგებლობის ზომებიდან გამომდინარე გაიზარდოს სამართალდარღვევების ჩადენის პრევენციის დონე.<sup>343</sup>

ამერიკელი მეცნიერები, როგორც აღინიშნა, პასუხისმგებლობის ზომებად საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის მოიაზრებენ, როგორც ფინანსურ სანქციებს, ასევე, თავისუფლების შემზღვეველ პასუხისმგებლობის ზომებს, თუ დარღვევა სერიოზულ ხასიათს ატარებს. თუმცა, ფინანსურ სანქციებს გააჩნია დადებითი ეკონომიკური ეფექტი, მაშინ როცა პატიმრობა და თავისუფლების აღკვეთა უფრო მეტი დანახარჯების გაწევას გულისხმობს. მეცნიერთა აზრით, ფინანსური სანქციები შესაძლოა დადგინდეს იმ

<sup>342</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V.Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 111

<sup>343</sup> იხ. იქვე, pp. 120 -122.

ოდენობით, რომ დაფაროს საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ჩადენილი სამართალდარღვევის გამოვლენისთვის დახარჯული თანხები, ასევე, ამ სანქციის გამოყენებით შესაძლოა მთლიანად იფარებოდეს საგადასახადო ადმინისტრაციების ხარჯები.<sup>344</sup> ზოგი მეცნიერი ფიქრობს, რომ ქონებრივი ხასიათის პასუხისმგებლობის ზომების დაწესებისას სახელმწიფო ხშირად მიზნად ისახავს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის მაქსიმალურ ზრდას. ასეთ პირობებში სახელმწიფო დაინტერესებულია კანონის მოთხოვნათა სისტემატური დარღვევებით, რათა გადახდილი ჯარიმებისა და სხვა სახის სახდელების მეშვეობით უზრუნველყოს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესრულება.<sup>345</sup> თუმცა საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული მკაცრი სანქცია, როგორც წესი, არ აუმჯობესებს საგადასახადო დისციპლინის მდგომარეობას და ამასთან, წინააღმდეგობაში მოდის სანქციის არარეპრესიულობის მიზანთან.

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო სანქციის არარეპრესიულობის მიზანია, საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისას პირის მატერიალური მდგომარეობის გათვალისწინება. პირის მიმართ გამოყენებული სანქცია არ უნდა უზღუდავდეს მას მომავალში შემოსავლების მიღების შესაძლებლობას. აღნიშნული არა მხოლოდ საგადასახადო განაკვეთების დადგენისას უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის ზომების დაწესების დროსაც.<sup>346</sup>

საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა პირის მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს სამართალდამრღვევი პიროვნების, ბრალის ხარისხის, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებების გათვალისწინებით.<sup>347</sup>

სანქციის მიზანი თავისთავად არის არა მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელის მიერ მომავალში სამართალდარღვევის ჩადენის თავიდან აცილება, არამედ ზოგადი პრევენციაც, რამეთუ მისი გამოყენების საშიშროება და სხვათა მიმართ სანქციების გამოყენების პრაქტიკა, აიძულებს გადამხდელებს არ ჩაიდინონ რაიმე სახის გადაცდომა. თუმცა, სამართალდარღვევის არჩადენა მაინც დამოკიდებულია ორ გარემოებაზე: სწორად განისაზღვროს და შეირჩეს სანქციის ზომა და მეორე, კანონმდებლობა იყოს რაციონალური და გასაგები. გადამხდელს უნდა შეეძლოს ლოგიკურად განსაზღვროს რა არჩევანის წინაშე დგას. ამ შემთხვევაში, ეკონომისტთა მოსაზრებით, გადამხდელი სამართალდარღვევას ჩაიდენს მაშინ, თუ მისი ჩადენა უფრო მეტ სარგებელს მოუტანს, ვიდრე მოსალოდნელი ჯარიმის ოდენობაა.<sup>348</sup>

<sup>344</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V.Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 111-1112.

<sup>345</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 298.

<sup>346</sup> იხ. იქვე, გვ. 302.

<sup>347</sup> იხ. იქვე, გვ. 302.

<sup>348</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, V. Editor Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 118-120.

როგორც აღინიშნა, საერთო სამართლის სისტემებში საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის შესაძლებელია დაწესდეს, როგორც სამოქალაქო, ასევე, სისხლის სამართლებრივი სანქციები. ამ შემთხვევაში სამოქალაქო სანქციებს, როგორც წესი, გააჩნია ორი მიზანი: აღკვეთოს კონკრეტული დარღვევა, მოხდეს ზიანის ანაზღაურება და წაახალისოს კანონმდებლის მოთხოვნათა შესრულება, ხოლო მისი მეორადი მიზანი, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის მსგავსად, პირის დასჯაა სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში. ივარაუდება, რომ სამოქალაქო ხასიათის სანქციები ადვილად განსაზღვრებადი და ადვილად ადმინისტრირებადია. ყველაზე მარტივი გზა ამისთვის არის სანქციების სახით ჯარიმების დაწესება, რომელიც გამოითვლება შეუსრულებელი ვალდებულებების კონკრეტული პროცენტული ოდენობებით.<sup>349</sup> თუმცა, როგორც ზემოთ უკვე აღინიშნა, ჯარიმები შესაძლებელია ფიქსირებული თანხის სახითაც იყოს განსაზღვრული.

ამავე დროს, ისეთ სისტემებში, სადაც ადმინისტრაციული და სამოქალაქო პასუხისმგებლობები ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად არსებობს, სამოქალაქო სანქციებისგან განსხვავებით, მას არ აქვს მხოლოდ ზიანის ანაზღაურების მიზანი და ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციული სამართლის სანქციებში სისხლის სამართალდარღვევათა მსგავსად დასჯის ელემენტი წინ იწევა.

როგორც ამერიკელი მკვლევარები მიუთითებენ, ყველაზე მნიშვნელოვანია სანქციის მნიშვნელობის გაგება. სანქციები ვერ მიაღწევს მიზანს იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელს არ აქვთ გაცნობიერებული მათი მნიშვნელობა და ვალდებულებათა შეუსრულებლობის გამო პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა. მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ადმინისტრაციებს მარტივად შეეძლოთ სამართალდარღვევების გამოვლენა და მათზე რეაგირების მოხდენა. გამომდინარე აქედან, ნორმები, რომელთა მოთხოვნების შესრულების შემოწმება არის ყველაზე ადვილი, აღსრულების მაღალი მაჩვენებლით ხასიათდება. შესაბამისად, კანონმდებლის ის მოთხოვნები, რომელთა შესრულების შემოწმება რთულია, ყველაზე ხშირად ხდება სამართალდარღვევის ჩადენის სამიზნე.<sup>350</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების ფინანსური ხასიათიდან გამომდინარე ლოგიკურია ფინანსური სანქციების დაწესება, თუმცა ამ სანქციების გამოყენება ყოველთვის ეფექტური არ არის. თუ გადასახადის გადამხდელი არის გაკოტრების ზღვარზე, ან გადახდისუუნარო და არ აქვს შესაძლებლობა გადაიხადოს გადასახადები და მით უმეტეს, დაკისრებული სანქცია, ამ შემთხვევაში ზოგიერთ მეცნიერს მიაჩნია, რომ დაწესებული უნდა იყოს საპატიმრო სანქციები, ვინაიდან ფინანსური ხასიათის სანქციებით მიზანი ვერ მიიღწევა. თუმცა, უმრავლეს სამართლებრივ სისტემებში სამოქალაქო დარღვევებისთვის პატიმრობა არ არის დადგენილი და როგორც ლიტერატურაშია მითითებული, უპირატესობა შეიძლება

<sup>349</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, V. Editor Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 127.

<sup>350</sup> იხ. იქვე, pp. 130-131.

მიენიჭოს სხვადასხვა სახის უფლებების შეზღუდვას პასუხისმგებლობის დაკისრების სახით. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ეს სანქციები არ უნდა იწვევდეს საწარმოს საქმიანობის შეჩერებას, რაც უარყოფითად იმოქმედებს საწარმოს საქმიანობაზე და მომავალში თანხების მოძიებას შეუძლებელს გახდის.<sup>351</sup>

საგადასახადო სანქციის მიზნებთან ერთად საინტერესოა ზოგადად ადმინისტრაციული სახდელების მიზნების განსაზღვრა. სამეცნიერო ლიტერატურაში გამოყოფენ ადმინისტრაციული სანქციის ორ ძირითად მიზანს: დამრღვევის დასჯა და სამართალდარღვევის თავიდან აცილება.<sup>352</sup> ცალკეულ შემთხვევებში კი სანქციის მიზანია სამართალდამრღვევის მიერ ჩადენილი ქმედებისთვის სამართლიანი ზემოქმედების ზომის გამოყენება.<sup>353</sup>

## 7.2.2. ფუნქციები

საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებულ სანქციის ზომებს მიზნებთან ერთად გააჩნია შემდეგი ფუნქციები: დასჯის, პრევენციის და სახელმწიფოს მიერ გაწეული ხარჯების ანაზღაურების ფუნქცია.<sup>354</sup> ფუნქციები და მიზნები ძალიან ჰგავს ერთმანეთს, თუმცა ლიტერატურაში ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად განიხილება.

სანქციას შეუძლია, პირველ რიგში, აღკვეთოს დარღვევა და გაზარდოს შესრულების ოდენობა. თუმცა, სანქცია უნდა იყოს თავისთავად სამართლიანი. უმეტეს სამართლებრივ სისტემებში სანქციის გამოყენება ნიშნავს პირის მიერ ბრალეულად ვაღდებულებათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მის მიმართ პასუხისმგებლობის პროპორციული ზომის გამოყენებას. დარღვევების აღკვეთის და პრევენციულ ფუნქციასთან ერთად, ფინანსური ხასიათის სანქციებს აქვს ბიუჯეტის შემოსავლითი ნაწილის შევსების ფუნქცია, მაშინ როცა არაფულადი ხასიათის სანქციები იწვევს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვას. უფრო მეტიც, ფინანსური სანქციების დადგენა ისეა შესაძლებელი, რომ დაფაროს ყველა ადმინისტრაციული ხარჯი, რაც გაწეული იქნება ამ სამართალდარღვევების გამოსავლენად. ანდა, სანქციები დაწესდეს იმისთვის, რათა წახალისებულ იქნეს დავის ადრეულ სტადიაზე გადაწყვეტის საკითხი. საგადასახადო სანქციას მართლაც აქვს მნიშვნელოვანი პრევენციული ფუნქცია საზოგადოების წევრებისთვის, რა დროსაც ხაზგასმულია გადასახადების გადახდის განსაკუთრებული მნიშვნელობა, რაც სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში განსხვავებულად გამოიხატება ორივე ტიპის პასუხისმგებლობის დაწესებით:

<sup>351</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, V. Editor Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 132-134.

<sup>352</sup> იხ. მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელები და მათი გამოყენება, თბილისი, 2000წ. გვ. 18.

<sup>353</sup> იხ. იქვე, გვ. 31.

<sup>354</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, (Journal) Brigham Young University Law Review, pp. 1565-1571, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].



სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივი.<sup>355</sup> მეცნიერები თვლიან, რომ სისხლის სამართლებრივი სანქციები, რომელთა შეფარდებისთვის უფრო მაღალი მტკიცების სტანდარტია საჭირო, მართალია შედარებით იშვიათად გამოიყენება, მაგრამ გააჩნია რეალურად პრევენციის ფუნქცია სამოქალაქო და ადმინისტრაციულ სანქციებთან შედარებით.<sup>356</sup>

### 7.3. საურავი – როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის თავისებური ზომა

როგორც სადისერტაციო ნაშრომის წინამდებარე თავის დასაწყისში აღინიშნა, საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის კანონმდებლობით განსაზღვრულ ერთ-ერთ ფინანსურ სანქციას მიეკუთვნება საურავი. ვინაიდან, ეს უკანასკნელი საგადასახადო ჯარიმისგან, როგორც ფულადი სახის სანქციისგან განსხვავებით, მთელი რიგი თავისებურებებით ხასიათდება, მისი ცალკე განხილვა მიზანშეწონილად მიმაჩნია.

საურავი, მსგავსად საგადასახადო ჯარიმებისა თუ სანქციის სხვა სახეებისა, არ არის დადგენილი მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით და მის ცნებას ითვალისწინებს, როგორც საჯარო სამართლებრივი, ასევე, კერძო სამართლებრივი ნორმები.

კერძო სამართლებრივი ნორმებისა თუ საჯარო სამართლებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელი სხვა ნორმებისგან განსხვავებით, საურავის ცნება საგადასახადო კანონმდებლობაში მთელი რიგი თავისებურებებით ხასიათდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საურავი გათვალისწინებული, საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეებსა და პასუხისმგებლობის თავში და მიეკუთვნება სანქციათა ერთ-ერთ სახეს.<sup>357</sup> თავდაპირველად, მიზანშეწონილია განიმარტოს საგადასახადო საურავის საკანონმდებლო ცნება.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული საურავებისა და სამოქალაქო კანონმდებლობით დადგენილი პირგასამტეხლოსგან განსხვავებით, საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საურავი არ წარმოადგენს უზრუნველყოფის საშუალებას. ის მიეკუთვნება პასუხისმგებლობის ზომას, რომლის გადახდა პირს ეკისრება გადასახდელი თანხის გადაუხდელობის გამო.<sup>358</sup> საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის.

<sup>355</sup> იხ. Tax Law Design and Drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 117-118.

<sup>356</sup> იხ. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, (Journal) Brigham Young University Law Review, pp. 1565-1571 <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>> [23.08.2012].

<sup>357</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 270-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>358</sup> იხ. იქვე, 272-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

ამასთან, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისთვის.<sup>359</sup> საურავის ოდენობა სხვა ფულადი სანქციის – ჯარიმებისგან განსხვავებით, ყველა შემთხვევაში შეადგენს გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,06 პროცენტს ყოველი ვადაგადაცილებული დღისთვის.

აღნიშნული საკანონმდებლო ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის საურავის, როგორც სანქციის დაკისრება გარკვეული თავისებურებებით ხდება. კერძოდ, გადამხდელს ის შეეფარდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ჯამურად საგადასახადოს წინაშე არსებული დავალიანებებისა და მოთხოვნების ერთობლიობით, იქმნება უარყოფითი სალდო. საურავის გამოსაანგარიშებლად, სალდირებულ თანხას დაერიცხება ყოველდღიურად 0,06 პროცენტი, მაშინ როცა სხვა ფულადი სანქციის – ჯარიმის დაკისრება ხდება კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენისთვის და არ აქვს არავითარი მნიშვნელობა უარყოფითი სალდოს არსებობას. ამდენად, საურავი კონკრეტული დარღვევისთვის კი არ ეკისრება პირს, არამედ, მისი შეფარდების საკითხი დგება დარღვევის ჩადენისას, თუმცა შეეფარდება თუ არა ეს სანქცია გადამხდელს და რა ოდენობით, არ არის დამოკიდებული კონკრეტული სამართალდარღვევის შინაარსზე. ამდენად, ის თავისი ბუნებით არ არის ტიპური ფულადი სანქცია.

როგორც აღინიშნა, საქართველოს საკანონმდებლო სივრცეში საურავი, საგადასახადო კანონმდებლობის გარდა, გათვალისწინებულია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსითა და ასევე, მსგავს ინსტიტუტს – პირგასამტეხლოს ითვალისწინებს სამოქალაქო კოდექსი.

პირგასამტეხლოს, რომელიც პრაქტიკაში ხანდახან სამოქალაქო საურავებად მოიხსენიება, განსაზღვრავს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 416-ე – 420-ე მუხლები.<sup>360</sup> სამოქალაქო კოდექსის კომენტარის ავტორები პირგასამტეხლოს განმარტავენ, როგორც ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის დამატებით საშუალებას, რომელიც მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შესრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულებისთვის. ლიტერატურაში გამოყოფენ პირგასამტეხლოს ორ ფუნქციას: პირველი - ეს არის ვალდებულების შესრულების სტიმულირება და და მეორე - ეს არის მოვალის მიერ ზიანის ანაზღაურების საშუალება. საინტერესოა ის, რომ პირგასამტეხლოს პირი მაინც იხდის იმის მიუხედავად, ზიანი დადგება თუ არა ვალდებულებათა შესრულებლობის შემთხვევაში. თუმცა, როგორც ლიტერატურაში აღინიშნება, პირგასამტეხლოს გადახდევინების შემთხვევაში ერთი მხრივ, პირგასამტეხლო ქართულ სამოქალაქო სამართლის სივრცეში ჩათვლითი პირგასამტეხლოს ხასიათს ატარებს, რაც გამორიცხავს ერთდროულად პირგასამტეხლოს გადახდასაც და ზიანის ანაზღაურებასაც და მეორე

<sup>359</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 272-ე მუხლის მე-2 და მე-4 ნაწილები, 2013 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.

<sup>360</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი (გამოქვეყნებული პარლამენტის უწყებანი, 24 ივლისი, №31, 1997წ.), 416-420-ე მუხლები, 2012 წლის 1 ოქტომბრის მდგომარეობით.

მხრივ, კანონმდებლობა მხარეებს ანიჭებს შესაძლებლობას შეთანხმდნენ პირგასამტეხლოს ისეთ ოდენობაზე, რომელიც შესაძლოა აღმატებოდეს შესაძლო ზიანის ოდენობას.<sup>361</sup>

მართალია, პირგასამტეხლო სამოქალაქო სამართლის ინსტიტუტია და მისი შესწავლა აღნიშნული დისერტაციის ფარგლებს სცდება, მაგრამ წარმოდგენილი ზოგადი მსჯელობაც ადასტურებს, რომ სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი ეს ინსტიტუტი საგადასახადო საურავთან შედარებით, არსებითად განსხვავდება და სხვაგვარი სამართლებრივი ბუნების მატარებელია.

რაც შეეხება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსით დადგენილი საურავის ცნებას, მართალია, საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კანონმდებლობით განსაზღვრული საურავები საჯარო სამართლებრივი ბუნებისაა და ორივე ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ფარგლებში დგინდება, ისინი განსხვავებული სამართლებრივი ბუნების მატარებელია.

საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საურავი წარმოადგენს საგადასახადო სანქციის ერთ-ერთ სახეს, რომელიც სხვა ფულად სანქციასთან - ჯარიმასთან ერთად ეკისრება გადამხდელს საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომად. იგივე სახელწოდების მიუხედავად, სხვაგვარი მნიშვნელობა აქვს საურავს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევაში. ამ მიზნებისთვის საურავი არ წარმოადგენს ადმინისტრაციულ სახდელს<sup>362</sup> ანუ სანქციის სახეს, არამედ ცალკეული სახის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისთვის დაკისრებული სანქციის შეუსრულებლობის შემთხვევაში დამატებით ეკისრება სამართალდამრღვევს. თუ საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისას არავითარი მნიშვნელობა არ აქვს სანქციის ნებაყოფლობით შესრულებას, ვინაიდან საურავი თავად სანქციაა, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევებში საურავი პირს ეკისრება სახდელის ნებაყოფლობით შეუსრულებლობის შემთხვევებში. ამასთან,

<sup>361</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მესამე, გამომცემლობა სამართალი, თბილისი, 2001წ. გვ. 487-498.

<sup>362</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სახდელის სახეებს მიეკუთვნება: გაფრთხილება; ჯარიმა; იმ საგნის სასყიდლით ჩამორთმევა, რომელიც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის იარაღი, უშუალო ობიექტი ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის საგანი, საქონლის ტრანსპორტირებისა და მიწოდების საშუალება იყო; იმ საგნის კონფისკაცია, რომელიც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის იარაღი, უშუალო ობიექტი ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის საგანი, საქონლის ტრანსპორტირებისა და მიწოდების საშუალება იყო; მოქალაქისათვის მინიჭებული სპეციალური უფლების (სატრანსპორტო საშუალებათა მართვის უფლება) ჩამორთმევა; იარაღის ტარების უფლების ჩამორთმევა; გამასწორებელი სამუშაოები; ადმინისტრაციული პატიმრობა. ეს ჩამონათვალი არ ითვალისწინებს საურავს, როგორც სახდელს. იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 24-ე მუხლის პირველი ნაწილი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული საურავის ოდენობა საგადასახადო საურავისგან განსხვავებით ფიქსირებულად არის დადგენილი კონკრეტული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისთვის.<sup>363</sup> ზემოაღნიშნული ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ ადმინისტრაციული სამართლის ფარგლებში საურავის ცნება არ არის ერთგვაროვანი და მას სხვადასხვა დატვირთვა აქვს საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის მიზნებისთვის.

გარდა საკანონმდებლო რეგულაციებისა, საინტერესოა სასამართლო პრაქტიკასა და სამეცნიერო ლიტერატურაში საურავებთან დაკავშირებული განმარტებების განხილვა. საგადასახადო საურავი საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მიერ განმარტებულია, როგორც გადასახადის ძირითადი თანხის გადაუხდელობის კანონიერი თანმდევი შედეგის მატერიალური გამოხატულება, რის გამოც, საურავის დაკისრებისთვის მთავარია არა გადასახადის ძირითადი თანხის მოგვიანებით გადახდის გზით შესაბამისი თავდაპირველი ვალდებულების შესრულება, არამედ შესაბამის პერიოდში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს იურიდიულად არ ჰქონდა გადასახადის ძირითადი თანხა გადახდილი, საკომპენსაციო თანხების ამოღება. საურავს სასამართლო მიიჩნევს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ერთგვარ გაგრძელებად, რომელიც პირდაპირ გამომდინარეობს გადასახადის თანხის გადახდაზე, გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობიდან.<sup>364</sup> ამასთან, საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ საურავი არის გადასახადის გადამხდელისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის ერთ-ერთი სახე.<sup>365</sup>

---

<sup>363</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად, საურავის გადახდის ვალდებულება დადგენილია ცალკეული სახის სამართალდარღვევებისათვის, როცა ამ დარღვევის ჩამდენი პირი ნებაყოფლობით არ აღასრულებს დაკისრებულ სახდელს. ასეთ სამართალდარღვევებს მიეკუთვნება მაგალითად შემდეგი სამართალდარღვევები: საქართველოს შიდა საზღვაო წყლებსა და ტერიტორიულ ზღვაში სასაზღვრო რეჟიმის წესების დარღვევა; სატრანსპორტო საშუალების მართვის წესების დარღვევა ან ასეთი საშუალების ალკოჰოლური, ნარკოტიკული ან ფსიქოტროპული სიმთვრალის მდგომარეობაში მართვა, ანდა სატრანსპორტო საშუალების სამართავად გადაცემა ასეთ მდგომარეობაში მყოფი პირისათვის; მოძრაობის წესების დარღვევა თბილისის ტერიტორიაზე სახელმწიფო ან თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის უნებართვოდ დაკავება ან/და მიწათსარგებლობის უფლების გარეშე სარგებლობა. იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 55<sup>5</sup>-ე, 114<sup>2</sup>-ე, 116-ე, 117-ე, 118-ე, 118<sup>1</sup>-ე, 118<sup>2</sup>-ე, 118<sup>3</sup>-ე, 119-ე, 120-ე, 121<sup>1</sup>-ე, 122-ე, 123-ე, 125-ე, 125<sup>2</sup>-ე, 125<sup>3</sup>-ე, 127<sup>1</sup>-ე, 135-ე, 151<sup>1</sup>-ე, 152<sup>3</sup>-ე მუხლები, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>364</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 ივლისის გადაწყვეტილება №ბს-258-248 (4კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010წ. №3), გვ. 53.

<sup>365</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2006 წლის 12 ივლისის გადაწყვეტილება №ბს-265-251(კ-06), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №2), გვ. 149.

საურავების დარიცხვასთან დაკავშირებით საინტერესოა, ასევე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის განჩინება, რომელიც ეხება დღგ-ის ჩათვლების გაუქმების გამო დღგ-ის გადამხდელებისთვის საურავების დარიცხვას. ზემოხსენებული გადაწყვეტილება იმ მხრივ არის მნიშვნელოვანი, რომ სასამართლო აღნიშნავს შემდეგს: დღგ-ის ჩათვლის წესების დარღვევისთვის ჩათვლილი თანხის გადახდა ეკისრება იმ პირს, რომელმაც ისარგებლა ამ ჩათვლით, თუმცა გადასახადის გადახდის ვალდებულება ამ შემთხვევაში ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (გამყიდველს). დიდმა პალატამ ამ შემთხვევაში განმარტა, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელები, რომლებსაც საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისას გადასახადების გადაუხდელობისთვის პასუხისმგებლობის სახით ეკისრებათ საურავის გადახდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიუთითა, რომ საურავი წარმოადგენს ე.წ. დამატებით გადასახადს თანხების არათავისდროული გადახდის გამო. შესაბამისად, პასუხისმგებლობაც მისი დარღვევისთვის უნდა დადგეს იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში არ მოახდენს გადასახადის გადახდას. ამდენად, საურავი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის სახეს, რომელიც გამოყენებული ვერ იქნება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ ითვლება გადასახადის გადამხდელად.<sup>366</sup>

მეცნიერთა მოსაზრებით, საურავი თავისი შინაარსით უფლებააღმდგენი ხასიათის სანქციაა. საურავის გადახდის ვალდებულება აიძულებს მოვალეს, სათანადოდ შეასრულოს მასზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულება. ამასთან, საურავის მეშვეობით სახელმწიფო განსაზღვრული ხარისხით ახდენს ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების შედეგად მიყენებული ზიანის კომპენსაციას. ამდენად, საურავი საგადასახადო სანქციაა, რომელიც დაწესებულია კანონმდებლის მიერ გადასახადების არათავისდროული ან არასრული გადახდის გამო, სახელმწიფო ხაზინის დანაკარგების კომპენსაციის მიზნით. ამასთან, მეცნიერები მიიჩნევენ, რომ საურავი უფლებააღმდგენ სანქციას წარმოადგენს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი მიზანი შეესაბამება ბიუჯეტის რეალურ დანაკარგებს. საურავის ზომა უნდა უკავშირდებოდეს ინფლაციის კოეფიციენტსა და სხვა გარემოებებს.<sup>367</sup>

გარდა ამისა, სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ საურავის ზომის განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული სესხის პროცენტიც, რომელიც შესაძლოა გადახდილ იქნას სახელმწიფო გადასახადების არათავისდროული გადახდის შემთხვევებში აღებული სესხის გამო.<sup>368</sup> იმ შემთხვევაში, თუ საურავის ზომა აღემატება ბიუჯეტის

<sup>366</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის №ბს-817-403(კ-კს-05), №9-ბახტრიონი 2 განჩინება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ოფიციალური ვებ-გვერდი <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [23.08.2012].

<sup>367</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 342-343.

<sup>368</sup> იხ. იქვე, გვ. 343.

რეალურ დანაკარგებს, მაშინ საურავი, მეცნიერთა მოსაზრებით, კარგავს საკომპენსაციო მნიშვნელობას და იძენს სადამსჯელო სანქციის ხასიათს. გადასახადების არათავისდროული გადახდის გამო პირს საგადასახადო პასუხისმგებლობა ეკისრება ყველა შემთხვევაში, გადასახადების არათავისდროული გადახდის მიზეზების მიუხედავად. საურავის დარიცხვა წარმოებს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის შემდეგ, დამოუკიდებლად აღმოაჩენს გადასახადის გამომანგარიშებისას დაშვებულ შეცდომას და ბიუჯეტში გადარიცხავს შემცირებული გადასახადის თანხას, მაშინ როცა ასეთ შემთხვევებში გადამხდელი თავისუფლდება სხვა ტიპის პასუხისმგებლობისგან.<sup>369</sup> საურავების დარიცხვა ხდება მხოლოდ დროულად გადაუხდელ საგადასახადო დავალიანების თანხაზე და მისი დარიცხვა სხვა თანხაზე, მაგალითად, დროულად გადაუხდელი ჯარიმის თანხაზე, რომელიც სამართალდამრღვევისგან გადახდევინებას ექვემდებარება, დაუშვებელია. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციას საურავი არ ერიცხება.<sup>370</sup>

საინტერესოა, ასევე, საურავის მიმართ კანონის უკუძალის საკითხი. მეცნიერები აღნიშნავენ, რომ თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით შემცირდა საურავის ზომა, ამ კანონის ძალაში შესვლამდე არსებულ პერიოდზე დარიცხული საურავიც უნდა შემცირდეს ახალი კანონით დადგენილი ზომის ფარგლებში. თუ კანონით იზრდება საურავის ზომა, მაშინ ამ კანონის ძალაში შესვლამდე არსებულ პერიოდზე საურავის ახალი ზომა არ გავრცელდება.<sup>371</sup>

საურავის სამართლებრივ ბუნებასთან დაკავშირებით საინტერესოა აშშ-ის მსგავსი ინსტიტუტის შესწავლა. როგორც უკვე აღინიშნა, საერთო სამართლის სისტემაში საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილია სამოქალაქო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა. სამოქალაქო პასუხისმგებლობის ფარგლებში სამართალდამრღვევებს ჯარიმებთან ერთად ეკისრებათ ე.წ. დამატებითი გადასახადები, რომლებიც შეიძლება ქართული სამართლებრივი სისტემის საურავს შევადაროთ. ამერიკელი მეცნიერების მოსაზრებით, ეს უკანასკნელი მიეკუთვნება სანქციის სახეს, თუმცა თუ როგორი სამართლებრივი ბუნებისაა, უნდა დადგინდეს იმის მიხედვით, აღნიშნული დამატებითი გადასახადები რა მიზნით არის დაწესებული. მეცნიერთა მოსაზრებით, ეს დამატებითი გადასახადები შესაძლოა ატარებდეს, როგორც საკომპენსაციო ხასიათს, ასევე, შეიძლება იყოს სადამსჯელო და პრევენციული ხასიათის. ამ ბუნების განმსაზღვრელი კი არის თავად კანონმდებელი, რომელიც ადგენს დამატებითი გადასახადების ოდენობას. საინტერესოა ისიც, რომ მსგავსად ქართული სისტემისა, გადამხდელს უწევს დამატებითი თანხის გადახდა იმ

<sup>369</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 343.

<sup>370</sup> იხ. იქვე, გვ. 344.

<sup>371</sup> იხ. იქვე, გვ. 344.



შემთხვევაშიც, როცა თავად წარადგენს შესწორებულ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოების მიერ დარღვევის აღმოჩენამდე.<sup>372</sup>

ამრიგად, საურავის ინსტიტუტის მიმართ, როგორც საკანონმდებლო, ასევე, სამეცნიერო მიდგომები ერთგვაროვანი არ არის. აღსანიშნავია, რომ მეცნიერთა განსხვავებული შეხედულებების მიუხედავად, საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დაწესებული საურავი არ წარმოადგენს დაკისრებული პასუხისმგებლობის შეუსრულებლობისთვის თანხის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებას ან დაკისრებული ვალდებულების შესრულების დამატებით საშუალებას. ვინაიდან ის დადგენილია, როგორც საგადასახადო სანქციის ერთ-ერთი სახე, მისი დაკისრება ხდება სხვა სახის სანქციასთან ერთად, საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში. ამასთან, რადგან სანქცია არ გამოითვლება თითოეულ შემთხვევაში ბიუჯეტში გადაუხდელი თანხების პროპორციულად კომპენსაციისთვის, ამიტომ საურავი უფრო მეტად სადამსჯელო ხასიათს ატარებს, ვიდრე საკომპენსაციო დანიშნულებას.

შესწავლის შედეგად საგადასახადო სანქციების სამართლებრივ ბუნებასთან დაკავშირებით გამოვლინდა ის, რომ კლასიკური საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები არ გამოირჩევა დიდი მრავალფეროვნებით და კანონმდებლობა შემოიფარგლება მხოლოდ რამდენიმე სახის დაწესებით, როგორცაა: ჯარიმა, საურავი, გაფრთხილება. შედარებითი სამართლებრივი კვლევის მეთოდის გამოყენებით ამ სანქციების ბუნებისა და დაწესების საფუძვლების შესწავლის შედეგად დასკვნის სახით შესაძლებელია მიეთითოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების ფინანსური ხასიათიდან გამომდინარე აუცილებელია საგადასახადო სანქციების დაწესებას წინ უძღვოდეს საკითხის მეცნიერული შესწავლა. უნდა განისაზღვროს არა მხოლოდ ფინანსური თუ არაფინანსური სანქციის კონკრეტული სახის დაწესების მიზანშეწონილობა, არამედ ფინანსური სანქციის შემთხვევაში მოხდეს ამ სანქციის ზომის გაანგარიშება მეცნიერული მეთოდების გამოყენებით და მეცნიერული კვლევის შედეგად.

ცალკეული სახის სანქციების დაწესებისას აუცილებელია თეორიულად იქნეს შესწავლილი ამ სანქციის მიზანი და მისი ფუნქცია, რაც, თავის მხრივ, უზრუნველყოფს შესაბამისი ბალანსის დადგენას სანქციის პროპორციულობასა და მისაღწევ მიზანს შორის და დაადგენს სანქციის ეფექტურობას. ამასთან, შესაძლებელი გახდება საგადასახადო სანქციების საკომპენსაციო, თუ სადამსჯელო ხასიათის განსაზღვრა.

და ბოლოს, საურავებთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ მართალია, საგადასახადო სამართალი ადმინისტრაციული სამართლის ნაწილია და საგადასახადო პასუხისმგებლობა ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობაა, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისგან განსხვავებით საგადასახადო საურავი წარმოადგენს საგადასახადო სანქციის ერთ-ერთ სახეს, რომელიც სხვა სანქციებისგან განსხვავებით გარკვეული

<sup>372</sup> იხ. Th. M. Elliott, Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch: The Demise Of Civil Tax Fraud Consequences? (Journal) Vanderbilt Law Review, Vol. 48:1421, 1450-1459, 1995, <<http://heinonline.org/>> [24.08.2012].

თავისებურებებით ხასიათდება. მაგალითად, ყველა შემთხვევაში გამოიყენება საურავის ერთი საპროცენტო განაკვეთი განსხვავებით ჯარიმებისგან, ასევე, მისი გამოანგარიშების საფუძველი განსხვავებულია ჯარიმების გამოანგარიშების მეთოდებისგან. სტატიაში განვითარებული მსჯელობის გათვალისწინებით, საურავი ძალიან განსხვავდება სხვა სახის ფინანსური სანქციებისგან და თავისი სამართლებრივი ბუნებით მიეკუთვნება საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის გამო ერთგვარად საკომპენსაციო შენატანებს ბიუჯეტში, რაც თავისი არსით არ არის სანქცია და შესაძლებელია მსჯელობა მისი სანქციებისგან დამოუკიდებლად მოწესრიგებასა და განსაზღვრაზე.

საქართველოში საგადასახადო მეცნიერების ჩამოყალიბებისა და შემდგომი განვითარებისთვის აუცილებელია, ამ მიმართულებით კვლევების გაგრძელება, რათა კვლევაზე დაფუძნებულმა სწავლებამ, თავის მხრივ, უზრუნველყოს ქვეყანაში სწორი საკანონმდებლო განვითარება.

## **თავი 8. საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებული საქმის წარმოება**

8.1. ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა და შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება საგადასახადო ორგანოების მიერ

საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების მიერ ამ დარღვევის გამოვლენისა და შემდგომ პასუხისმგებლობის დაკისრების მიზნით, ტარდება შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოება. წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანს საგადასახადო სამართალდარღვევის სხვა საკითხებთან ერთად წარმოადგენს, როგორც აღნიშნული წარმოების, ასევე, მის შედეგად მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრებასთან დაკავშირებული საკითხები.

8.1.1. საგადასახადო საქმეთა წარმოების ამოცანები, პრინციპები

საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისთვის პირის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრებას წინ უძღვის საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების თავისებურებანი, სხვა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების საქმის წარმოებისა და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით განსაზღვრულ ადმინისტრაციულ წარმოებებთან მიმართებით, ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურაში არ არის სათანადოდ შესწავლილი. აღნიშნულ საკითხებზე უცხო ქვეყნების გამოცდილების შესწავლა მნიშვნელოვანია, თუმცა გასათვალისწინებელია, რომ რიგ ქვეყნებში ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ცალკე არ არსებობს და საგადასახადო სამართალდარღვევები სისხლის სამართალწარმოების ნაწილია და არა ადმინისტრაციული სამართლის.

სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ სამართალდარღვევების საქმეებზე გადაწყვეტილების მიღებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ამ წარმოების ამოცანები და პრინციპები. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების მთავარ ამოცანებად თეორიაში მიჩნეულია: სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესების დაცვა; თითოეული საქმის გარემოებების თავისდროული, ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევა; საქმის განხილვა და გადაწყვეტა კანონმდებლობის მკაცრი დაცვით; სამართალდარღვევათა გამოვლენა და ბრალეულ პირთა გარდაუვალი დასჯა; სამართალდარღვევის ჩადენის ხელის შეშლად მიზნების და პირობების გამოვლენა; სამართალდარღვევების თავიდან აცილება; მოქალაქეთა აღზრდა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის სულისკვეთებით; გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში კანონიერების განმტკიცება.<sup>373</sup>

მსგავსია ზოგადად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების საქმეთა წარმოების ამოცანებიც. მეცნიერთა აზრით, ადმინისტრაციული გადაცდომების საქმისწარმოება ეყრდნობა ყველა იმ დემოკრატიულ პრინციპს, რომელიც ადმინისტრაციული პროცესისთვის არის დამახასიათებელი, თუმცა ამ შემთხვევაში უმნიშვნელოვანესია ისეთი პრინციპების დაცვა, როგორცაა: საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევა; ყველას თანასწორობა კანონისა და საქმის განხილველი ორგანოს წინაშე და ადმინისტრაციული ორგანოსადმი დაქვემდებარების პრინციპი; საქმის განხილვის მონაწილეთათვის უფლებების და კანონიერი ინტერესების განხორციელების უზრუნველყოფა; საჯაროდ განხილვა; სახელმწიფო ენაზე წარმოება; ასევე, დროული, იაფი და ეფექტური განხილვა; საქმის გადაწყვეტა კანონისა და მისი შესაბამისი მართლშეგნების საფუძველზე, დარღვევისთვის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენება და მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობა. ამასთან, ხაზგასმულია ადმინისტრაციული გადაცდომების საქმისწარმოების დროს კონსტიტუციით აღიარებული არაბრალეულობის პრეზუმფციის დაცვა, რომლის მიხედვითაც პირი არ ჩაითვლება ადმინისტრაციულ პასუხისმგებაში მიცემულად, ვიდრე მის მიმართ ძალაში არ შევა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, ხოლო მტკიცების ტვირთი ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციული სახდელის დადების შესახებ ადევს ადმინისტრაციულ ორგანოს.<sup>374</sup> აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმისწარმოებისთვის დამახასიათებელი ეს პრინციპები, ასევე, მნიშვნელოვანია საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმისწარმოებისას, თუმცა საგადასახადო საქმეთა წარმოება ხასიათდება რიგი თავისებურებებით.

ამერიკულ სამეცნიერო ლიტერატურაში აღნიშნულია, რომ ვინაიდან საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელების მიმართ თანხის

<sup>373</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 334-335.

<sup>374</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 209.

დაკისრებაზე გადაწყვეტილება გადამხდელთა საკუთრების უფლებას ხელყოფს, მნიშვნელოვანია ამ საქმეების განხილვისას უზრუნველყოფილი იყოს გადამხდელთა მონაწილეობის მიღება და მათთვის თავიანთი ინტერესების დაცვის საშუალების მიცემა. ამავე დროს, ამერიკელი მეცნიერები აცნობიერებენ გადასახადების ამოღების ოპერატიულობის საჭიროებას და მიუთითებენ, რომ დაბეგვრის სფეროში დაინტერესებული პირების საკითხის განხილვაში მონაწილეობის საკითხი შესაძლებელია შედარებით დაკნინებული იყოს და ხშირ შემთხვევებში ცალკეული ღონისძიებები ამ მოთხოვნების მკაცრი დაცვის გარეშე ჩატარდეს.<sup>375</sup>

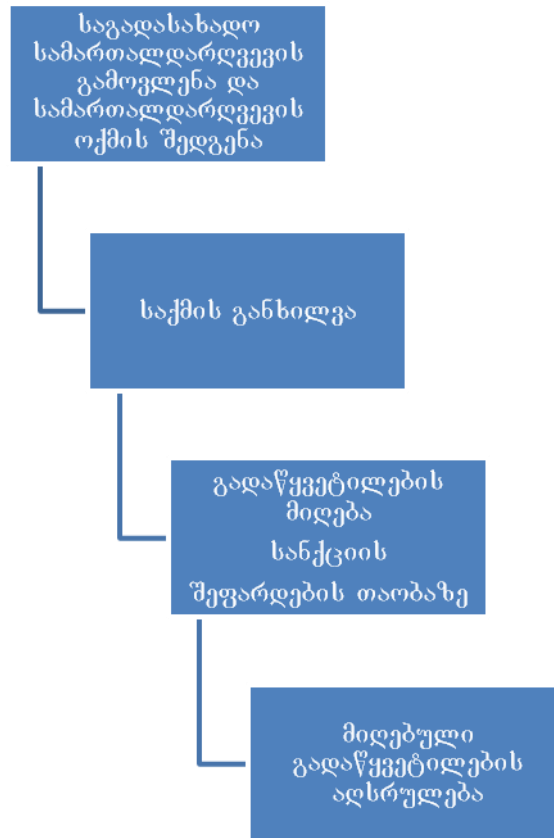
#### 8.1.2. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოების სტადიები

საგადასახადო სამართალდარღვევების განხილვა გარკვეული თანმიმდევრობით მიმდინარეობს. სამართლებრივ ლიტერატურაში გამოიყოფა საგადასახადო საქმის წარმოების შემდეგი სტადიები: საგადასახადო გამოძიება; საქმის განხილვა; გადაწყვეტილების გადასინჯვა; გადაწყვეტილების აღსრულება.<sup>376</sup> საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს: საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს.<sup>377</sup> (იხ. სქემა №1)

<sup>375</sup> იხ. E. Frank, Administrative agencies and the courts, Cooper University of Michugan, Law School, 1951, pp. 62.

<sup>376</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 335. აქვე უნდა აღნიშნოს, რომ სავარაუდოდ ავტორი საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოების სტადიებს შორის მოიაზრებს სამართალდარღვევის საქმეზე გადაწყვეტილების მიღებას.

<sup>377</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.



8.1.2.1. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განხილვის დაწყება; დარღვევის ფაქტის განხილვა

საკანონმდებლო რეგულაციებისგან განსხვავებით, სამეცნიერო ლიტერატურაში ადმინისტრაციული გადაცდომების საქმის წარმოებისას გამოყოფენ ადმინისტრაციული საქმის აღძვრის და წინასწარი გამოკვლევის ეტაპებს, თუმცა როგორც თეორიაში აღინიშნება, პრაქტიკაში უმეტესწილად ადმინისტრაციული საქმის აღძვრა და საქმის გამოკვლევა ერთმანეთს ემთხვევა. განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როცა საქმე არ ატარებს რთულ ხასიათს და აღძვრისთანავე ხდება სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა და ცალკეული სამართალდარღვევების შემთხვევაში ადგილზე გადაწყვეტილების მიღება კონკრეტული სახის პასუხისმგებლობის დაკისრების ან არდაკისრების თაობაზე.<sup>378</sup>

ცალკეული სახის ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ჩადენისას კი ოქმის შემდგენი და საქმის განხილველი ორგანოები ერთმანეთისგან განსხვავდებიან.<sup>379</sup>

<sup>378</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 210.

<sup>379</sup> იხ. იქვე, გვ. 211.

რაც შეეხება საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საკითხებს, სამეცნიერო ლიტერატურაში ზ. როგავა საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეების განხილვას პირობითად მოიხსენიებს საგადასახადო გამოძიებად,<sup>380</sup> თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ეს პროცესი არ არის დაკავშირებული უშუალოდ სისხლის სამართლის საქმეების გამოძიებასთან. მეცნიერის მოსაზრებით, საქმის განხილვა უნდა მოიცავდეს საქმის განხილვასა და მოსმენისთვის მომზადებას, შეგროვებული მასალებისა და საქმის გარემოებების ანალიზს, გადაწყვეტილების მიღებას და გადაწყვეტილების გადამხდელისთვის გაცნობას. ამ სტადიებზე უნდა შემოწმდეს: კომპეტენტურია თუ არა უფლებამოსილი ორგანო განიხილოს აღნიშნული საქმე; აქვს თუ არა ადგილი საგადასახადო სამართალდარღვევას (არის თუ არა სახეზე საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა); ბრალეულია თუ არა პირი მის ჩადენაში; ექვემდებარება თუ არა პირი საგადასახადო პასუხისმგებლობაში მიცემას და ა.შ.<sup>381</sup> როგორც უკვე აღინიშნა, საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობა განსხვავებულად მოიხსენიებს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების ეტაპებს და მოიცავს: საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადაწყვეტილების მიღების და მიღებული გადაწყვეტილებების აღრიცხვის სტადიებს.<sup>382</sup> ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ოქმის შედგენის და შემდეგ განხილვის ეტაპების არსებობისას ადმინისტრაციული საქმის განმხილველი ორგანო იცავს ფორმალურ მოთხოვნებს ოქმის შედგენისა და ზეპირი მოსმენის ჩატარების სახით, თუმცა ადგილზე გადაწყვეტილებების მიღების შემთხვევაში ადმინისტრაციული საქმის წარმოების ეს სტადია სახეზე არ გვაქვს.<sup>383</sup> ვ. ლორიას მოსაზრებით, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების განხილვის სტადიის ჩატარება საკმაოდ მნიშვნელოვანი ეტაპია, ვინაიდან უზრუნველყოფს გადაწყვეტილების მიღებამდე ადმინისტრაციული წარმოების ყველა წესის დაცვით გარემოებების გამოკვლევას და საკითხის განხილვის მეტ შესაძლებლობას იძლევა.<sup>384</sup>

ზ. როგავას აზრით, საგადასახადო სამართალდარღვევის პროცედურა საქართველოში დაუსაბუთებლად გამარტივებულია. გადაწყვეტილი არ არის საკითხი სამართალდამრღვევის გამოძახებისა და საქმის განხილვის

<sup>380</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009 წ. გვ. 335.

<sup>381</sup> იხ. იქვე, გვ. 336.

<sup>382</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 69-ე მუხლის მე-2 პუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>383</sup> იხ. ვ. ლორია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი. გამომცემლობა მერიდიანი 2002 რედ. ა. ფალიაშვილი, თბილისი, 2002წ. გვ. 237-238.

<sup>384</sup> იხ. იქვე, გვ. 239-240.



შესახებ. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების მთავარი სტადია, ფაქტობრივად, საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან მისი მოადგილის მიერ მხოლოდ შემოწმების მასალების ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაცნობით და გადაწყვეტილების მიღებით შემოიფარგლება. აღნიშნული გარემოება, მეცნიერის აზრით, ხელს უშლის გადასახადის გადამხდელის უფლებების ეფექტურ დაცვას, ვინაიდან საქმეზე გადაწყვეტილების მიღება სათანადო გამოკვლევისა და განხილვის გარეშე ხდება.<sup>385</sup> 2009 წლის შემდეგ შეცვლილი საკანონმდებლო რეგულაციებიდან გამომდინარე, მეცნიერის ეს მოსაზრება შესაძლოა აღარ იყოს რელევანტური საკანონმდებლო რეგულაციების ნაწილთან მიმართებით. მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციების განხილვა შემდგომ ქვეთავებშია წარმოდგენილი, სადაც კანონმდებლობის ამ კუთხით შეფასებაც მოხდება. იმის მიხედვით, თუ როგორია ქვეყნის სამართლებრივი სისტემა და გამიჯნულია თუ არა ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობები, საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეები განსხვავებულად განიხილება. მაგალითად, შვედეთში საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისას უფლებამოსილი პირები იყენებენ ადმინისტრაციული სამართლით დადგენილ პროცედურებს. ამასთანავე, 1972 წლიდან, მხოლოდ სერიოზული საგადასახადო დარღვევები იწვევს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას, რაც ამ შემთხვევაში მოითხოვს სისხლის სამართლის ბრალდების არსებობას და სასამართლოს მიერ პირის დამნაშავედ ცნობას. რაც შეეხება უფრო მცირე მნიშვნელობის დარღვევებს, ისინი ჩვეულებრივად განიხილება საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ და შესაძლებელია პირის მიმართ გამოიწვიოს ე.წ. დამატებითი გადასახადის სახელწოდებით ცნობილი თანხის დარიცხვა.<sup>386</sup> როგორც არაერთხელ აღინიშნა სადისერტაციო ნაშრომში, საერთო სამართლის ქვეყნებში და მათ შორის აშშ-ში კანონმდებლობით ორი სახის პასუხისმგებლობა არის დაწესებული: სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში, აშშ-ის ფედერალური საგადასახადო სამსახურის სისხლის საგამოძიებო განყოფილება იწვევს გამოძიებას. თუ ვლინდება, რომ სახეზეა დარღვევა და მართლაც არის ჩადენილი სისხლისსამართლებრივი დარღვევა, შემოსავლების სამსახურში მომზადებული დასკვნა თავდაპირველად იგზავნება იუსტიციის დეპარტამენტში და შემდეგ უკვე პროკურორთან. ამ პროცესში გადამხდელთა უფლებები არის დაცული და ეს უკანასკნელი სარგებლობს ყველა იმ უფლებით, რაც სისხლის სამართლის წესით ბრალდებულ პირს გააჩნია. წარმოების მთელი პროცესი მიმართულია იმის დასადგენად, პირმა ჩაიდინა სისხლის სამართლებრივი დარღვევა თუ სამოქალაქო დარღვევა. მიუხედავად იმისა, რომ უმეტეს შემთხვევებში სამოქალაქო და სისხლის სამართალდარღვევების საქმეთა განხილვა პროცედურულად ერთად

<sup>385</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 336.

<sup>386</sup> იხ. W. Wade, H. Ragnemalm, P. L Strauss, Administrative Law the problem of Justice, vol. №1 Anglo americal and Nordic Systems, Edited by A. Piras, Coordinated by G. Motzo Giuffre, Milan, 1991, pp. 323.

მიმდინარეობს, შედეგი შესაძლოა დადგეს სრულიად განსხვავებული. პირს შესაძლოა დაეკისროს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა მკაცრი სანქციის ან მსუბუქი სანქციის სახით ან მას დაეკისროს სამოქალაქო სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. განსხვავება სამოქალაქო და სისხლის სამართლებრივ პროცედურებს შორის ვლინდება მხოლოდ ბრალდების მტკიცების ხარისხში. სისხლის სამართლებრივი ბრალდების შემთხვევაში გონივრულ ეჭვს მიღმა სტანდარტია დადგენილი, მაშინ როცა სამოქალაქო სანქციების გამოყენებისას აღნიშნული სტანდარტი გაცილებით დაბალია.<sup>387</sup>

#### 8.1.2.2. საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევები და საქმის განხილვა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე

საქართველოს კანონმდებლობის ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა, რაც წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების დაწყების საფუძველს, შესაძლოა მოხდეს მიმდინარე კონტროლის პროცედურების<sup>388</sup> ან საგადასახადო შემოწმების (კამერალური და გასვლითი საგადასახადო შემოწმება) პროცესში<sup>389</sup> და საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადების ადმინისტრირების დროს.<sup>390</sup>

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს, რა ნიშნით ხდება საწარმოთა მიმართ საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განხორციელება, თუმცა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით განსაზღვრულია კონტროლის პროცედურების ჩატარების მომზადების პროცესში თუ რომელი მონაცემების შეგროვება და გაანალიზება უნდა მოხდეს კონტროლის პროცედურების ჩატარებამდე.<sup>391</sup>

<sup>387</sup> იხ. Th. M. Elliott, Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch: The Demise Of Civil Tax Fraud Consequences? (Journal) "Vanderbilt Law Review", Vol. 48:1421, 1995, 1450-1459. <<http://heinonline.org/>> [24.08.2012].

<sup>388</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, მე-6 მუხლის მე-5, მე-6 პუნქტები, 69-ე მუხლის მე-4 პუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>389</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>390</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 2 ივნისის ბრძანება №2742 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ 03.03.2012 წლის მდგომარეობით.

<sup>391</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს

აშშ-ში საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელები შეირჩევა სპეციალური პროგრამის - გადასახადების გადახდის შეფასების პროგრამის - Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) მეშვეობით. პროგრამა ავტომატიზირებულად განსაზღვრავს იმ გადამხდელებს, რომლებიც ექვემდებარებიან შემოწმებას. თუმცა აღნიშნულ პროგრამას აშშ-ში ჰყავს კრიტიკოსები, რომლებსაც მიაჩნიათ, რომ ამ პროგრამის მეშვეობით აუდიტისა და შესამოწმებელ გადამხდელთა წრეში ხვდებიან ყოველთვის მსხვილი გადამხდელები. საშუალო შემოსავლის ან მცირე შემოსავლიანი გადამხდელების შემოწმების პროცენტული მაჩვენებელი არის 1%, რაც, თავის თავად, მათ მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევების გამოვლენის დაბალ მაჩვენებელზე აისახება.<sup>392</sup> საინტერესოა, ასევე, აშშ-ში საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისთვის გამოყენებული ე.წ. წითელი დროშების პრინციპი, რაც მოიაზრებს თავის თავში კონკრეტული გადამხდელებისთვის უჩვეულო ან/და სხვა საგადასახადო პერიოდებისგან განსხვავებული მონაცემების შესწავლას, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამოვლენის მიზნით.<sup>393</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების პროცედურები, იმის მიხედვით როდისაა სამართალდარღვევები გამოვლენილი საგადასახადო კონტროლისა თუ გადასახადების ადმინისტრირების დროს, სხვადასხვა პროცედურის განხორციელებით მიმდინარეობს. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის ორი ფორმა არსებობს: მიმდინარე კონტროლის პროცედურები და საგადასახადო შემოწმება.<sup>394</sup> მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს მიეკუთვნება:<sup>395</sup> ქრონომეტრაჟი; საგადასახადო მონიტორინგი; საკონტროლო შესყიდვა; საკონტროლო საღარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი; დათვალიერება; ინვენტარიზაცია. საგადასახადო შემოწმება მოიცავს: კამერალურ და გასვლით საგადასახადო შემოწმებას.<sup>396</sup>

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განხილვა სადისერტაციო ნაშრომში მოხდება მხოლოდ იმ მოცულობით, რაც კვლევის მიზნებისთვის იქნება აუცილებელი და არ იქნება წარმოდგენილი ამ საკითხების სიღრმისეული განხილვა.

---

ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, მე-5 მუხლი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>392</sup> იხ. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review, April 2006, Columbia University - Law School, pp. 584 <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>393</sup> იხ. იქვე, pp. 583-594 <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].

<sup>394</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), მე-12 კარი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>395</sup> იხ. იქვე, 37-ე თავი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>396</sup> იხ. იქვე, 262-ე მუხლი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

### 8.1.2.3. საგადასახადო სამართალდარღვევის განმხილველი ორგანოები

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე მრავალფეროვანია ამ სამართალდარღვევების განმხილველი ორგანოებიც, რომლებიც მათი კომპეტენციის ფარგლებში განიხილავენ სხვადასხვა სახის სამართალდარღვევის საქმეებს.<sup>397</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების განმხილველ ორგანოებს საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, წარმოადგენენ საგადასახადო ორგანოები, ასევე, საგადასახადო ორგანოთა მიერ უფლებამოსილი პირები (ცალკეულ შემთხვევებში ეს უფლებამოსილი პირები არიან კანონმდებლობის საფუძველზე საჯარო უფლებამოსილების განმახორციელებელი პირები, როგორცაა სსიპ - აღსრულების ეროვნული ბიურო, ან ცალკეული სამართალდარღვევების შემთხვევებში შინაგან საქმეთა ორგანოები) და ასევე, სხვა პირები (საგადასახადო ინსპექტორები, ალტერნატიული აუდიტის განმახორციელებელი პირები), რომლებიც თავის უფლებამოსილებას სსიპ - შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებენ.<sup>398</sup>

ზემოთ განხილული კონტროლის პროცედურებისა და გადასახადების ადმინისტრირების სხვადასხვა დონისძიების (მაგალითად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა) განხორციელების დროს საგადასახადო და ადმინისტრაციული (იმ სამართალდარღვევების, რომლებიც არის გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსით) სამართალდარღვევების გამოვლენა და სამართალდარღვევის ოქმების შედგენა შედის შემოსავლების სამსახურის შემდეგი სტრუქტურული ერთეულების უფლებამოსილების ფარგლებში: მომსახურების, საგადასახადო პრევენციის, გაფორმების და ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტები.<sup>399</sup> გარდა ამისა, ცალკეული სახის ადმინისტრირების დონისძიებების (ცალკეული სახის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის დონისძიებები, როგორცაა ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია და მათთან დაკავშირებული ცალკეული მოქმედებები) განხორციელების უფლებამოსილება და სამართალდარღვევის ოქმების შედგენის უფლება საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის

<sup>397</sup> იხ. ვ. ლორია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 231-233.

<sup>398</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის დონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, მე-15<sup>1</sup> მუხლი, 69-ე მუხლის მე-3 პუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>399</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 2 ივნისის ბრძანება №2742 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ 03.03.2012 წლის მდგომარეობით.

დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, გადაცემული აქვს სსიპ - აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, რომელიც ამ ფუნქციის განხორციელების დროს გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევების შესახებ ოქმებს ადგენს.<sup>400</sup> სსიპ - აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ასეთი ღონისძიებების განხორციელების გარდა, საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით, საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა პირმა. მოქმედი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებიდან გამომდინარე, აღნიშნულ სხვა პირებს წარმოადგენენ კერძო საგადასახადო ინსპექტორები და ალტერნატიული აუდიტის განმახორციელებელი პირები.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორებს გააჩნიათ უფლებამოსილება განახორციელონ მიმდინარე კონტროლის ისეთი პროცედურა, როგორცაა საკონტროლო შესყიდვა.<sup>401</sup> საგადასახადო კანონმდებლობა საკონტროლო შესყიდვის განხორციელების მიზნებს შემდეგნაირად განსაზღვრავს: ა) საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა; ბ) საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის სისწორის კონტროლის მიზნით საქონლის რეალური სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრის აუცილებლობა; გ) საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა); საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა; საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვ).<sup>402</sup> ამასთან, კერძო საგადასახადო ინსპექტორი უფლებამოსილია განახორციელოს საკონტროლო შესყიდვა შემდეგი საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის მიზნით: ა) მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარო აპარატის გარეშე მუშაობა; ბ) მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარო აპარატის გამოყენებლობა; გ) ჩეკში, ფაქტობრივად, გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება; დ) გადასახადის გადამხდელად

<sup>400</sup> მოქმედი საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მხოლოდ სსიპ - აღსრულების ეროვნული ბიურო არის უფლებამოსილი განახორციელოს აღნიშნული სახის ღონისძიებები, თუმცა კანონმდებლობა იძლევა იმის საშუალებას, რომ მსგავსი უფლებამოსილების დელეგირება ხელშეკრულების საფუძველზე განახორციელონ სხვა ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა. იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 49-ე მუხლი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>401</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, მუხლი 15<sup>1</sup>, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>402</sup> იხ. იქვე, მე-10 მუხლი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა.<sup>403</sup> ამდენად, ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, კერძო საგადასახადო ინსპექტორები არ ახდენენ საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენას და შესაბამისი სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას, რაც არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას და აღნიშნული დარღვევისთვის პასუხისმგებლობა დადგენილია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით.<sup>404</sup> აღნიშნული ნორმა ცხადყოფს, რომ კანონმდებლობით კერძო საგადასახადო ინსპექტორებზე საქართველოში საგადასახადო ორგანოებს დელეგირებული აქვთ მხოლოდ იმ სამართალდარღვევების გამოვლენა, რომელთა ჩადენისთვის პასუხისმგებლობა საგადასახადო კოდექსითაა დადგენილი და არა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით.

ერთ-ერთი სახის საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებულ საქმისწარმოებას, საგადასახადო კოდექსის თანახმად, აწარმოებენ, ასევე, შინაგან საქმეთა სამინისტროს შესაბამისი ორგანოები.<sup>405</sup>

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, რომლითაც მოწესრიგებულია სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების საკითხები აღნიშნულია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებს ადგენენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირები, კერძო საგადასახადო ინსპექტორები და ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი პირები, ასევე, აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირები.<sup>406</sup>

ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელ პირს რაც შეეხება, ეს არის პირი, რომელსაც სსიპ - შემოსავლების სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილებით მინიჭებული აქვს საგადასახადო შემოწმების

---

<sup>403</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, მე-15<sup>1</sup> მუხლი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>404</sup> ამავე დროს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად, ამ დარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში ოქმის შედგენის უფლება აქვს შინაგან საქმეთა ორგანოების მუშაკებს, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების მიერ უფლებამოსილ პირებსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო ორგანოების ან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ორგანოების უფლებამოსილ პირებს. იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 153<sup>1</sup>-ე მუხლი, 239-ე მუხლის მე-16 ნაწილი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>405</sup> იხ. იქვე, 271-ე მუხლის, 1-ლი პრიმა ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>406</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 70-ე მუხლის 1-ლი პუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.



ჩატარების უფლებამოსილება და შესაბამისი კატეგორია, რითაც განისაზღვრება თუ რა ოდენობის ბრუნვის მქონე გადამხდელების შემოწმების უფლება გააჩნიათ ამ პირებს.<sup>407</sup>

ალტერნატიული აუდიტის განმახორციელებელ პირთა ჩამონათვალი განთავსებულია სსიპ-შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე, თუმცა აღნიშნული ჩამონათვალი დროთა განმავლობაში ცვალებადია და განახლებადი.<sup>408</sup>

ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო და ასევე, ცალკეული სახის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების განხორციელება და ოქმების შედგენის უფლებამოსილება მიმდინარე კონტროლისა და ადმინისტრირების განხორციელების კომპეტენციის ფარგლებში გააჩნიათ: საგადასახადო ორგანოებს, სსიპ – აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, საქართველოს შინაგან საქმეთა ორგანოებს, კერძო საგადასახადო ინსპექტორებს და ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელ პირებს. ამასთან, ამ უკანასკნელთან მიმართებით უნდა აღინიშნოს, რომ ამ პირებს აქვთ უფლება განხორციელონ საგადასახადო კონტროლის ისეთი პროცედურა, როგორცაა საგადასახადო შემოწმება, თუმცა საგადასახადო კოდექსის 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენისას მისი დაფიქსირება ხდება საგადასახადო შემოწმების აქტში<sup>409</sup> და ოქმის შედგენა აღარ ხდება. ამ შემთხვევაში გამოვლენილი სამართალდარღვევის საქმის წარმოება განსხვავებულია სხვა დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევების საქმის წარმოებისგან.

ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, დასკვნის სახით უნდა აღინიშნოს, რომ მითითებული სუბიექტების მიერ მათი უფლებამოსილების ფარგლებში საქმიანობის განხორციელებისას, საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენისას ხდება საგადასახადო სამართალდარღვევათა ოქმების შედგენა, ან დარღვევის დაფიქსირება შემოწმების აქტში, რაც საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების საწყის ეტაპად მიიჩნევა.

<sup>407</sup> „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 371-ე მუხლის მეორე პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>408</sup> იხ. შესაბამისი ჩამონათვალი შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე <[http://www.rs.ge/default.aspx?sec\\_id=4861&lang=1](http://www.rs.ge/default.aspx?sec_id=4861&lang=1)> [22.11.2012].

<sup>409</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

#### 8.1.2.4. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი

საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის გამოვლენისთანავე მნიშვნელოვანია სამართალდარღვევის ოქმის სათანადოდ შედგენა. საქართველოს უზენაესი სასამართლო 2009 წლის 14 მაისის №ბს-1470-1428(კ-08) გადაწყვეტილებაში<sup>410</sup> მიუთითებს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არის პირველადი წერილობითი დოკუმენტი, რომელშიც ფიქსირდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტი, რომლის გამოც მომავალში პირის მიმართ შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს კანონით დადგენილი სანქცია. ოქმის შემდგენი პირი ვალდებულია ზედმიწევნით ზუსტად დაიცვას კანონით (კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით) დადგენილი მოთხოვნები. შესაბამისად, ოქმი უნდა იყოს ზედმიწევნით სრული. ამ შემთხვევაში, კანონის ისეთი სავალდებულო მოთხოვნები, როგორც არის სამართალდარღვევის ოქმის ადგილზე შედგენა, სამართალდამრღვევისთვის ახსნა-განმარტების ჩამორთმევა, მოწმეთა მოძიება, გამოკითხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის ოქმში შეტანა, საბოლოო შედეგის დადგომისთვის – სახდელის დაკისრებისთვის პრაქტიკული მნიშვნელობის მქონე გარემოებებს წარმოადგენს.<sup>411</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, შესაძლოა შედგეს ორი ფორმით: მატერიალური – წერილობითი ფორმით, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს<sup>412</sup>, ან ის შესაძლოა შედგენილ იქნეს ელექტრონული ფორმით. ორივე შემთხვევაში ოქმები ექვემდებარება აღრიცხვას და გააჩნიათ შესაბამისი ნომერი. წერილობითი ოქმი დგება ორ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი რჩება საგადასახადო ორგანოს, ხოლო მეორე ბარდება/ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს ან მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს. ელექტრონული ფორმით ოქმი დგება ერთ ეგზემპლარად და ბარდება/ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს ან მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს.<sup>413</sup> თანამედროვე ადმინისტრაციულ წარმოებაში და მათ

<sup>410</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის გადაწყვეტილება №ბს-1470-1428(კ-08); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №1) გვ. 42.

<sup>411</sup> იხ. იქვე, გვ.42.

<sup>412</sup> მკაცრი აღრიცხვის სამართლებრივი სტატუსი მოქმედი კანონმდებლობითაა განსაზღვრული და ეს დოკუმენტი არის სახელმწიფოს მხრიდან კონტროლს დაქვემდებარებული მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, განსხვავებით ელექტრონული დოკუმენტებისაგან. იხ. „მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნუსხის, მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის წესისა და მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის ეურნალის ფორმის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 2 აგვისტოს №669 ბრძანება, 2012 წლის 29 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>413</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს

შორის, სამართალდარღვევათა საქმის წარმოებასთან დაკავშირებით საკმაოდ აქტიურად გამოიყენება მართვის ავტომატური საშუალებები და მათი მეშვეობით ელექტრონული საქმის წარმოების დანერგვა. ამ ფორმით მიღებული გადაწყვეტილებები ისეთივე იურიდიული ძალის მატარებელია, როგორც ტრადიციული მატერიალური ფორმებით მიღებული გადაწყვეტილებები.<sup>414</sup>

უფლებამოსილმა სუბიექტებმა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში უნდა აღნიშნონ: ა) ოქმის დასახელება; ბ) ოქმის შედგენის თარიღი, დრო და ადგილი; გ) საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი და გვარი ან კერძო საგადასახადო ინსპექტორის/ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმხორციელებელი პირის სახელი, გვარი და პირადი ნომერი; დ) სამართალდამრღვევი პირის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი; ე) საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი; ვ) შეფარდებული სანქციის სახე ან/და ოდენობა. თუ ჯარიმის დარიცხვისთვის საჭიროა გაანგარიშება, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენელი პირი ადგენს ცნობას ჯარიმის თანხის გამოანგარიშების შესახებ, რომელიც წარმოადგენს ოქმის განუყოფელ ნაწილს.<sup>415</sup>

ზემოთ განხილული ცალკეული სახის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების მსგავსად, საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის

---

ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 70-ე მუხლის მე-3 პუნქტი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>414</sup> საგულისხმოა, რომ ელექტრონული სერვისებისა და ელექტრონული საშუალებების გამოყენება ადმინისტრაციულ წარმოებაში საქართველოში ცალკეული მიმართულებებით რამდენიმე წელია მიმდინარეობს. ჯერ კიდევ 2010 წელს ამ კუთხით ნამდვილად პოზიტიური ტენდენციები შეიმჩნეოდა, ამასთან ამ სფეროში ლიდერებად საქართველოს იუსტიციის სამინისტროსთან ერთად, მიჩნეულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და დაბეგვრის სფეროში მის მიერ ახალი საგადასახადო პორტალის შექმნა და საგადასახადო ადმინისტრირებაში ელექტრონული საქმისწარმოების განხორციელების დაწყება. ელექტრონული ოქმების შედგენაც ამ პროცესის განუყოფელი ნაწილია, რაც საგრძნობლად ამარტივებს წარმოების მიმდინარეობას საგადასახადო სამართალდარღვევებთან მიმართებით. იხ. საქართველოს საჯარო დაწესებულებებისათვის საინფორმაციო (ინტერნეტ) რესურსების მონიტორინგი, ინფორმაციის თავისუფლების განვითარების ინსტიტუტი (2010 წლის აგვისტო-დეკემბერი) თბილისი, 2011წ. გვ. 35.

<sup>415</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 70-ე მუხლის მე-5, მე-6 პუნქტები, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად.<sup>416</sup> ამავე დროს, საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა კანონმდებლობით დადგენილი წესით.<sup>417</sup>

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების დაფიქსირება და საქმის განხილვა ერთდროულად ხორციელდება. ამ დროს ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, თუ იგი ესწრება მის შედგენას. სამართალდამრღვევ პირს უფლება აქვს, წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთება მას. თუ სამართალდამრღვევი პირი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე ან ჩაბარებაზე, ოქმის შემდგენელი პირის მიერ ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.<sup>418</sup>

ხშირ შემთხვევაში პრაქტიკაში საგადასახადო ორგანოები გადამხდელის მიერ ოქმში რაიმე სახის შენიშვნების დაფიქსირებას, ან უბრალოდ ხელის მოწერას და არა ოქმში დაფიქსირებული დარღვევის აღიარების შესახებ მათ მითითებას, მიიჩნევენ გადამხდელის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენის აღიარებად. აღნიშნულთან დაკავშირებით საინტერესოა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს შეფასება. სასამართლო ერთ-ერთ საქმეში მიუთითებს, რომ გადამხდელის წარმომადგენლის მიერ სამართალდარღვევის ოქმის „შენიშვნების“ გრაფაში დაფიქსირებული ახსნა-განმარტებით აღიარებულია მხოლოდ კონკრეტული ფაქტი, რაც სამართალდარღვევის აღიარებად ვერ იქნება მიჩნეული, რადგან სასამართლო განმარტავს, რომ სამართალდარღვევა არის მოქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დადგენილია პასუხისმგებლობა. ამდენად, თავად ფაქტის აღნიშვნა გადამხდელის მიერ შენიშვნების გრაფაში არ ნიშნავს სამართალდარღვევის ჩადენის დადასტურებას, რამეთუ განსახილველ შემთხვევაში, გადამხდელს დღის ბოლომდე ჰქონდა უფლება შეესრულებინა კონკრეტული მოქმედება და შესაბამისად, ოქმის შედგენის დროისთვის, რაც შენიშვნაშიც იქნა მითითებული, გადამხდელის მიერ არ იყო ჩადენილი სამართალდარღვევის

<sup>416</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>417</sup> იხ. იქვე, 64-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>418</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 70-ე მუხლი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

ფაქტი. ე.ი. გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევა არ მომხდარა.<sup>419</sup> როგორც უკვე აღინიშნა, ზოგადად სამართალდარღვევების განხილვისას ამ სამართალდარღვევის განმხილველი სუბიექტები ვალდებული არიან სათანადოდ განიხილონ და სრულყოფილად შეისწავლონ საკითხი, გამოიკვლიონ ფაქტობრივი გარემოებები და მხოლოდ ამის შემდეგ მიიღონ შესაბამისი გადაწყვეტილებები. ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე კი ნათელია, რომ სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე ოქმის შედგენისას, რაც, ამავე დროს, წარმოადგენს სამართალდარღვევის მიმართ მიღებულ გადაწყვეტილებას დაჯარიმებასთან დაკავშირებით, საკითხის განხილვა საკმაოდ ზედაპირულად ხორციელდება და სამართალდარღვევის ადგილზე დაფიქსირებისას, პრაქტიკულად გამორიცხულია დაინტერესებული პირის მიერ დამატებით ინფორმაციის მოძიების და მოგვიანებით წარდგენის შესაძლებლობა.

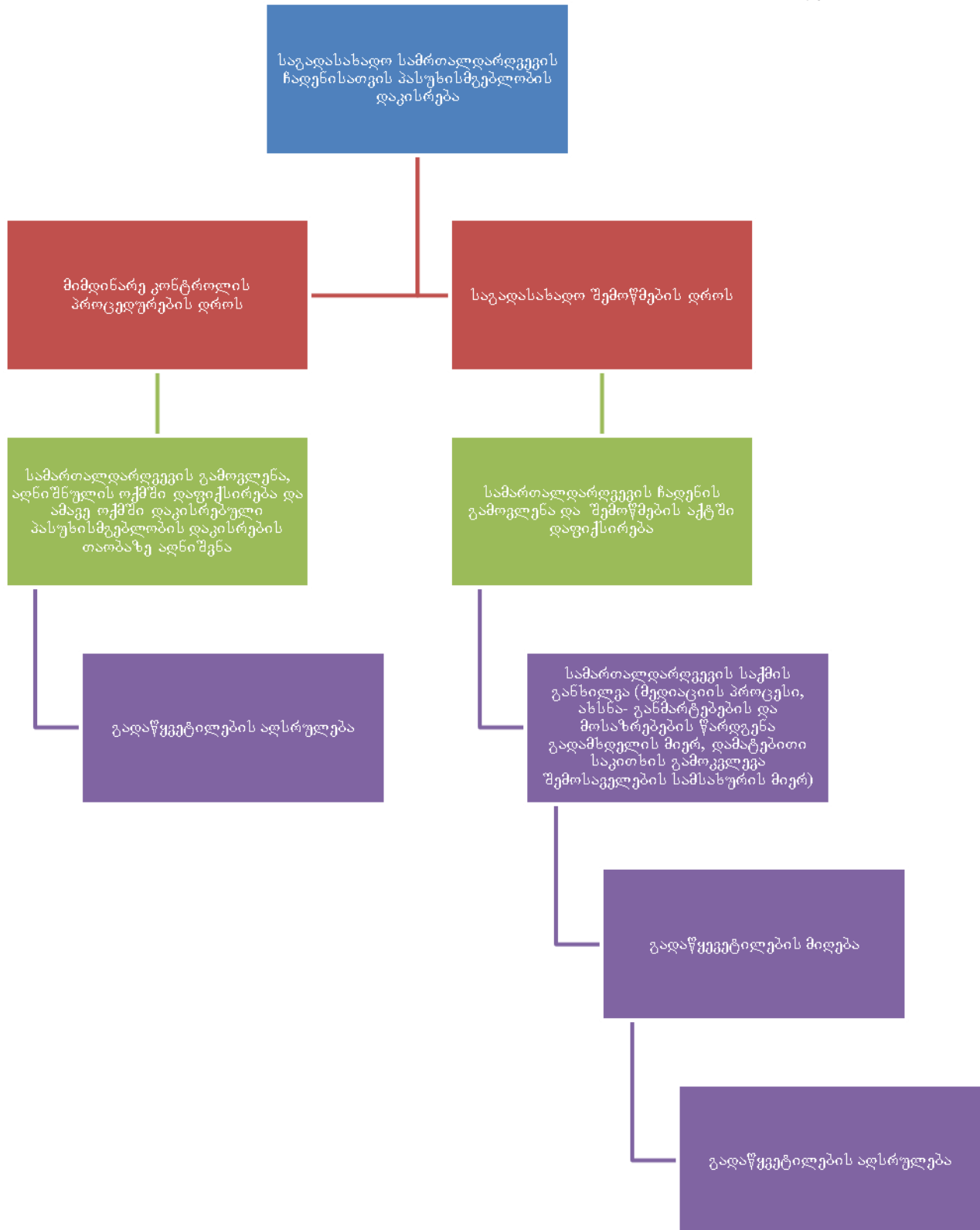
საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 მაისის გადაწყვეტილებაში<sup>420</sup> №ბს-1239-1201(კ-08) ერთ-ერთ საქმეზე სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას ოქმის შემდგენს არ მოეთხოვება სამართალდარღვევის იურიდიული კვალიფიკაცია, ვინაიდან ოქმის შედგენისას შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენის განმეორებითობის განსაზღვრა, რის გამოც ოქმში მისი მიუთითებლობა არ წარმოადგენს კანონის დარღვევას, რაც განაპირობებდა თავად ამ ოქმის უკანონობას. სასამართლო მიუთითებს, რომ იურიდიული კვალიფიკაცია ოქმის საფუძველზე საკითხის განხილვისას სამართალდარღვევის საქმის განხილვისა და გადაწყვეტილების მიღების სტადიაზე გადასაწყვეტი საკითხია. აღნიშნული შემთხვევა სრულიად განსხვავებულია მოქმედი კანონმდებლობისგან, რომელიც საგადასახადო სამართალდარღვევის შედგენის ადგილზე სანქციის შეფარდების საშუალებას იძლევა, მსგავსად სხვადასხვა სახის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევებისა.

<sup>419</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილება №ბს-942-902(კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12), გვ. 83.

<sup>420</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 მაისის გადაწყვეტილება №ბს-1239-1201(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №1), გვ. 68.

8.1.2.5. საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის განხილვა

სქემა №2





სრულიად განსხვავებულია საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმის წარმოება იმ შემთხვევაში, როცა მათი გამოვლენა ხორციელდება საგადასახადო შემოწმების დროს (იხ. სქემა №2). განსხვავებით მიმდინარე კონტროლისა და გადასახადების ადმინისტრირების დროს სამართალდარღვევების გამოვლენისა, რაც უფლებამოსილი პირების მიერ ფიქსირდება შესაბამის სამართალდარღვევის ოქმში, საგადასახადო შემოწმების ჩატარების დროს ხდება შემოწმების აქტის შედგენა. ასეთი შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევების თაობაზე არ ხდება ცალკე სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა და მათი დაფიქსირება ხორციელდება შემოწმების აქტში.<sup>421</sup> საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და საგადასახადო სანქციის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საგადასახადო ორგანო, აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას, რომელიც ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.<sup>422</sup> ამდენად, საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილ სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილება არ მიიღება მათი გამოვლენისთანავე, არამედ, მას წინ უძღვის საკითხის განხილვის შესაძლებლობა. საგადასახადო შემოწმების შესახებ აქტის შედგენის შემდეგ გადაწყვეტილების გამოტანამდე გადამხდელებს აქვთ საშუალება მიმართონ შემოწმების განმახორციელებელ ორგანოს და წარადგინონ თავიანთი ახსნა-განმარტებები, დამატებითი მტკიცებულებები ან/და მოსაზრებები, რომელთა გათვალისწინება არის შესაძლებელი საგადასახადო ორგანოს მიერ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე. სსიპ - შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგებს წინასწარ განიხილავს გადაწყვეტილების მიღებამდე.<sup>423</sup>

ამავე დროს, თუ ეს საგადასახადო შემოწმება განხორციელებულია ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი პირის მიერ, ამ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის შემდეგ კანონმდებლობის საფუძველზე შესაძლოა მედიაციის გამართვა, რაც გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს/შემოსავლების სამსახურის მიერ ალტერნატიული აუდიტის შედეგებზე გადასახადის გადამხდელის პოზიციის

<sup>421</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>422</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 71-ე მუხლის მე-3 პუნქტი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>423</sup> იხ. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 2 ივნისის ბრძანება №2742 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ დანართი №8, მე-5 მუხლი 2012 წლის 3 მარტის მდგომარეობით.

განხილვის, გადაწყვეტილების მისაღებად დამატებით საკითხის შესწავლისა და გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევის შესაძლებლობის არსებობას.<sup>424</sup>

მედიაციასთან მიმართებით საინტერესოა აშშ-ის ცალკეული შტატების (მაგალითად ფლორიდის შტატი) მაგალითი, სადაც შესაძლოა მოლაპარაკებების გამართვა შემოსავლების სამსახურთან და ასევე, ე.წ. არაფორმალური გასაჩივრების მექანიზმების გამოყენება გამოვლენილი სამართალდარღვევის გამო ჯარიმის დაკისრების სისწორესთან დაკავშირებით.<sup>425</sup>

ამდენად, საგადასახადო შემოწმების პროცედურების განხორციელების დროს განსხვავებით ზემოთ განხილული სხვა შემთხვევებისა, საგადასახადის გადამხდელებს აქვთ შესაძლებლობა გადაწყვეტილების მიღებამდე წარადგინონ ახსნა-განმარტებები და დამატებითი მოსაზრებები. სხვა შემთხვევებში კი საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით პასუხისმგებლობის დაკისრების შესახებ გადაწყვეტილებები მიიღება ადგილზე სამართალდარღვევის გამოვლენისას, რაც როგორც საგადასახადო ორგანოს მხრიდან, ასევე, თავად გადამხდელის მხრიდან შეუძლებელს ხდის დამატებითი გარემოებების გამოკვლევას, სრულყოფილად საკითხის შესწავლას და გადაწყვეტილების შემდეგ მიღებას.

#### 8.1.2.6. საგადასახადო სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება

თეორიაში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების გამოკვლევისა და განხილვის შემდეგ ეტაპად განიხილავენ სახდელის დაკისრების სტადიას, რომელზეც მიიღება გადაწყვეტილება: ადმინისტრაციული სახდელის დაკისრების ან/და საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ.<sup>426</sup>

საინტერესოა სასამართლოს განმარტება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებამდე გასათვალისწინებელ გარემოებებთან დაკავშირებით. როგორც საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2012 წლის 11 აპრილის №ბს-1655-1627 (კ-11) გადაწყვეტილებაშია აღნიშნული, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ სახდელის დანიშვნის დროს მხედველობაში მიიღება ის ზოგადი საწყისები, რომლებიც განაპირობებს

<sup>424</sup> იხ. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, საგადასახადო დაავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 37<sup>1</sup> -ე მუხლი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>425</sup> იხ. R. Babin, Y. Gsteiger, Florida Tax Procedure: A Primer, (Journal) The Florida Bar Journal, June, 2007 Volume 81, No. 6, pp73-76. <<https://www.floridabar.org/divcom/jn/jnjournal01.nsf/Author/66A17FF237043D33852572E6006D4742>> [30.08.2012].

<sup>426</sup> იხ. ვ. ლორია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 239-240.

სამართლიანი სახდელის დაკისრებას, პირის დასჯას მის მიერ ჩადენილი ქმედების თანაზომიერად. მხედველობაში მიიღება, ასევე, ჩადენილი სამართალდარღვევის ხასიათი, დამრღვევის პიროვნება, მისი ბრალის ხარისხი, ქონებრივი მდგომარეობა, შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებები, რაც სანქციის ინდივიდუალიზაციის პრინციპის გატარების აუცილებელი პირობათაგანია.<sup>427</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევაში, როგორც ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარეობს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელებისა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში სამართალდარღვევების გამოვლენისთანავე, ადგილზე ხდება პასუხისმგებლობის ზომის შეფარდების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღება, ხოლო საგადასახადო შემოწმების დროს ამ გადაწყვეტილების მიღებას წინ უძღვის საკითხის განხილვა და ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება. პირველ შემთხვევაში ცალკე გადაწყვეტილება შეწყვეტის თაობაზე არ მიიღება, თუმცა მეორე შემთხვევაში საკითხის განხილვის შემდეგ შესაძლოა მიღებულ იქნეს გადაწყვეტილება საქმის წარმოების შეწყვეტის შესახებ კონკრეტულ სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით. ამდენად, პირველ შემთხვევაში თეორიულად რთულია იმ პრინციპებისა და მოთხოვნების გათვალისწინება, რაც წინ უნდა უძღოდეს გადაწყვეტილების მიღებას.

ამასთანავე, აღსანიშნავია, რომ უმეტეს შემთხვევებში საგადასახადო კანონმდებლობა სანქციების გარკვეულ ალტერნატივებს ითვალისწინებს, რაც გამოიხატება ჯარიმის მინიმალური ან მაქსიმალური ოდენობების დადგენაში ან/და სხვადასხვა სახის სანქციის შეფარდების შესაძლებლობაში. ამ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოები სარგებლობენ დისკრეციული უფლებამოსილებით. აღნიშნულ საკითხებზე, ასევე, ნამსჯელი აქვს საქართველოს უზენაეს სასამართლოს, რომელიც მიუთითებს, რომ დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადაწყვეტილების მიღება არ გამოირიცხავს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, გაითვალისწინოს დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების წესები. სასამართლოს განმარტებით სახდელის დაკისრებისას, მხედველობაში მიიღება მისი პროპორციულობა და თანაზომიერება, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებანი, სამართალდარღვევის სიმძიმე, სამართალდარღვევის ჩამდენის პიროვნება, რაც საბოლოო ჯამში განაპირობებს გამოყენებული სანქციის ადეკვატურობას. ნორმაში ალტერნატიული სანქციის არსებობა მიუთითებს უფრო მკაცრი სახის სახდელის გამოყენების შესაძლებლობას იმ შემთხვევაში, თუ ნაკლებად მკაცრი სახის სანქცია ვერ უზრუნველყოფს სახდელის მიზნის მიღწევის შესაძლებლობას.<sup>428</sup>

<sup>427</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 11 აპრილის №ბს-1655-1627 (კ-11) გადაწყვეტილება. <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [21.09.2012].

<sup>428</sup> იხ. იქვე. <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [21.09.2012].

### 8.1.2.7. სამართალდარღვევის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების გაუქმება

საკმაოდ საინტერესოა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის ან ძალადაკარგულად გამოცხადების საკითხი. თეორიაში აღნიშნულია, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე მიღებული გადაწყვეტილებების მიმართ შესაძლოა გავრცელდეს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობისა და ძალადაკარგულად გამოცხადების ნორმები. ამასთან, ვ. ლორია მიუთითებს, რომ თავად ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილია გადაწყვეტილების გაუქმებისა და შეცვლის საფუძვლები.<sup>429</sup> ამასთან, მეცნიერი აღნიშნავს, რომ გაუქმება თავის თავში მოიაზრებს გადაწყვეტილების ბათილობას.<sup>430</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 278-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სამართალდარღვევასთან დაკავშირებით მიღებული დადგენილების გასაჩივრების შემთხვევაში, საჩივრის განმხილველ ორგანოს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება დადგენილების გაუქმებისა და საქმის ხელახალი განხილვისთვის გაგზავნის შესახებ.<sup>431</sup> ამდენად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი არ ცნობს აქტის ბათილად ცნობისა და ძალადაკარგულად გამოცხადების საფუძვლებს, თუმცა აქ ისიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული, რომ ეს კოდექსი გაცილებით ადრეა მიღებული, ვიდრე ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომლითაც დადგენილია აქტების ბათილობა. საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელთა მიმართ მიღებულ გადაწყვეტილებებს სამართალდარღვევების გამო დაკისრებული პასუხისმგებლობის შესახებ მიიჩნევს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად, რამეთუ უთანაბრებს მას საგადასახადო მოთხოვნას, რომლის ბათილად ცნობის მიმართ ვრცელდება ზოგადი ადმინისტრაციული კანონმდებლობით დადგენილი იგივე საფუძვლები.

საქართველოს უზენაესი სასამართლო თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში მიუთითებდა, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც აისახება შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევები და მის საფუძველზე მიიღება გადაწყვეტილება გადამხდელის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებით, ამ შემთხვევაში წარმოადგენს უწყებრივ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომლის შემოწმება ან/და მისი გაუქმება დაიშვება მხოლოდ მისი გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს ან სასამართლოს მიერ. შესაბამისად, სასამართლო არ არის უფლებამოსილი განახორციელოს საქმის გარემოებათა და მტკიცებულებათა გამოკვლევა და შეფასება, რაც წინ უნდა უძღოდეს ასეთი აქტის გამოცემას, ჩაანაცვლოს მხოლოდ ამა თუ იმ

<sup>429</sup> იხ. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ. გვ. 242.

<sup>430</sup> იხ. იქვე, გვ. 242.

<sup>431</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 278-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

ცალკეული მტკიცებულებით დადგენილი გარემოებების დადასტურებით და საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი გამორკვევის გარეშე მიიღოს გადაწყვეტილება, ვინაიდან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ ყოველმხრივ სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.<sup>432</sup> ამდენად, სასამართლო ამ გადაწყვეტილებაში ორ გარემოებაზე გაამახვილა ყურადღება - ერთი ის, რომ შემოწმების აქტის კანონიერების დადგენა არის მისი გამომცემი, ზემდგომი ორგანოს ან სასამართლოს კომპეტენცია და მეორე, რომ ეს აქტი აუცილებლად სათანადო ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შემდეგ უნდა გამოიცეს. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებების გასაჩივრების სხვადასხვა ფორმას ადგენს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, რომლის თანახმად, ჯარიმის სახით სახდელის დაკისრებასთან დაკავშირებული დადგენილება, შესაძლებელია გასაჩივრებულ იქნეს ზემდგომ ორგანოში ან პირველი ინსტანციის სასამართლოში. სასამართლოს გადაწყვეტილება არის საბოლოო, სხვაგვარი სახდელის დადების შესახებ გადაწყვეტილება კი შეიძლება გასაჩივრდეს ზემდგომ ადმინისტრაციულ ორგანოში და შემდეგ უკვე რაიონულ სასამართლოში, რომლის გადაწყვეტილება, ასევე, საბოლოოა.<sup>433</sup>

თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ცალკეულ შემთხვევებში, როცა სახდელის შეფარდების თაობაზე გადაწყვეტილება მიიღება არა კონკრეტული უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს, არამედ უფლებამოსილი ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე სასამართლოს მიერ, ეს უკანასკნელი შესაძლებელია ერთჯერადად გასაჩივრდეს სააკველიაციო სასამართლოში.<sup>434</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრების სტადია არასავალდებულო სტადიაა, ვინაიდან პირს, რომლის მიმართაც მიღებულია ასეთი გადაწყვეტილება, უფლება აქვს გაასაჩივროს ეს გადაწყვეტილება. ამასთან, კომპეტენტური ორგანოები ვალდებული არიან განიხილონ აღნიშნული საჩივარი.<sup>435</sup>

<sup>432</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილება №ბს-1618-1192(კ-05), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №2) გვ. 140.

<sup>433</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 272-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>434</sup> იხ. იქვე, 279-ე მუხლის პირველი ნაწილი, 2012 წლის 28 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>435</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი 2009 წ. გვ. 337.

საქართველოში საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეების სასამართლოში განხილვასთან დაკავშირებული თავისებურებების განხილვამდე, საინტერესოა საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმის წარმოებასთან დაკავშირებული გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის დებულებების გაცნობა. აღნიშნული პროცესები მოიცავს სისხლის საპროცესო კანონმდებლობის ნორმებს და განსაზღვრავს საგამოძიებო მოქმედებების ცალკეულ საკითხებს, ისევე, როგორც ამ მოქმედებების განმახორციელებელ სუბიექტებს. გარდა ამისა, კოდექსი მიუთითებს გერმანიის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების კოდექსით დადგენილ პროცედურებზე და განსაზღვრავს მხოლოდ ცალკეული პროცედურების განხორციელების წესს სამართალდარღვევების საქმის წარმოების პროცესში.<sup>436</sup> ამდენად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების საკითხები ერთდროულად არის განსაზღვრული ფისკალურ კოდექსში, რომელიც გარდა საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილების საკითხებისა, სასამართლოში სამართალწარმოების საკითხებსაც განსაზღვრავს. დადგენილია, რომ ცალკეულ შემთხვევებში სისხლის საქმეზე სასამართლომ შესაძლოა სუმარული (ე.წ. მარტივი, გამარტივებული) სამართალწარმოება განახორციელოს და საკითხი განიხილოს შემოკლებულ ვადებში გამარტივებული პროცედურებით. გარდა ამისა, ამ ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ გერმანიის კანონმდებლობა ერთმანეთისგან განასხვავებს ადმინისტრაციულ და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას ამ ცნებების მატერიალური და შინაარსობრივი გაგებით, თუმცა იგივე ფისკალური კოდექსის ნორმებიდან გამომდინარე უნდა აღინიშნოს, რომ სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობის საპროცესო გარანტიები ერთმანეთის მსგავსია, რაც განსხვავებულია ქართული სამართლებრივი სისტემისგან. შვედეთში საქმეთა დიდი ოდენობა საგადასახადო ვალდებულებების დარიცხვასთან დაკავშირებით განიხილება დამთვლელი კომიტეტების მიერ, რომელთა გადაწყვეტილებები შემდგომ შესაძლოა გასაჩივრდეს ადმინისტრაციულ საქმეთა სასამართლოებში და განიხილოს ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესით.<sup>437</sup>

## 8.2. სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების სასამართლოში გასაჩივრება

როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრება და შესაბამისი დავის განხილვა საგადასახადო საქმის წარმოების ბოლო სტადიაა.

<sup>436</sup> იხ. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის 369-ე - 376-ე მუხლები <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html)> [23.07.2012].

<sup>437</sup> იხ. W. Wade, H. Ragnemalm, P. Lstraus, Administrative Law the problem of Justice, vol. №1 Anglo americal and Nordic Systems, Edited by A. Piras, Coordinated by G. Motzo Giuffre, Milan 1991, pp. 321.



ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების საქმეებზე მიღებული გადაწყვეტილებების გასაჩივრების შემთხვევაში, საჩივრები განიხილება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შესახებ კოდექსით. აღნიშნულის თაობაზე მითითებულია, ასევე, ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსში. ამდენად, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებთან დაკავშირებულ საჩივრებს განიხილავენ ადმინისტრაციული სასამართლოები, თუმცა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით.<sup>438</sup> განსხვავებით საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეებისგან, საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხები განიხილება საგადასახადო კოდექსისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის შესაბამისად. საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება (როგორც სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის ფორმით, ასევე, შემოწმების აქტის საფუძველზე საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის ფორმით) გადამხდელის მიმართ პასუხისმგებლობის ზომის დადგენის თაობაზე, კანონმდებლობის თანახმად წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს და მისი გასაჩივრება შესაძლებელია საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. საგადასახადო კოდექსით ცალკე არ არის განსაზღვრული კონკრეტულად სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების გასაჩივრების მექანიზმი, არამედ დადგენილია ზოგადი წესი საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების გასაჩივრებასთან მიმართებით. მსგავსად სხვა ადმინისტრაციული დავეებისა, რომლებიც ეხება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერებას, საგადასახადო დავეები, (მიუხედავად იმისა, რომ მათი დაწყების საფუძველია საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილების გასაჩივრება), სასამართლოს მიერ განიხილება ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის შესაბამისად სხვა დავეების მსგავსად, განსხვავებით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა საქმეებისგან, რომელთა განხილვა, როგორც უკვე აღინიშნა, წარმოებს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად.<sup>439</sup>

### 8.2.1. საგადასახადო დავეების განმხილველი ორგანოები სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის მიხედვით

აშშ-ში საგადასახადო დავეებს განიხილავს სხვადასხვა სასამართლო და ადმინისტრაციული ორგანო. სახელმწიფოს ფედერალური მოწყობის თავისებურებიდან გამომდინარე, რაც თავისთავად კანონმდებლობისა და საკანონმდებლო პროცედურების მრავალფეროვნებას იწვევს აშშ-ში,

<sup>438</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე №39(46), 1999 წელი, მუხ. 190), მე-6 მუხლის „ბ“ და ბ<sup>1</sup> პუნქტები, 2012 წლის 13 დეკემბრის მდგომარეობით.

<sup>439</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 64-ე მუხლის პირველი ნაწილი, 271-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 296-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 2012 წლის 13 დეკემბრის მდგომარეობით.

საგადასახადო დაავების განმხილველი სასამართლოებიც მრავალფეროვნებით გამოირჩევა.<sup>440</sup>

რაც შეეხება ადმინისტრაციული წესით დაავების განმხილველ ფედერაციულ ადმინისტრაციულ ორგანოებს, აშშ-ში ადრე მოქმედებდა საგადასახადო დაავების განმხილველი ფედერალური საბჭო, რომელიც, თავის მხრივ, იყო საგადასახადო სასამართლოს ჩანასახი. ამჟამად კი თითოეული შტატის დონეზე მოქმედებს და ფუნქციონირებს საგადასახადო სამსახურები და ასევე, საგადასახადო დაავების განმხილველი საბჭოები. აღნიშნული ორგანოები არ წარმოადგენს სასამართლო უწყებებს, ისინი ადმინისტრაციული წესით განიხილავენ საგადასახადო დაავებს შტატების დონეზე.<sup>441</sup>

აშშ-ში ადრე მოქმედი საგადასახადო დაავების განმხილველი ერთიანი საბჭო, როგორც ფედერალური საგადასახადო სასამართლოს პირველი ჩანასახი, შეიქმნა 1924 წელს შეერთებული შტატების „შემოსავლების აქტის საფუძველზე“. როგორც ამერიკელი მეცნიერები მიუთითებენ, პირველი მსოფლიო ომის შემდეგ აშშ-ში შემოსავლების ზრდა შეიმჩნეოდა. ამის ფონზე კი სრულიად დასაშვებად იქნა მიჩნეული ადმინისტრირებისა და გადასახადების ამოღებისას შეცდომების დაშვება სახელმწიფო მოხელეების მხრიდან და ცალკეულ გადამხდელთა უფლებების შელახვა.<sup>442</sup> საგადასახადო ორგანოს მუშაკებს შეეძლოთ არასწორადაც კი დაერიცხათ გადასახადი გადამხდელისთვის, რომელიც მას აუცილებლად უნდა გადაეხადა. გარდა ამისა, საგადასახადო სამსახურის უფლებამოსილი პირების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები გადასახადების დათვლასთან დაკავშირებით იყო სავალდებულო და მისი გადახედა ხდებოდა მხოლოდ სასამართლოს მეშვეობით. ამ შემთხვევაში კი გადამხდელს უწევდა თავდაპირველად თანხის გადახდა და მოგვიანებით ე.წ. „თანხების დაბრუნების სარჩელის“ - refund appeale შეტანა სასამართლოში, უკანონოდ დაკისრებული თანხების უკან დაბრუნების მოთხოვნით.

საკითხის გადასინჯვისა და გადახედვის გარეშე ხდებოდა, ასევე, უფლებამოსილი საგადასახადო სამსახურების მიერ საგადასახადო ჯარიმების და საურავების გადამხდელისთვის დაკისრებაც.<sup>443</sup> ამდენად, საგადასახადო დაავების განმხილველი საბჭოს შექმნა 1924 წლის შემოსავლების შესახებ კანონის საფუძველზე, მიჩნეულ იქნა საკმაოდ დიდ წინგადადგმულ ნაბიჯად.

თავდაპირველად საბჭო იყო შემოსავლების ბიუროს შემადგენელი ნაწილი, რომელიც, თავის მხრივ, შედიოდა ფინანსთა სახელმწიფო დეპარტამენტში. 1942 წლამდე საბჭო მოიაზრებოდა აღმასრულებელი ხელისუფლების

<sup>440</sup> იხ. S. Stanley, R. Paul McDaniel, J. Hugh, A. Stanley, A. Koppelman, Federal Income Taxation, cases and materials, Mineola; New York The foundation press, Inc. 1986, pp. 24-26.

<sup>441</sup> იხ. იქვე, pp. 24-26.

<sup>442</sup> იხ. D. Latham, Jurisdiction of the United States Board of Tax Appeals Under the Revenue Act of 1926. San Francisco, California. California Law Review, pp. 1-2. <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=17&hid=114&sid=e88a66da-c2c8-47e5-842b-f9763f80ab3d%40sessionmgr108>> [24.03.2011].

<sup>443</sup> იხ. იქვე, <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=17&hid=114&sid=e88a66da-c2c8-47e5-842b-f9763f80ab3d%40sessionmgr108>> [24.03.2011].

განშტოებად, თუმცა ის არ განიხილებოდა, როგორც დამოუკიდებელი სასამართლო.<sup>444</sup> მას შემდეგ კი, რაც ახალი შემოსავლების აქტი იქნა მიღებული, საბჭო ჩამოყალიბდა, როგორც დამოუკიდებელი სასამართლო და დაერქვა შეერთებული შტატების საგადასახადო სასამართლო.<sup>445</sup>

საგადასახადო დავების განმხილველი ფედერალური საბჭოს მსგავსი ორგანო ფედერალურ დონეზე დღეს არ მოქმედებს, თუმცა შტატების დონეზე არსებობს საგადასახადო საჩივრების განმხილველი საბჭოები. ყველა შტატში მოქმედი საბჭოს სტრუქტურის, საქმიანობის წესისა და უფლებამოსილების საკითხის განხილვა ცდება კვლევის მიზნების ფარგლებს. თუმცა, აღნიშნული საბჭოების ფუნქციონირებაზე ზოგადი შეხედულების შესაქმნელად შესაძლებელია ერთი რომელიმე შტატის მაგალითის განხილვა. მაგალითად, ოჰაიოს შტატში მოქმედი საგადასახადო საჩივრების განმხილველი საბჭო წარმოადგენს იმ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც საგადასახადო დავებთან დაკავშირებულ საკითხებს ადმინისტრაციული წესით განიხილავს. ამ საბჭოს მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული და დადგენილია საჩივრის შეტანის ვადები და ფორმები, განსაზღვრულია დავის განხილვისას წარმომადგენელთა დაშვების საკითხები, საჩივრის უკან გამოხმობისა და საკითხის განხილვის ვადები. უფრო მეტიც, ამ წესებით განსაზღვრულია შუალედური პროცედურული განკარგულებების გამოცემის, ადმინისტრაციული წარმოების დროს კომერციული საიდუმლოების დაცვის და ზეპირი მოსმენის ჩატარებასთან დაკავშირებული საკითხები. გარდა ამისა, ეს წესი ითვალისწინებს ადმინისტრაციული წესით საკითხის განხილვისას მხარეთა მორიგების შესაძლებლობას.<sup>446</sup>

ასევე, საინტერესოა აშშ-ში საგადასახადო დავების განმხილველი სასამართლოების სისტემა. უპირველეს ყოვლისა, ასეთ სასამართლოებს შორის უნდა აღინიშნოს აშშ-ის საგადასახადო სასამართლო, როგორც სპეციალიზირებული სასამართლო, რომლის განსჯადობის სფერო მხოლოდ საგადასახადო დავებით შემოიფარგლება. გარდა ამ სასამართლოსი, საგადასახადო დავების განხილვა შესაძლებელია, ასევე, აშშ-ის სამ სხვა სასამართლოშიც:

- საერთო განსჯადობის პირველი ინსტანციის ფედერალურ სასამართლოებში (United States District Court);
- ფედერალურ სასამართლოებში, რომლებიც განიხილავენ სახელმწიფოს წინააღმდეგ მიმართულ სარჩელებს (United States Court of Federal Claims);
- გაკორტების სასამართლოებში (The Bankruptcy Court).

ეს სამი სასამართლო საგადასახადო დავებს განიხილავს დამატებით სხვა სახის დავებთან ერთად. თუმცა, მთავარი განმასხვავებელი ნიშანი საგადასახადო სასამართლოებსა და ზემოაღნიშნულ პირველ ორ სასამართლოში საგადასახადო საქმის განხილვისას არის ის, რომ სხვა სასამართლოში მიმართვისას გადამხდელმა თავდაპირველად უნდა

<sup>444</sup> იხ. <[http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Court\\_of\\_Federal\\_Claims](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Federal_Claims)> [15.07.2008].

<sup>445</sup> იხ. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_court](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_court)> [15.07.2008].

<sup>446</sup> იხ. <<http://bta.ohio.gov/rules2002.htm>> [07.09.2008].

გადაიხადოს სადავო საგადასახადო დავალიანების თანხა და მხოლოდ ამის შემდეგ მიმართოს ამ სასამართლოებს და მოითხოვოს არასწორად დარიცხული და გადახდილი თანხების უკან დაბრუნება. საგადასახადო სასამართლოებში დავების დაწყების შემთხვევაში კი გადამხდელებს აღნიშნული ვალდებულების შესრულება არ უწევთ.<sup>447</sup> რაც შეეხება გაკოტრების სასამართლოებს, დავა ამ სასამართლოში გაკოტრების საკითხებიდან გამომდინარე შეიძლება აღიძრას, მასთან ერთად შესაძლებელია გაკოტრების საქმესთან დაკავშირებული საგადასახადო საქმეების განხილვაც და ამ შემთხვევაშიც არ არის სავალდებულო წინასწარ იქნეს გადახდილი სადავო გადასახადი.<sup>448</sup>

აშშ-ის გარდა სხვა ქვეყნების გამოცდილებაც საინტერესოა. ბელგიაში საგადასახადო დავები მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ დავათა კატეგორიას და განიხილება ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ. თუმცა, თავდაპირველად აუცილებელია ადმინისტრაციული საჩივრის მექანიზმის გამოყენება და მხოლოდ ამის შემდეგ სასამართლოსადმი მიმართვა.<sup>449</sup>

გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში შექმნილია სპეციალური სასამართლოები - ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური სასამართლოები (იგივე ფინანსური სასამართლოები), რომლებიც განიხილავენ საგადასახადო საკითხებთან დაკავშირებულ დავებს, მათ შორის იძულებითი ღონისძიებების გატარებასთან, დაბეგვრაზე კონსულტაციების გაცემასა და სხვა საკითხებთან დაკავშირებით. თუმცა ადგილობრივი გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული საკითხები განიხილება საერთო ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ.<sup>450</sup>

დიდ ბრიტანეთში საგადასახადო დავები სასამართლოში განხილვამდე განიხილება სპეციალური ან საერთო კომისიების მიერ. დიდი ბრიტანეთის კანონმდებლობა პირდაპირ განსაზღვრავს შემთხვევებს, რომლებიც ექვემდებარება სპეციალურ და საერთო კომისიებში განხილვას, სადაც საჩივარი გადამხდელმა უნდა შეიტანოს გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. როგორც წესი, რთული კატეგორიის საქმეები ექვემდებარება სპეციალურ კომისიებში განხილვას.<sup>451</sup>

ძალიან საინტერესოა საგადასახადო საკითხებზე მართლმსაჯულების ევროპული სასამართლოს გამოცდილება და მიღებული გადაწყვეტილებების მნიშვნელობა ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ. ევროპული მეცნიერების აზრით, ამ სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები ევროპის მასშტაბით დაბეგვრის სფეროში კანონმდებლობის ჰარმონიზაციისკენ მიმავალი ერთ-ერთი გზაა. შესაბამისად, ამ სასამართლოს გადაწყვეტილებების შესწავლა და ანალიზი

<sup>447</sup> იხ. <[http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Court\\_of\\_Federal\\_Claims](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Federal_Claims)> [15.07.2008].

<sup>448</sup> იხ. იქვე, <[http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Court\\_of\\_Federal\\_Claims](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Federal_Claims)> [15.07.2008].

<sup>449</sup> იხ. Mrc S. Geroges, V. P. Delvolve, Ed. Garcia de Ecterra, I. B. Iniesta, Administrative Law the problem of Justice vol. #2, Western European Democracies , Edited by A. Piras, Coordinated by Giovanni Motzo Giuffre, Milan 1997, pp. 80-81.

<sup>450</sup> იხ. W. Leisner, A. Piras, M. Stipo, Administrative Law, the problem of Justice vol. #3, Western European Democracies, Edited by A. Piras, Coordinated by Giovanni Motzo Giuffre, Milan, 1997 pp. 165.

<sup>451</sup> იხ. Ch. Whitehouse, E. Stuart-Buttle, Revenue Law – principles and practice, Eleventh Edition, Butterworths, London, Dublin, Edinburg 1993, pp.18.

სამეცნიერო წრეებში მნიშვნელოვან საკითხად მიიჩნევა.<sup>452</sup> მართლმსაჯულების ევროპულ სასამართლოში მოქმედებს, ასევე, წინასწარი გადაწყვეტილებების მექანიზმი, რომელსაც დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით ხშირად მიმართავენ ევროპული სახელმწიფოების მოსამართლეები. ხშირ შემთხვევებში კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებით სასამართლოების მიერ საქმის განხილვა ჩერდება და საქმე განსახილველად იგზავნება ევროპულ სასამართლოში, რათა კონკრეტული წევრი სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისობა დადგინდეს ევროკავშირის ერთიან საგადასახადო კანონმდებლობასთან.<sup>453</sup> საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საქართველოში საგადასახადო დავებს განიხილავენ ადმინისტრაციული ორგანოები და საერთო სასამართლოები.<sup>454</sup> საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო დავების განხილვის ორი ძირითადი ფორმა არსებობს:

- ა) საგადასახადო დავების განხილვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში;
- ბ) დავების განხილვა საქართველოს საერთო სასამართლოების სისტემაში.<sup>455</sup>

ამდენად, საქართველოში საგადასახადო დავებს განიხილავენ ადმინისტრაციული წესით ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და საპროცესო კანონმდებლობის მიხედვით საერთო სასამართლოებში.

ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავები ორ ეტაპად განიხილება. პირველ ეტაპზე დავას განიხილავს შემოსავლების სამსახური,<sup>456</sup> ხოლო მეორე ეტაპია ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, რომლის უფლებამოსილება და საქმიანობის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით<sup>457</sup>.

როგორც შემოსავლების სამსახურში, ასევე, დავების განხილვის საბჭოში საგადასახადო დავები განიხილება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესების შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილებით განსაზღვრული თავისებურებების გათვალისწინებით.<sup>458</sup>

<sup>452</sup> იხ. M. Lang, F. Steuern, L. Verlag, Direct taxation: Recent ECJ Developments, Wien, 2003, pp. 102.

<sup>453</sup> იხ. იქვე, pp. 104 .

<sup>454</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), XLII თავი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>455</sup> იხ. იქვე, 296-ე მუხლი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>456</sup> იხ. საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №47, 26.12.2007, მუხ. 402) 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>457</sup> იხ. დავის განხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, 2012 წლის 27 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>458</sup> იხ. იქვე, 2012 წლის 27 აგვისტოს მდგომარეობით.

რაც შეეხება საქართველოში საგადასახადო დაგების განმხილველ სასამართლოებს, საქართველოში საგადასახადო დაგებს განიხილავენ საერთო სასამართლოების სისტემაში შემავალი სასამართლოები საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით. საერთო სასამართლოების შესახებ საქართველოს ორგანული კანონით დადგენილია, რომ საერთო სასამართლოების სისტემაში შედის რაიონული სასამართლოები, სააპელაციო სასამართლოები და საქართველოს უზენაესი სასამართლო.<sup>459</sup> ამრიგად, მხოლოდ ამ სასამართლოებს აქვთ უფლებამოსილება განიხილონ საქართველოში საგადასახადო დაგები. რაც შეეხება საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე სპეციალური სასამართლოების არსებობას, რომელიც განიხილავდა საგადასახადო დაგებს, ამ მხრივ არათუ საგადასახადო სასამართლოების, არამედ ნებისმიერ სახის სპეციალიზირებული სასამართლოს შექმნა დღეს მოქმედი კანონმდებლობით საქართველოში დაუშვებელია.<sup>460</sup>

სხვა ქვეყნების გამოცდილების გათვალისწინებით, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დაგები, როგორც ერთ-ერთ ყველაზე რთულად განსახილველი დაგები, უმეტეს შემთხვევებში სპეციალიზირებული სასამართლოების ან სასამართლოების სისტემაში სპეციალური კოლეგიების მიერ განიხილება. ამ მხრივ საქართველოში მდგომარეობა არსებითად განსხვავებულია, რაც მოითხოვს საჭიროებას დაიწყოს მსჯელობა არსებული საერთო სასამართლოების სისტემაში მოსამართლეთა სპეციალიზაციისა და საგადასახადო დაგების განმხილველი ერთეულების შექმნის თაობაზე. აღნიშნული გააადვილებს და აამაღლებს მართლმსაჯულების სტანდარტს საგადასახადო დაგებთან დაკავშირებით.

## 8.2.2. საგადასახადო დაგების განხილვის ცალკეული თავისებურებანი

საგადასახადო დაგების თავისებურებების კვლევა საკმაოდ მნიშვნელოვანია და წარმოადგენს დამოუკიდებელი შესწავლის საგანს, ამიტომ სადისერტაციო ნაშრომში ეს საკითხი მხოლოდ იმ მოცულობით იქნება განხილული, რაც უშუალოდ საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეების განხილვის თავისებურებებს უკავშირდება.

მეცნიერები მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო დაგები გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის უნდა წყდებოდეს სამართლიანად, დროულად და შეძლებისდაგვარად, ეფექტურად. მათი აზრით, კანონმდებლობა უნდა აძლევდეს შესაძლებლობას გადამხდელებს, საგადასახადო ორგანოების ქმედებებთან დაკავშირებით წარადგინონ თავიანთი მოსაზრებები, ხოლო საგადასახადო ორგანოს უნდა გააჩნდეს უფლებამოსილება შეცვალოს მის მიერ აღრე მიღებული გადაწყვეტილებები. ამასთან, თუ გადამხდელს არ აკმაყოფილებს ასეთი განხილვების შედეგი, მას უნდა გააჩნდეს შესაძლებლობა ეს გადაწყვეტილება გაასაჩივროს

<sup>459</sup> იხ. საერთო სასამართლოების შესახებ საქართველოს ორგანული კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41, 08.12.2009, მუხ. 300) მე-2 მუხლი, 2012 წლის 15 ივლისის მდგომარეობით.

<sup>460</sup> იხ. იქვე, მე-2 მუხლის მე-4 პუნქტი, 2012 წლის 15 ივლისის მდგომარეობით.



დამოუკიდებელ ორგანოში, რომელიც ასეთ საგადასახადო დავებს განიხილავს. გარდა ადმინისტრაციული ორგანოებისა, მეცნიერები თვლიან, რომ აუცილებელია არსებობდეს გადაწყვეტილებების სასამართლოში გასაჩივრების შესაძლებლობა, სადაც შეიძლება შექმნილი იყოს ცალკე სპეციალური კოლეგიები ან არსებობდეს ცალკე საგადასახადო სასამართლოები, ან ეს დავები განიხილებოდეს ადმინისტრაციული სასამართლოების მიერ, რაც დამოკიდებულია ქვეყნის სამართლებრივ განვითარებასა და სასამართლო სისტემის მოწყობაზე. გარდა ამისა, მეცნიერების აღნიშვნით, სამართლებრივი სისტემების მიხედვით შესაძლოა საგადასახადო საკითხები მოსამართლეებთან ერთად განიხილებოდეს არაიურისტების მიერ, პროფესიონალი ფინანსისტების მონაწილეობით.<sup>461</sup>

ამ მხრივ სხვადასხვა ქვეყნის გამოცდილება განსხვავებული და მრავალფეროვანია.

მნიშვნელოვანია ის თავისებურებანი, რომლებიც უკავშირდება საგადასახადო სამართალდარღვევების საფუძველზე დაწყებული საგადასახადო დავების განხილვას და მათ განსხვავებას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა საქმეების განხილვისგან.

სასამართლო ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების განხილვისას აუცილებლად ადგენს პირის ბრალეულობის საკითხს სამართალდარღვევის ჩადენასთან მიმართებით,<sup>462</sup> რაც არ ხდება საგადასახადო სამართალდარღვევების დროს. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის განხილვისას სასამართლომ უნდა უზრუნველყოს მტკიცებულებათა უშუალო გამოკვლევა, სავარაუდო სამართალდამრღვევის, დაზარალებულთა და მოწმეთა დაკითხვა. როგორც მეცნიერები მიიჩნევენ, სასამართლო პროცესის სიმარტივიდან გამომდინარე სასამართლომ დადგენილება იმავე დღეს უნდა გამოიტანოს და საქმეც შეძლებისდაგვარად სწრაფად განიხილოს.<sup>463</sup> ამასთან, სასამართლო განხილვის დამთავრების შემდეგ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მხარეთა კამათი არ ტარდება, არც სამართალდამრღვევი არ წარმოთქვამს საბოლოო სიტყვას.<sup>464</sup>

საგადასახადო დავების განხილვის გზები მრავალფეროვანია აშშ-ში, სადაც, მაგალითად, საურავეებისა და პასუხისმგებლობის დაკისრებიდან გამომდინარე დავების დაწყება და სხვა საფუძველებით საგადასახადო ორგანოების წინაშე დავების დაწყება ერთმანეთისგან განსხვავდება. დავის დაწყების საფუძველი აშშ-ს საგადასახადო სასამართლოში არის საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელებისთვის გაგზავნილი შეტყობინება, რომელიც როგორც წესი ორი სახისაა: ერთი, რომელიც საგადასახადოს მიერ დათვლილ და დაკისრებულ გადასახადს ეხება (a notice of deficiency) და მეორე, რომელიც ეხება გადასახადის გადამხდელის

<sup>461</sup> იხ. Tax law design and drafting, Editor V. Thuronyi, International Monetary fund, Volume 1, Washington D.C. 1996, pp. 104-106.

<sup>462</sup> იხ. ვ. ლორია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი. რედ. ა. ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი 2002წ. გვ. 251.

<sup>463</sup> იხ. იქვე, გვ. 254.

<sup>464</sup> იხ. იქვე, გვ. 258.

მიერ დეკლარაციების წარდგენის შემდგომ დარიცხულ საურავებს (a notice of liability).<sup>465</sup> საურავების დაკისრების შემთხვევაში აშშ-ის საგადასახადო დაგების განმხილველ სასამართლოში სარჩელის შესატანად დადგენილია 90 დღიანი ვადა. თუმცა საგადასახადო დაგების განმხილველ სასამართლოში სარჩელის შეტანის ვადის გაშვება ჯერ კიდევ არ ნიშნავს გასაჩივრების უფლების დაკარგვას. ამ შემთხვევაში გადამხდელს რჩება შესაძლებლობა სადაო თანხის გადახდის შემდეგ მიმართოს ე.წ. საოლქო სასამართლოებს ან სხვა სასამართლოებს, რომლებსაც გააჩნიათ კომპეტენცია საგადასახადო დაგების განხილვასთან დაკავშირებით.<sup>466</sup> გასაჩივრების ვადების საკითხი აშშ-ში არაერთხელ გამხდარა პრეცედენტული გადაწყვეტილების საგანი, ვინაიდან ამ ვადების დაცვა პირდაპირ არის დაკავშირებული გადამხდელთა მიერ სადაგო თანხების წინასწარ გადახდასთან, რა დროსაც შესაძლებელია ეს თანხები გამოყენებულ იქნეს სახელმწიფოს მიერ.<sup>467</sup>

როგორც წესი, აშშ-ის საგადასახადო სასამართლოს განმარტებები ცალკეულ საქმეებზე კმნის მნიშვნელოვან პრეცედენტებს, რომლებიც შემდგომ საქმეებში გამოიყენება, თუმცა გამონაკლისია ისეთი დაგები, სადაც სადაო თანხების ოდენობა არ აღემატება 10 000 აშშ დოლარს. ასეთი დაგები განიხილება მარტივი წესით. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს შესაძლოა საერთოდ არ ჰყავდეს ადვოკატი/წარმომადგენელი სასამართლოში. ასეთ საქმეებზე მიღებული გადაწყვეტილებები არ არის პრეცედენტული ხასიათის და სხვა საქმეებთან დაკავშირებით მათი გამოყენება მომავალში არ მოხდება.<sup>468</sup>

ქართული სამეცნიერო და სასამართლო პრაქტიკა საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენიდან გამომდინარე დაგებს ცალკე არ გამოყოფს და სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ცალკეული საკითხები ზოგადად განიხილება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებებში განმარტებულია ცალკეული ასეთი საკითხები, მაგალითად, გასაჩივრების ვადებთან დაკავშირებით. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს საკასაციო პალატა თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანომ გადამხდელს შეტყობინებაში, რომელიც გადამხდელის მიმართ გარკვეული საგადასახადო ვალდებულების დადგენას გულისხმობდა, არასწორად მიუთითა გასაჩივრების ერთთვიან ვადაზე, ნაცვლად საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გასაჩივრების სპეციალურ ვადებზე მითითებისა. ამ საკითხთან დაკავშირებით სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ადმინისტრაციული სამართლის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ინსტიტუტს წარმოადგენს კანონიერი ნდობა, ეს უკანასკნელი ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებში განსაკუთრებულ დატვირთვას ატარებს. კანონიერი ნდობის უფლება იცავს პირს

<sup>465</sup> იხ. <[http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26a/usc\\_sec\\_26a\\_00000060---000-.html](http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26a/usc_sec_26a_00000060---000-.html)> [29.08.2008].

<sup>466</sup> იხ. Tax Notes: Getting to the Tax Court on time, American Bar Association Journal, Volume 66, May 1980 pp. 654-657.

<sup>467</sup> იხ. იქვე, pp. 654-657.

<sup>468</sup> იხ. S. Stanley, R. Paul McDaniel, J. Hugh, A. Stanley, A. Koppelman, Federal Income Taxation, cases and materials, Mineola, New York The foundation press, Inc. 1986, pp. 30-31.

ადმინისტრაციული ორგანოს სამართლებრივი შეცდომის და მომავალში განსახორციელებელი მოქმედების შეუსრულებლობისგან. აღნიშნული ინსტიტუტის სრულფასოვანი დამკვიდრება უზრუნველყოფს მმართველობის კანონიერებას, სტაბილურობას, მის ავტორიტეტს საზოგადოებაში. საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, სადავო აქტის სარეზოლუციო ნაწილში გასაჩივრების უფლების განმარტებისას დაშვებული იყო არსებითი ხასიათის შეცდომა, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული იყო ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსისგან განსხვავებული სპეციალური გასაჩივრების ვადა. საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ვინაიდან საგადასახადო ორგანომ დაუშვა სამართლებრივი შეცდომა აქტის გასაჩივრების უფლების განმარტებისას, ხოლო, ფიზიკური პირი სარგებლობს აღჭურვილი და დაცული კანონიერი ნდობის ინსტიტუტით, იგი უფლებამოსილია აქტი გაასაჩივროს იმ წესით და ვადაში, როგორც ეს ადმინისტრაციულმა ორგანომ განუმარტა. საწინააღმდეგო განმარტების პირობებში, ადმინისტრაციულ ორგანოს ყოველთვის შეუძლია არასწორად განუმარტოს, ანუ შეცდომაში შეიყვანოს პირი, რაც სავსებით გამორიცხავს საჩივრის ან სარჩელის წარდგენის უფლებით სარგებლობის შესაძლებლობას.<sup>469</sup>

სამეცნიერო ლიტერატურაში აქტუალურია სასამართლოში საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული დავების განხილვისას უდანაშაულობის პრეზუმფციისა და მტკიცების ტვირთის საკითხის გადაწყვეტა.<sup>470</sup>

ამ საკითხთან დაკავშირებით საინტერესოა დიდი ბრიტანეთის მიდგომა. როგორც აღინიშნა, დიდ ბრიტანეთში საგადასახადო დავებს განიხილავენ სპეციალური კომისიები. ამ კომისიებში საქმის განხილვისას მტკიცების ტვირთი აწევს გადამხდელს. მან უნდა დაადასტუროს, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება არასწორია, თუმცა იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებაში მიეთითება გადამხდელის მიერ თაღლითობის ან გაუფრთხილებელ ქმედებებზე, მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოზე გადადის.<sup>471</sup>

აშშ-ში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება მტკიცების ტვირთი, დაადასტუროს საგადასახადო ორგანოს მიერ გაგზავნილი მოთხოვნის უკანონობა. ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ამ დავის დროს საგადასახადო ორგანო წარადგენს ახალ მოთხოვნას და მის დამამტკიცებელ არგუმენტებს, მათ დასადასტურებლად მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადოს.<sup>472</sup>

განსაკუთრებით საინტერესოა საგადასახადო სამართალდარღვევების საქმეების განხილვისას პრეიუდიციის საკითხი. საქართველოს უზენაესი

<sup>469</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 მარტის გადაწყვეტილება №ბს1433-1391(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12), გვ. 152.

<sup>470</sup> იხ. А. С. Шаров, Налоговые правонарушения, Издательство Дело и Сервис, Москва, 2002, ст 4.

<sup>471</sup> იხ. Ch. Whitehouse, E.Stuart-Buttle, Revenue Law – principles and practice, Eleventh Edition, Butterworths, London, Dublin, Edinburg 1993, pp.18.

<sup>472</sup> იხ. S. Stanley, R. Paul McDaniel, J. Hugh, A. Stanley, A. Koppelman, Federal Income Taxation, cases and materials, Mineola; New York The foundation press, Inc. 1986, pp. 24-26.

სასამართლოს დიდი პალატის ერთ-ერთი გადაწყვეტილებაში, განხილულ იქნა შემთხვევა, როცა სახეზე იყო, ერთი მხრივ, კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენი სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით, როცა ერთ-ერთი საწარმოს დირექტორს გადასახადებისგან თავის არიდებისთვის გადასახდელად დაერიცხა განსაზღვრული ოდენობის თანხა და მეორე მხრივ, ამ განაჩენის პარალელურად არსებობდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი – საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლითაც იმავე პერიოდში საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის საწარმოს გადასახადებისგან თავის არიდებისთვის ერიცხებოდა უფრო დიდი ოდენობით თანხები გადასახდელად. ამასთან, აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების აქტი არ ყოფილა გასაჩივრებული და გაუქმებული. მოცემულ შემთხვევაში, როგორც კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით, ისე საგადასახადო შემოწმების აქტით, ერთი და იგივე საკითხი – საწარმოს მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადების გადახდისგან თავის არიდებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის დასაბრუნებელი გადასახადების ოდენობის შესახებ – შედეგობრივად სხვადასხვაგვარად იყო გადაწყვეტილი. სასამართლოს უნდა გაერკვია, როგორი სამართლებრივი შედეგი უნდა დამდგარიყო და როგორ უნდა დაბეგრულიყო გადასახადის გადამხდელი ასეთ შემთხვევებში: კანონიერ ძალაში შესული განაჩენის თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შესაბამისად, რამდენადაც განაჩენით დამდგარი სამართლებრივი შედეგი გარკვეულწილად გამორიცხავდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტიდან გამომდინარე სამართლებრივ შედეგს და – პირიქით.<sup>473</sup> აღნიშნულ საქმესთან დაკავშირებით დიდმა პალატამ განმარტა, რომ აქტით დადგენილი ფაქტები სისხლის სამართლის საქმეზე დადგენილ უნდა იქნეს საერთო წესით. ასეთ შემთხვევაში სისხლის სამართლის საქმის განმხილველი სასამართლო, თუმცა პირდაპირ არ იხილავს აქტის კანონიერების საკითხს, მაგრამ სისხლის სამართლის საქმეზე ბრალდების სისწორის შემოწმებისას, რომელიც, თავის მხრივ, სწორედ აღნიშნულ აქტს ეფუძნება, იმავდროულად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ფაქტობრივ დასაბუთებულობაში „იჭრება“ და ამ აქტით ერთხელ უკვე დადგენილი ფაქტების სისწორეს ხელახლა ამოწმებს.<sup>474</sup> სამოქალაქო საპროცესო კოდექსით დაშვებულია, რომ

<sup>473</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება №ბს-335-317(კ-07) <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [24.08.2012].

<sup>474</sup> ამ შემთხვევაში სასამართლო მიუთითებდა, რომ სისხლის სამართლის საქმის განმხილველი სასამართლო ასეთი ფართო პროცესუალური კომპეტენცია შეიძლება აიხსნას სისხლის სამართლის პროცესის ფუნქციით, რომელიც ყველაზე ხელშესახება პირის ფუნდამენტური უფლებებისა და თავისუფლებების მიმართ. ამის გამო, ძალიან მნიშვნელოვანია, სისხლის სამართლის საქმის განმხილველი სასამართლო ფართო უფლებამოსილებით იყოს აღჭურვილი და იმავდროულად, მართლმსაჯულებას ოპერატიულად ახორციელებდეს. სწორედ ამიტომ, მართალია, სისხლის სამართლის საქმის განმხილველ სასამართლოს არ შეუძლია, ბათილად, ძალადაკარგულად, არარად ცნოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, მაგრამ იგი ფლობს სრულ იურისდიქციას დანაშაულის ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისა და სასჯელის გამოყენების საკითხზე; ამ მიზნით მას აქვს სპეციალური კომპეტენცია, შეამოწმოს ინდივიდუალური

ზოგიერთი ფაქტი, რომელიც უკვე დადგენილია, კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით სასამართლომ თავის მიერ განსახილველ საქმეზე უნდა მიიღოს, როგორც უტყუარი და უდავო, როგორც წინასწარ დადგენილი სავალდებულო ძალის ანუ პრეიუდიციული ძალის მქონე და აღარ შეამოწმოს იგი. სასამართლო მიუთითებდა, რომ ამ შემთხვევაში მოქმედებს კანონიერ ძალაში შესული განაჩენის კანონიერების, ჭეშმარიტებისა და უტყუარობის პრეზუმფცია, რომელიც გამორიცხავს განაჩენით დადგენილი ფაქტების საეჭვოობას და აქედან გამომდინარე, ხელახლა დამტკიცების საჭიროებასაც. აღნიშნული პრეზუმფციიდან, ასევე, პროცესუალური ეკონომიის ინტერესებიდან გამომდინარე, რიგი ფაქტების სისწორეზე ერთხელ უკვე განხორციელებული სასამართლო კონტროლის შემთხვევაში, სასამართლოს მიერ იმავე ფაქტების სისწორის განმეორებით შემოწმებას კანონმდებელი საჭიროდ აღარ მიიჩნევს. გამოძიების დროს დადგენილი ფაქტები, რომლებიც საბოლოო შემაჯამებელ გადაწყვეტილებაში აისახა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გასათვალისწინებელია ადმინისტრაციულ საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისას.<sup>475</sup> სასამართლომ მიუთითა, რომ სამოქალაქო საპროცესო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, კანონიერ ძალაში შესული განაჩენის პრეიუდიციულობის ობიექტური ფარგლები ნიშნავს იმას, რომ სამოქალაქო და შესაბამისად, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში პრეიუდიციული ძალა აქვს კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით დადგენილ არა ყველა, არამედ მხოლოდ ისეთ ფაქტებს, როგორცაა: ჰქონდა თუ არა მოქმედებას (უმოქმედობას) ადგილი და ჩაიდინა თუ არა ეს მოქმედება კონკრეტულმა პირმა. სხვა ფაქტები კი, მათ შორის, ფაქტი იმის თაობაზე, თუ რა ოდენობის ზიანი გამოიწვია მოქმედებამ, პრეიუდიციული ძალის მქონე არ არის და მისი შემოწმების მოვალეობისგან სასამართლო არ თავისუფლდება. თუმცა, სასამართლომ მიიჩნია, რომ გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც ოდენობა კონკრეტული დანაშაულის შემადგენლობის მაკვალიფიცირებელი ნიშანია და ქმედების საკითხი ოდენობის დადგენის გარეშე ვერ გადაწყდება. განაჩენის პრეიუდიციული ძალის ობიექტურ ფარგლებთან ერთად ამ საქმეზე სასამართლომ დაადგინა განაჩენის პრეიუდიციული ძალის სუბიექტური მოქმედების ფარგლებიც. კერძოდ, განაჩენის პრეიუდიციულობის საკითხი დგება მხოლოდ იმ საქმეზე, რომლის დავის საგანია იმ პირის მოქმედების სამოქალაქო-სამართლებრივი შედეგები, ვის მიმართაც გამოტანილია განაჩენი. ამდენად, ადმინისტრაციული სამართალწარმოებით საქმის განმხილველი სასამართლოსთვის განაჩენი სავალდებულოა მხოლოდ იმ პირის მიმართ, ვის შესახებაც გამოტანილია იგი. მოცემულ შემთხვევაში კანონიერ ძალაში შესული განაჩენით დადგენილია, რომ საწარმო ნამდვილად არიღებდა თავს გადასახადის გადახდას, რაც გამოწვეული იყო

ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით დადგენილი გარემოებები აღნიშნული აქტის კანონიერების საკითხის განხილვის გარეშე და დაადგინოს ამ აქტით დადგენილისაგან განსხვავებული ფაქტები, ასევე მოახდინოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის არარობის საფუძვლების კონსტატირება. იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება №ბს-335-317(კ-07) <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [24.08.2012].

<sup>475</sup> იხ. იქვე, <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [24.08.2012].

საბუღალტრო აღრიცხვისა და დოკუმენტაციის წარმოებაში არსებული დარღვევებით. ამ შემთხვევაში დამალული გადასახადის ოდენობა დანაშაულებრივი ქმედების მაკვალიფიცირებელი ნიშანია, რამდენადაც დამალული გადასახადის კონკრეტული ოდენობა სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს. მის გარეშე სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დიდი ოდენობით ან განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისთვის თავის არიდების დანაშაულის შემადგენლობა არ იქნება. ამდენად, ამ შემთხვევაში ოდენობას პრეიუდიციული ძალის მქონე ფაქტის მნიშვნელობა აქვს.<sup>476</sup>

საქართველოს კანონმდებლობის 2012 წლის 31 დეკემბრამდე მოქმედი ნორმის თანახმად, საგადასახადო დავალიანებასთან დაკავშირებული დავების სასამართლო წესით დამთავრებამდე შესაძლებელი იყო სადავოდ გამხდარი გადაწყვეტილებების შესაბამისად აღსრულების განხორციელება. 2013 წლის 1 იანვრიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, კი სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან მის დასრულებამდე.<sup>477</sup> წინა რედაქციის ნორმა ხშირად გამხდარა კრიტიკის საგანი პრაქტიკოს და მეცნიერ იურისტთა შორის. მსგავს შემთხვევას ითვალისწინებდა შევედეთის კანონმდებლობა, რომელიც საგადასახადო ორგანოებს საშუალებას აძლევდა გადამხდელებისგან იძულებითი წესით ამოეღოთ გადასახადები, მიუხედავად სასამართლოს მიერ ამ თანხებთან დაკავშირებული დავების დაუსრულებლობისა.<sup>478</sup>

საინტერესოა საკითხი, გააჩნია თუ არა საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის დაკისრებული პასუხისმგებლობის დამძიმების უფლებამოსილება გადაწყვეტილების კანონიერების შესწავლის მიზნით საჩივრის განმხილველ ზემდგომ ადმინისტრაციულ ორგანოს, რომელიც კონკრეტულ საჩივართან დაკავშირებულ საკითხს განიხილავს. საინტერესოა ისიც, სასამართლოს ეს უფლებამოსილება გააჩნია თუ არა. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 6 ნოემბრის №ბს-618-590 (კ-08) გადაწყვეტილებაში სასამართლო მიუთითებს, რომ დაუშვებელია საჩივრის ავტორის საუარესოდ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების შებრუნება და მისი პასუხისმგებლობის დამძიმება თუნდაც, ადმინისტრაციული ორგანოს მოქმედება მიზნად ისახავდეს ამ ორგანოს მიერ მანამდე დაშვებული შეცდომის გასწორებას<sup>479</sup>.

<sup>476</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის გადაწყვეტილება №ბს-335-317(კ-07); <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [24.08.2012].

<sup>477</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 254-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით და 2013 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.

<sup>478</sup> იხ. ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში განხილული საქმე: Janosevic v. Sweden, 2001, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012].

<sup>479</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 6 ნოემბრის გადაწყვეტილება №ბს-618-590 (კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა



აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობს უზენაესი სასამართლო 2012 წლის გადაწყვეტილებაში, რომელიც ეხება დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადამხდელებისთვის შეფარდებული სანქციის შეცვლის საკითხს ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. ამ საქმეზე სასამართლო მიუთითებს, რომ ადმინისტრაციული საჩივრის განხილვისას განმხილველი ორგანო უნდა ამოწმებდეს არა მარტო სანქციის შეფარდების კანონიერებას, არამედ მიზანშეწონილობის საკითხსაც. ქვედა ინსტანციის ორგანოს დისკრეციას შესაძლებელია ჩაენაცვლოს ზემდგომი ორგანოს დისკრეცია და შემოწმდეს მიღებული გადაწყვეტილების პროპორციულობა.<sup>480</sup>

### **თავი 9. საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები**

სამართლის სხვადასხვა დარგში კანონმდებლობით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები, მიუხედავად იმისა, პირი ასრულებს თუ არა მასზე დაკისრებულ ვალდებულებას.<sup>481</sup> მსგავსი ინსტიტუტები განსაზღვრულია, როგორც სამოქალაქო სამართლის ნორმებით<sup>482</sup>, ასევე, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დადგენისას<sup>483</sup>. საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში კანონმდებლობა, ასევე, ითვალისწინებს პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლებს, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო სამართალდარღვევათა თავისებურებებისა და მნიშვნელობის გათვალისწინებით.

როგორც არაერთხელ იქნა ხაზგასმული, საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენა ზიანს აყენებს სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესებს. აქედან გამომდინარე, სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში გადამხდელთა პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საკითხის შესწავლისას გასათვალისწინებელია საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენით ბიუჯეტისთვის მიყენებული ზიანის ოდენობები და შეფარდებული სანქციის პროპორციულობა, ასევე, საგადასახადო და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობებისგან

---

კატეგორიის საქმეებზე, საგადასახადო დავები. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2008 წ. №5), გვ. 165.

<sup>480</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 11 აპრილის №ბს-1655-1627 (კ-11) გადაწყვეტილება, <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [21.09.2012].

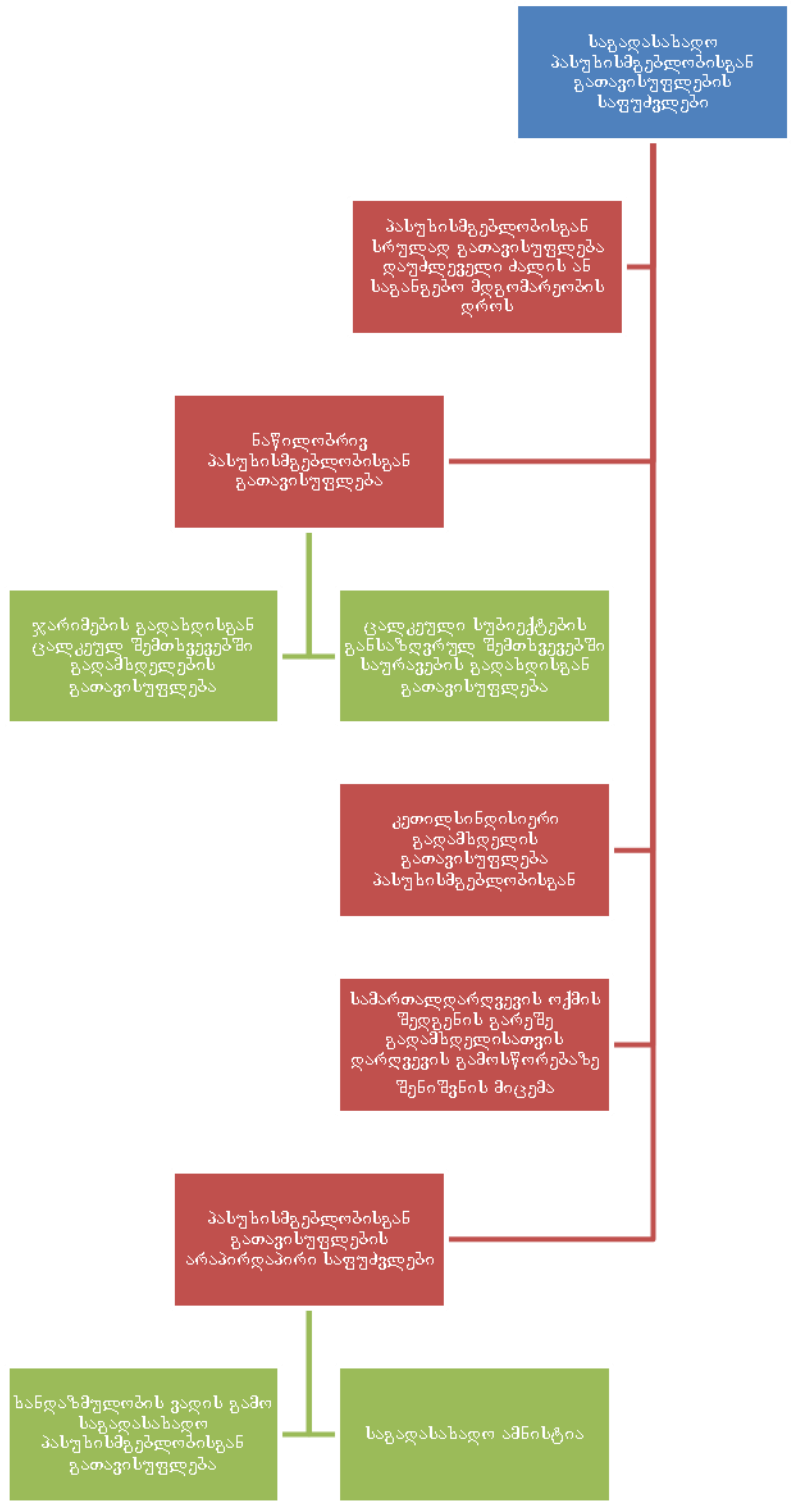
<sup>481</sup> იხ. ზ. როგავა გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ, გვ. 325.

<sup>482</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი (გამოქვეყნებული პარლამენტის უწყებანი, 24 ივლისი, №31, 1997) 597-ე, 686-ე, 779-ე, 842-ე, 984-ე, 996-ე, 1007-ე მუხლები, 2012 წლის 26 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>483</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 22-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

გათავისუფლების საფუძვლების ურთიერთმიმართება. აღნიშნული საკითხები ამ კუთხით ქართულ სამეცნიერო ლიტერატურასა და თეორიაში, ცალკეული განხილვების გარდა, შესწავლილი არ არის.

საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობისგან, როგორც სრულად, ასევე, ნაწილობრივ გათავისუფლების საფუძვლები. კანონმდებლობა ცალკეულ შემთხვევებში პირდაპირ ჩამოთვლის პასუხისმგებლობისგან სრულად გათავისუფლების საფუძვლებს, ცალკეულ შემთხვევებში კი ამ საკითხს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებს მიაკუთვნებს. ნაწილობრივ პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება ხდება, როგორც ერთი სახის სანქციის - ჯარიმების ნაწილში, ასევე, გარკვეული სუბიექტების მიხედვით კანონი ითვალისწინებს საურავის გადახდისგან გათავისუფლების საფუძვლებს. კანონმდებელი ჯარიმების გადახდისგან ათავისუფლებს ისეთ შემთხვევებში, როცა თავად გადამხდელი გამოხატავს ნებას და მის მიერ ვალდებულებათა შეუსრულებლობისა და კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს თავად წარუდგენს სწორ მონაცემებს და განახორციელებს დეკლარირებას ან/და ანგარიშგებას. ხოლო საურავების გადახდისგან გათავისუფლებული ორგანოები არიან სპეციალური სუბიექტები. (იხ. სქემა №3)



## 9.1 საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან სრულად გათავისუფლება

თეორიაში აღინიშნება, რომ კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან იმ შემთხვევაშიც, როცა მისი ქმედება შეიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობას.<sup>484</sup>

საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო პასუხისმგებლობა, რომელიც მოიცავს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ნებისმიერი სახის სანქციას, არ დაეკისრება პირს, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. ამავე დროს, საგადასახადო კანონმდებლობა თავისი მიზნებისთვის თავად განსაზღვრავს რა ითვლება დაუძლეველ ძალად. კერძოდ, ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის: ა) სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა); ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე, სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება; გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა.<sup>485</sup>

ჩამოთვლილი საფუძვლების არსებობისას გადამხდელს არ ეკისრება საგადასახადო პასუხისმგებლობა მიუხედავად მის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენისა.

## 9.2. პასუხისმგებლობის დაკისრებისგან ნაწილობრივ გათავისუფლება

საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია შემთხვევები, როცა გადამხდელი ნაწილობრივ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისგან. კერძოდ, თუ პირი ჩასწორებულ დეკლარაციას წარადგენს საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე ან საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად, უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის დანიშვნამდე, ასევე, კერძო აუდიტის მიერ ჩატარებული შემოწმების შემდეგ პირი დეკლარირებას ან/და ანგარიშგებას განახორციელებს შემოწმების

<sup>484</sup> იხ. ზ. როგავა საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა ბაკმი, თბილისი, 2009წ. გვ. 330.

<sup>485</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

შედგების გათვალისწინებით. ამ შემთხვევებში ის გათავისუფლება ჯარიმის გადახდის ვალდებულებისგან. თუმცა, კანონი ამ შემთხვევებში სამართალდამრღვევს არ ათავისუფლებს პასუხისმგებლობის სხვა სანქციის – საურავის გადახდის ვალდებულებისგან. ფულადი ჯარიმა არ დაეკისრება, ასევე, პირს, თუ საქონლის გაშვებამდე შემოწმებისას აღმოუჩნდება არადეკლარირებული საქონელი (გარდა მალულად გადაადგილებულისა), რომლის სატარიფო ღირებულება არ აღემატება დეკლარირებული სატარიფო ღირებულების 5 პროცენტს, მაგრამ არა უმეტეს 15 000 ლარისა.<sup>486</sup>

გარდა ჯარიმების, როგორც სანქციათა გადახდის ვალდებულებისგან გათავისუფლებისა, საქართველოს კანონმდებლობა ითვალისწინებს, ასევე, საგადასახადო სანქციის სხვა სახის – საურავის გადახდისგან გათავისუფლებას. თუმცა ჯარიმის შემთხვევებისგან განსხვავებით, სანქციასთან დაკავშირებით კანონმდებლის მიერ არჩეულია სხვაგვარი მიდგომა, დადგენილია სუბიექტთა წრე, რომლებიც გათავისუფლებულნი არიან საურავის გადახდისგან გარკვეულ შემთხვევებში. კერძოდ: საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლები – საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ შესაბამისი წლის საქართველოს კანონით და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ღირებულების შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ აუნაზღაურებლობის გამო წარმოქმნილ საბიუჯეტო ვალდებულებებზე, მათი ღირებულების ფაქტობრივი დაფინანსების ოდენობისა და მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საერთო მოცულობაში ხვედრითი წილის პროპორციულად; ასევე, საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, პროექტის მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დადებული აქვს „პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ“ ხელშეკრულება ამ პროექტების ფარგლებში წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებზე.<sup>487</sup> აღნიშნული ნორმის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ 2012 წლის 20 სექტემბერს გაცემული ინფორმაციის თანახმად, 2011 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 29 აგვისტომდე პერიოდში, ორ ასეთ სუბიექტს არ დაკისრებია საურავის გადახდევინება.<sup>488</sup> ამდენად, როგორც უკვე აღინიშნა, ცალკეულ სუბიექტებს, კანონმდებლობა გარკვეული გარემოებების არსებობისას, ათავისუფლებს საურავების გადახდისგან, ხოლო კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას კი ყველა კატეგორიის გადამხდელს შეიძლება არ დაეკისროს სანქციის ზომა – ჯარიმა, მათ მიერ დარღვევების ჩადენისას.

<sup>486</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-5<sup>1</sup>, მე-6 და მე-6<sup>1</sup> ნაწილები, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>487</sup> იხ. იქვე, 272-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>488</sup> იხ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წერილობითი ინფორმაცია, №21-03/65091.

9.3. კეთილსინდისიერი გადამხდელისა და სხვა საფუძვლებით გადამხდელის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება.

სრულ და ნაწილობრივ პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების კონკრეტულ საფუძვლებთან ერთად, კანონმდებლობა საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს ან დავის განმხილველ ორგანოს/სასამართლოს ანიჭებს უფლებამოსილებას გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისგან და ამ შემთხვევაში იგულისხმება ყველა სახის სანქციისგან გათავისუფლება თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.<sup>489</sup> შესაბამისად, პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებისათვის აუცილებელია გადამხდელის ქმედება იყოს შეცდომის ან კანონის არცოდნის შედეგი. მხოლოდ ამ წინაპირობების არსებობისა და დადგენის შემდეგ შეუძლია უფლებამოსილ ორგანოს გადამხდელი მიიხნოს კეთილსინდისიერად. საგადასახადო კანონმდებლობა არ უთითებს თუ როგორი სახის ქმედება ითვლება შეცდომად ამ შემთხვევაში, ან ვის ეკისრება მტკიცების ტვირთი, დაადგინოს გადამხდელის მოქმედება განპირობებული იყო მისი მხრიდან კანონმდებლობის არცოდნით თუ შეცდომის ჩადენით. არ არის განსაზღვრული სად გადის ზღვარი არცოდნასა და ცოდნას შორის, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს პირის პასუხისმგებლობა. აღნიშნული საგადასახადო ორგანოებს ანიჭებს საკმაოდ დიდ დისკრეციულ უფლებამოსილებას წინასწარ დადგენილი კრიტერიუმების გარეშე, გადამხდელის მოქმედება შეაფასონ კონკრეტულ შემთხვევაში როგორც ჩადენილი შეცდომა ან კანონის არცოდნის შედეგი.

საინტერესოა, ის რომ 2011 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 20 სექტემბრამდე საგადასახადო დავების განხილვისას პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებულ იქნა ასეთი 424 კეთილსინდისიერი გადამხდელი.<sup>490</sup> ამასთან, 2013 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი ნორმა, ზემოაღნიშნულ პირობასთან ერთად, კეთილსინდისიერ გადამხდელად პირის მიჩნევისათვის აუცილებელ წინაპირობად ითვალისწინებდა ბიუჯეტისათვის ზიანის არ მიყენებასაც.<sup>491</sup> მაგალითად დავების განხილვის საბჭოს მიერ 2011 წლის 24 იანვარს მიღებული იქნა №1822/2/11 გადაწყვეტილება შპს „აჭარა ტექსტილეს“ საჩივართან დაკავშირებით.<sup>492</sup> აღნიშნული საწარმო დაჯარიმებულ იქნა იმის გამო, რომ მან დეკლარაციაში მოახდინა

<sup>489</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, 2013 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.

<sup>490</sup> იხ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წერილობითი ინფორმაცია, №21-03/65091.

<sup>491</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი, 2013 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>492</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება <[http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822\\_2\\_11.pdf](http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822_2_11.pdf)> [01.09.2012].



არასწორი მონაცემების დაფიქსირება, რის გამოც დაეკისრა პასუხისმგებლობა - ჯარიმა 21 556 ლარის ოდენობით. მომჩივანი შპს „აჯარა ტექსტილ“ მიუთითებდა, რომ მის მიერ საბაჟო დეკლარაციაში სატარიფო ღირებულების გაზრდა გამოწვეული იყო ტექნიკური შეცდომის დაშვებით, როცა 0.9 აშშ დოლარის ნაცვლად საქონლის ერთეული ღირებულების ფასად მითითებულ იქნა 90 აშშ დოლარი, რამაც გამოიწვია საქონლის საბაჟო ღირებულების გაზრდა. დავების განხილვის საბჭომ ამ შემთხვევაში მიიჩნია, რომ ვინაიდან ადგილი ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ტექნიკური შეცდომის დაშვების გამო სამართალდარღვევის ჩადენას, რომელმაც გამოიწვია საექსპორტო საქონლის ღირებულების ზრდა და ამასთან, სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის არ მომხდარა ზიანის მიყენება, არ შემცირებულა ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის ოდენობა, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე დავების განხილვის საბჭომ გადაწყვიტა გაეთავისუფლებინა საწარმო სანქციისგან.<sup>493</sup> ამდენად, დავების განხილვის საბჭომ ისარგებლა დისკრეციული უფლებამოსილებით და მიიჩნია, რომ მომჩივნის მიერ დაშვებულ იქნა შეცდომა და არ ჰქონდა ადგილი მიზანმიმართულ დარღვევას, რომლითაც ბიუჯეტი დაზარალდებოდა. ამის საფუძველზე ისარგებლა თავისი უფლებამოსილებით გაეთავისუფლებინა გადამხდელი პასუხისმგებლობისგან. განხილული მაგალითში, გადამხდელის კეთილსინდისიერება საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილ იქნა ორი წინაპირობის მიხედვით: ერთი, რომ საწარმოს მიერ დაშვებული იქნა შეცდომა, რა დროსაც მას არ ჰქონია სამართალდარღვევის ჩადენის წინასწარი განზრახვა და მეორე, ამ ქმედებით სახელმწიფო ბიუჯეტს ზიანი არ მისდგომია.

გარდა ასეთი შემთხვევისა, 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 პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების შესახებ.<sup>494</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის დროს კეთილსინდისიერი გადამხდელის გათავისუფლების მსგავს რეგულაციად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევაში, თუ ეს დარღვევა მცირე მნიშვნელობისაა, უფლებამოსილი ადმინისტრაციული ორგანოს უფლება, გაათავისუფლოს დამრღვევი ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობისგან

<sup>493</sup> იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება <[http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822\\_2\\_11.pdf](http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822_2_11.pdf)> [01.09.2012].

<sup>494</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 271-ე მუხლის მე-6 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

და შემოიფარგლოს მხოლოდ სიტყვიერი გაფრთხილებით.<sup>495</sup> ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციულ ორგანოებსა და საგადასახადო ორგანოებს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში შეუძლიათ მიიღონ გადაწყვეტილებები, რაც სათანადო დასაბუთებას მოითხოვს.

გარდა ზემოაღნიშნული შემთხვევებისა, საინტერესოა კანონმდებლობით გათვალისწინებული ერთი შემთხვევა, როცა კანონმდებელი განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით და დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის გარეშე, პირს განუსაზღვროს ვადა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად. აღნიშნული არ მიეკუთვნება პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების ჩვეულებრივ საფუძველს, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის მიუხედავად, გადამხდელი მაინც თავისუფლდება პასუხისმგებლობისგან მის მიერ ნებაყოფლობით დარღვევის გამოსწორების შემთხვევაში.<sup>496</sup> აღნიშნული ნორმა 2012 წლის 11 ივლისიდან 29 აგვისტოს ჩათვლით 54 გადამხდელის მიმართ იქნა გამოყენებული.<sup>497</sup>

აშშ-ში კანონმდებლობით დადგენილია გადამხდელის დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება, იმ შემთხვევაში თუ მათ განზრახ არ დაუმაღავეთ გადასახადები, ან მათი მხრიდან სამართალდარღვევის ჩადენა იყო საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორად გაკეთებული განმარტებების შედეგი.<sup>498</sup> ამ უკანასკნელთან დაკავშირებით განსხვავებულია საქართველოს კანონმდებლობის მიდგომა, რომლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაკეთებული განმარტება მხოლოდ სარეკომენდაციო ხასიათის შეიძლება იყოს<sup>499</sup>, რაც თავის თავად, გამორიცხავს: გადამხდელის მხრიდან რეკომენდაციის მიმართ კანონიერი ნდობის არსებობას და აშშ-ის მსგავსად საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებას, ასეთი განმარტების საფუძველზე სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში.

საინტერესოა, ასევე, საქართველოს სასამართლოს პრაქტიკა დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საკითხებთან მიმართებით. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა

<sup>495</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 22-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>496</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-9 ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>497</sup> იხ. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წერილობითი ინფორმაცია, №21-03/65091.

<sup>498</sup> იხ. Your rights as a taxpayer, Department of the Treasury. International Revenue Service <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pl.pdf>> [01.09.2012].

<sup>499</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 46-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 მაისის №სბ-714-686(კ-08) და 2009 წლის 10 დეკემბრის №ბს-997-995(3კ-09) განჩინებებში განხილულია შემთხვევა, რომელიც ეხება საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ჯარიმის გადახდისგან გათავისუფლებას ე.წ. ნულოვანი დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში. უზენაესი სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს მართლსაწინააღმდეგო მოქმედებას ან უმოქმედობას, გამოხატული საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობაში, რომლისთვისაც დადგენილია პასუხისმგებლობა. 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის (დღეს მოქმედი კოდექსის 274-ე მუხლის პირველი ნაწილი) თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისთვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი თანხის 5%-ის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ (არასრულ) თვეზე. დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისთვის პასუხისმგებლობას ითვალისწინებდა, ასევე, 1997 წელს მიღებული საგადასახადო კოდექსიც (253-ე მუხლის პირველი ნაწილი). საკასაციო სასამართლო ამ განჩინებებში მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამის საგადასახადო პერიოდში გადასახადის გადახდა და საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში ზედმეტობის არსებობა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი არ არის. სასამართლო მიუთითებს, რომ პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველი არის მხოლოდ ე.წ. ნულოვანი დეკლარაციის წარუდგენლობა, ანუ ისეთი შემთხვევა, როცა პირს ევალებოდა დეკლარაციის წარდგენა, თუმცა ამ დეკლარაციით მას დაერიცხებოდა ნული (სასამართლოს აღნიშნული განმარტება ასახულია 2011 წლის საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის მე-3 ნაწილში). სასამართლო მიუთითებდა, რომ საგადასახადო დეკლარაცია არის გადასახადის გადამხდელის ანგარიშგება გადასახდელ გადასახადებთან დაკავშირებით. მისი წარდგენის ვალდებულება დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით, ამასთან, როგორც ძველი, ასევე, ახალი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა არის გადასახადის დარიცხვის ერთ-ერთი საფუძველი. სასამართლო აქვე აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება გამიჯნული უნდა იყოს გადასახადების გადახდის ვალდებულებისგან, ანუ ეს ორი ვალდებულება პირს უნდა ეკისრებოდეს დამოუკიდებლად, მიუხედავად მათი წარმოშობის საერთო საფუძველებისა. შესაბამისად, თითოეული ამ ვალდებულების შეუსრულებლობისთვის სანქციები განისაზღვრება ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი ვალდებულების შესრულება არც გამორიცხავს და არც მოიცავს მეორე ვალდებულებას. სასამართლო მოუთითებს, რომ იმ შემთხვევაში თუ გადამხდელი კანონით დადგენილ ვადაში წარადგენს დეკლარაციას, მაგრამ არ გადაიხდის კუთვნილ გადასახადს, მას დაეკისრება სანქცია შესაბამისი თანხის გადაუხდელობის ან შემცირებისთვის, ხოლო თუ კუთვნილი გადასახადის გადახდას არ ერთვის თან დეკლარაციის წარდგენა, გადამხდელს დაეკისრება დადგენილი

სანქცია დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისთვის. ამასთან, დეკლარაციის წარუდგენლობასთან დაკავშირებულ სამართალდარღვევას გააჩნია არა მატერიალური, არამედ ფორმალური შემადგენლობა. ამდენად პასუხისმგებლობა დგება იმისდა მიუხედავად, წარმოიქმნა გადასახადზე ნარჩენი თუ გადასახადი გადახდილია ზედმეტი ოდენობით.<sup>500</sup>

აღნიშნული გადაწყვეტილებებით სასამართლომ დეკლარაციების წარუდგენლობის გამო, პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების ერთადერთ საფუძვლად მიიჩნია ე.წ. ნულოვანი დეკლარაციის წარუდგენლობა, რაც ასახულ იქნა კიდევაც მოქმედ კანონმდებლობაში.

#### 9.4. საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების ხანდაზმულობის ვადები

ხანდაზმულობის ვადების გასვლა, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების პირდაპირი საფუძველი, საგადასახადო კოდექსით არ არის გათვალისწინებული.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 38-ე მუხლის თანახმად, „1. ადმინისტრაციული სახდელი შეიძლება დაედოს არა უგვიანეს ორი თვისა სამართალდარღვევის ჩადენის დღიდან, ხოლო როცა სამართალდარღვევა დენადია – არა უგვიანეს ორი თვისა მისი გამოვლენის დღიდან. 2. რაიონული (საქალაქო) სასამართლოს განსჯად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახდელის დადების ვადა არ შეიძლება აღემატებოდეს ოთხ თვეს. . . 2<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 159<sup>5</sup>-159<sup>9</sup> მუხლებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, რაიონული (საქალაქო) სასამართლოს განსჯად ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახდელის დადების ვადა არ შეიძლება აღემატებოდეს ექვს თვეს სამართალდარღვევის გამოვლენის დღიდან. .... 4. ამ მუხლში აღნიშნული ვადები არ ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე კონტრაბანდის საგნების კონფისკაციის და ამ კოდექსის 190<sup>1</sup>-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდებისას.“<sup>501</sup>

რაც შეეხება საგადასახადო კოდექსს, ხანდაზმულობის ვადებთან მიმართებით, გასათვალისწინებელია საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის 2013 წლის 1 იანვრამდე რედაქციის თანახმად, „გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო მოთხოვნისა და საგადასახადო ორგანოსთვის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის

<sup>500</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატების 2009 წლის 20 მაისის №სბ-714-686(კ-08) და 2009 წლის 10 დეკემბრის №ბს-997-995(3კ-09) გადაწყვეტილებები, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, თბილისი 2010 წ. №1) გვ. 50-55, 237-244.

<sup>501</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 38-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

წარდგენის, აგრეთვე, გადასახადის თანხის დამატებითი დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციის (გარდა საურავისა) დაკისრების ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი.<sup>502</sup> ამდენად, აღნიშნული ნორმის თანახმად, პასუხისმგებლობის დაკისრების ვადა განისაზღვრება 6 წლით. ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პირის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრება ხორციელდება შესაბამისი სანქციის დაკისრებით. აღნიშნული სანქციის დაკისრებისთვის საგადასახადო ორგანოს მხოლოდ 6 წელი აქვს. თუმცა, საგულისხმოა ის გარემოება, რომ 2013 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქციით კანონმდებელი არ ავრცელებდა ხანდაზმულობის ვადებს ყველა სახის პასუხისმგებლობის ზომაზე და გამონაკლისის სახით მიუთითებდა საურავების დაკისრების ვადებს, რაც საშუალებას აძლევდა საგადასახადო ორგანოებს, საურავი დაეკისრებინათ გადამხდელებს მიუხედავად 6 წლიანი ხანდაზმულობის ვადის გასვლისა. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ერთ-ერთ საფუძველად მიიჩნევს სანქციის დაკისრებას (მათ შორის საურავების). შესაბამისად, ნორმა ერთგვარად ბუნდოვნებას ადგენდა, რაც გამოსწორდა საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით და 2013 წლის 1 იანვრიდან მე-4 მუხლის მოქმედი რედაქციის თანახმად, ცალკე არის გამოყოფილი სანქციების დაკისრების ხანდაზმულობის ვადები და გამოსწორებულია ის ხარვეზი რაც ამ ნორმას გააჩნდა.<sup>503</sup>

## 9.5. საგადასახადო ამნისტია

საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების განხილული საფუძველების გარდა, საგამონაკლისო საფუძველს წარმოადგენს საკანონმდებლო ორგანოს გადაწყვეტილება გარკვეული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევებში ან/და ცალკეული ტიპის გადამხდელები გაათავისუფლოს დაკისრებული პასუხისმგებლობისგან. ამ გზას კანონმდებელი ხშირად მიმართავს საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზაციის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას. საკანონმდებლო ტექნიკის თვალსაზრისით ასეთი გადაწყვეტილებები მიიღება ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო კოდექსში დამატებების და ცვლილებების შეტანის გზით<sup>504</sup> ან ცალკე საკანონმდებლო აქტების მიღებით. მაგალითად, როგორცაა საქართველოს კანონი „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“<sup>505</sup>.

<sup>502</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), მე-4 მუხლის 1-ლი ნაწილი, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>503</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), მე-4 მუხლ, 2013 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.

<sup>504</sup> იხ. იქვე, 309-ე მუხლი მე-20 და 21-ე ნაწილები, 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>505</sup> იხ. ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ საქართველოს კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №821 – რს, 2004 წლის 24 დეკემბერი), 2012 წლის 15 აგვისტოს მდგომარეობით.

2004 წლის 24 დეკემბრის „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ საქართველოს კანონით სამართლებრივი სახით დარეგულირდა ის წესები, რომელმაც განსაზღვრა არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების, ქონების გამოვლენისა და აღიარების მიზნით ასეთი შემოსავლის (ქონების) ლეგალიზაციის პირობები და იმავდროულად, დაადგინა მისი დაფარვისთვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები.<sup>506</sup> ამ საკანონმდებლო აქტმა პრაქტიკაში საკმაოდ საინტერესოდ ჰპოვა ასახვა და მასთან დაკავშირებული საკითხები არაერთხელ გამხდარა სასამართლოს შეფასების საგანი. უფრო მეტიც, ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბებისა და რთული სამართლებრივი ბუნების საკითხის გადასაწყვეტად ამ კანონის ნორმებთან დაკავშირებით ნამსჯელი აქვს უზენაესი სასამართლოს დიდ პალატას. „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, კანონის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელებზე, აგრეთვე, საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებათა დეკლარირება ან/და გადახდა. ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება: შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობის საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე;<sup>507</sup> ეს ორი ნორმა ურთიერთსაწინააღმდეგო განმარტების საშუალებას იძლეოდა ვინაიდან, ერთი მხრივ, ამნისტირების საშუალებას აძლევდა დეკლარირებულ, თუმცა გადაუხდელობის საგადასახადებს და მეორე ნორმით, გამორიცხავდა ამ თანხების გადაუხდელობის ამნისტირებას. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა პალატამ<sup>508</sup> მიიჩნია, რომ „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ კანონის მე-4 მუხლის მე-3 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, „არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაციის წესი არ ვრცელდება შესაბამის სახელმწიფო ორგანოებში კანონმდებლობით დადგენილი წესით დეკლარირებულ, დარიცხულ და აღრიცხულ, მაგრამ გადაუხდელობის საგადასახადო და საბაჟო ვალდებულებებზე“. როგორც სასამართლო თავის გადაწყვეტილებაში მიუთითებს, საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადის თანხების დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოში კონკრეტული

<sup>506</sup> იხ. საქართველოს სახალხო დამცველის 2011 წლის ანგარიში <<http://ombudsman.ge/files/downloads/ge/dzypimgpvvrngdlhno.pdf>> [01.09.2012].

<sup>507</sup> იხ. ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ საქართველოს კანონი (გამოქვეყნებული საკანონმდებლო მაცნე, №821 – რს, 2004 წლის 24 დეკემბერი), 2012 წლის 15 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>508</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 6 აპრილის №ბს-1117-954-კ-04 9.შპს კვარციტი 2) გადაწყვეტილება, <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/6-04-2005.pdf>> [01.09.2012].



საგადასახადო პერიოდისთვის გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის კუთვნილი გადასახადის თანხის აღრიცხვას. დიდი პალატა თვლიდა, რომ დარიცხვა და აღრიცხვა ურთიერთშემავსებელი ტერმინებია და ერთობლიობაში, ერთ ტერმინად უნდა იქნეს განხილული. ამასთან, ეს ტერმინები უკავშირდება დეკლარირებას ანუ საგადასახადო ვალდებულების არსებობას. შეიძლება საწარმოსთვის საგადასახადო ვალდებულებები წარმოშობილ იქნეს მას შემდეგ, რაც იგი შეამოწმა საგადასახადო ან სხვა ფისკალურმა ორგანოებმა და შესაბამისად, მოახდინა მისი ფაქტობრივად დეკლარირება, რაც დაირიცხა (აღირიცხა) საგადასახადო ვალდებულებად. თუ საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია 2004 წლის 1 იანვრისთვის და ეს ცნობილია საგადასახადო ან სხვა ფისკალური ორგანოებისთვის, ეს ვალდებულება რჩება ძალაში და მასზე ამნისტიის კანონი ვერ გავრცელდება. შესაბამისად, არ შეწყდება ადმინისტრაციული საქმე, თუ იგი იხილება ადმინისტრაციულ ორგანოში ან სასამართლოში. ის საგადასახადო ვალდებულება კი, რაც ფაქტობრივად არ არსებობს, არ ჩანს და არც არის დეკლარირებული (გამოვლენილი) საგადასახადო ან სხვა ფისკალური ორგანოებისთვის აღარ წარმოიშობა, შესაბამისად, ვერც გამოვლინდება. აღნიშნული ამნისტიის მიზანი სწორედ ამ სახის არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების ლეგალიზაცია იყო. „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ კანონის მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, „ამ მუხლის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ გადასახადის გადამხდელზე, აგრეთვე, საგადასახადო აგენტებზე, რომლებმაც 2004 წლის 1 იანვრამდე არ განახორციელეს საგადასახადო ვალდებულებით დეკლარირება ან/და გადახდა“. სიტყვებში - „არ განახორციელეს დეკლარირება ან/და გადახდა“ - იგულისხმება ზემოთ მოყვანილი დეკლარაციების წარდგენით გადასახდელი გადასახადები და ის გადასახადები, რომლებიც ექვემდებარებოდა გადამხდელის მიერ დეკლარაციების წარდგენის გარეშე გადახდას და რომლის გადახდაც არ განხორციელებულა 2004 წლის 1 იანვრამდე.<sup>509</sup>

უზენაესი სასამართლოს ამ გადაწყვეტილების შესწავლით კიდევ ერთხელ დგინდება საკანონმდებლო აქტების ზუსტად და მკაფიოდ ფორმირების აუცილებლობა, რათა თავიდან იქნეს აცილებული რთული საგადასახადო კანონმდებლობის კიდევ უფრო მეტად გართულება.

საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საკითხი თავისთავად მნიშვნელოვანი საკითხია, რაც საჭიროებს სათანადო კვლევას და შესწავლას. საკანონმდებლო რეგულაციებიდან გამომდინარე, საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება, როგორც აღინიშნა, სხვადასხვა საფუძვლით შეიძლება განხორციელდეს, როგორც სრულად, ასევე, ნაწილობრივ. განხილულ შემთხვევებში შედარებით პრობლემური

<sup>509</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 6 აპრილის №ბს-1117-954-კ-04 9.შპს კვარციტი 2 გადაწყვეტილება, <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/6-04-2005.pdf>> [01.09.2012].

საკითხია პირდაპირ საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელებით დაწესებული პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლება, რაც დღესდღეობით საგადასახადო პოლიტიკის ნაწილს წარმოადგენს. აღნიშნული სახის გადაწყვეტილებების მიღება უნდა საჭიროებდეს წინასწარ კვლევას აღნიშნული სანქციის გაუქმების შედეგების დასადგენად, რათა განისაზღვროს ასეთი ცვლილებების ზეგავლენა საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებაზე. გადამხდელთა უფლებების მაქსიმალურად დაცვის უზრუნველსაყოფად აუცილებელია, ასევე, საგადასახადო ორგანოების დისკრეციულ უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ შემთხვევებში განისაზღვროს საგადასახადო ორგანოთა კანონისმიერი ვალდებულება, სათანადოდ დაასაბუთონ, როგორც პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების შესახებ გადაწყვეტილებები, ასევე, გადამხდელთა სასარგებლოდ ამ გადაწყვეტილების მიუღებლობის შემთხვევებიც.

### **თავი 10. პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებები**

ნაშრომის წინა თავში განხილული იყო საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძვლები და ხაზი გაესვა მათი კვლევის მნიშვნელობას. აღნიშნულ საკითხებთან ერთად მნიშვნელოვანია და შესწავლას საჭიროებს პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებები. აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინება პასუხისმგებლობის ზომების გამოყენებისას არის სანქციის პროპორციულობისა და სამართლიანობის განსაზღვრის ერთ-ერთი წინაპირობა.

საგადასახადო კანონმდებლობა პირდაპირ არ ადგენს ნორმას, რომელიც განსაზღვრავდა პასუხისმგებლობის დაკისრების დამამძიმებელ და შემამსუბუქებელ გარემოებებს. ამავე დროს, თეორიაში არ არის შესწავლილი ამ საკითხების მნიშვნელობა. გამომდინარე აღნიშნულიდან, ნაშრომში წარმოდგენილი იქნება საგადასახადო კანონმდებლობის კვლევა, ასეთი გარემოებების შესწავლისა და განსაზღვრის მიზნით.

#### **10.1. პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებები**

##### **10.1.1. სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენა 12 თვის განმავლობაში**

საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი ცალკე არ ჩამოთვლის საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამამძიმებელ გარემოებებს, თუმცა განსაზღვრავს განმეორებით ჩადენილი სამართალდარღვევის ცნებას, რაც ცალკეული სამართალდარღვევების დამდგენი ნორმების მიხედვით, იწვევს პასუხისმგებლობის დამძიმებას მის პირველად ჩადენასთან შედარებით. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების მიზნებისთვის, სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12

თვის განმავლობაში.<sup>510</sup> მოქმედი ნორმისგან განსხვავებით 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსით არ იყო განსაზღვრული განმეორებითობის, როგორც პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებების, ერთიანი ცნება. აღნიშნული საკითხი გათვალისწინებული იყო სამართალდარღვევების განმსაზღვრელ ცალკეულ ნორმებში და ამავე დროს, არსებული ნორმები აღნიშნული გარემოების დადგენის განსხვავებული განმარტებისა და ინტერპრეტაციის საშუალებას იძლეოდა. აღნიშნული საკითხი არაერთხელ გამხდარა უზენაესი სასამართლოს მსჯელობისა და შეფასების საკითხი. საგადასახადო კოდექსის ძველი რედაქციის (2004 წლის საგადასახადო კოდექსი) თანახმად, 139-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებდა მომხმარებლებთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორებისას საკოტროლო-საღარი აპარატების გარეშე მუშაობისას შესაბამის პასუხისმგებლობას, ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, იგივე ქმედება ჩადენილი განმეორებით ათმაგი ოდენობით ამძიმებდა პასუხისმგებლობას, ხოლო მე-3 ნაწილის თანახმად, იგივე ქმედება ჩადენილი განმეორებით წინა დარღვევისთვის ჯარიმის გამოყენების შემდეგ უფრო მეტად ამძიმებდა პასუხისმგებლობას. ამავე მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილებით კი დადგენილი იყო პასუხისმგებლობა ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების საგადასახადო ორგანოს ლუქების გარეშე მუშაობისთვის და ასევე, პასუხისმგებლობა ამავე ქმედებისთვის, რომელიც ჩადენილი იყო განმეორებით. კანონმდებლობა არ განსაზღვრავდა განმეორებითობის ცნებას, რაც პრაქტიკაში იწვევდა პრობლემას. დღის წესრიგში ხშირად იდგა საკითხი ჩაეთვალათ თუ არა განმეორებით ჩადენილად ისეთი სამართალდარღვევა, როცა მისი ჩადენის მომენტისთვის გადამხდელის მიმართ ჯერ კიდევ არ იყო გამოყენებული წინა შემთხვევისთვის დადგენილი ჯარიმა ანუ ამ შემთხვევაში იყო თუ არა სახეზე განმეორებითი სამართალდარღვევა. საქართველოს უზენაესი სასამართლო განსხვავებულად განმარტავდა ამ ნორმებს. მაგალითად, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის პალატა 2009 წლის 11 ნოემბრის განჩინებაში №ბს-231-225(2კ-09) მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-9 ნაწილი (2004 წლის საგადასახადო კოდექსის ძველი რედაქცია) ითვალისწინებს ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების საგადასახადო ორგანოს ლუქების გარეშე მუშაობის განმეორებით ჩადენისთვის დაჯარიმებას. ამდენად, ხსენებული ნორმის თანახმად, საჯარიმო სანქციის გამოყენების შესაძლებლობისთვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო სამართალდარღვევის არაერთგზისობას, ორჯერ ჩადენის ფაქტს. საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 და მე-6 ნაწილებისგან განსხვავებით, რომელშიც პირდაპირ იყო მითითებული ჯარიმის გამოყენების შემდეგ სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენაზე, ამავე მუხლის მე-9 ნაწილი მიუთითებდა ქმედების

<sup>510</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 269-ე მუხლის მე-8 ნაწილი, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

განმეორებაზე და არა დაჯარიმების შესახებ ადმინისტრაციული აქტების მიღების შემდეგ ანალოგიური ქმედების განხორციელებაზე. განსახილველ შემთხვევაში სასამართლომ ჩათვალა, რომ ესაა სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევა და ოქმის შედგენის მიუხედავად, არის ერთი და იგივე სუბიექტის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედების გაგრძელება, საგადასახადო სამართალდარღვევის რამდენჯერმე ჩადენა, რაც საგადასახადო სამართალდარღვევის მაკვალიფიცირებელ ნიშანს შეადგენს და იწვევს სამართალდარღვევისთვის უფრო მძიმე სანქციის გამოყენებას.<sup>511</sup> განმეორებითობის საკითხთან დაკავშირებით, საინტერესოა, ასევე, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 დეკემბრის №ბს-1055-1013(3კ-09) გადაწყვეტილება, რომელშიც სასამართლომ შეაფასა შემთხვევა, როცა სამართალდარღვევების ჩადენა ერთი გადამხდელის ორ სხვადასხვა ობიექტზე მიმდინარეობდა დაახლოებით ერთსა და იმავე დროს. კერძოდ, ერთ ბენზინგასამართ სადგურზე დარღვევის დასაფიქსირებლად ოქმის შედგენის დროდ იყო მითითებული 10.30. – 10.45, მაშინ როცა მეორე ობიექტზე ოქმის შედგენის დროდ მითითებული იყო 10.40. ამდენად, სასამართლო მიუთითებდა, რომ მეორე დარღვევის დაფიქსირება დაიწყო მაშინ, როცა ჯერ კიდევ პირველადი დარღვევის დაფიქსირება იურიდიულად არ იყო დასრულებული. სასამართლო მიუთითებდა, რომ ამ შემთხვევაში არ შეიძლებოდა ქმედება ჩათვლილიყო განმეორებითად, ვინაიდან არ იყო მისი ფაქტობრივი საფუძველი. სასამართლო თვლიდა, რომ საგადასახადო ორგანოებს უნდა მოეხდინათ ფაქტის სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება. კერძოდ, სახეზე იყო არა საგადასახადო სამართალდარღვევის განმეორებითობა, არამედ მეორე სამართალდარღვევა, ვინაიდან ყველა სამართალდარღვევის გამოვლენა მოხდა დროის ერთ შუალედში. ამდენად, სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელმა ჩაიღინა ერთი სახის სხვადასხვა ქმედება, რის გამოც მას უნდა დაკისრებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომა თითოეული ქმედებისთვის და არა დამძიმებული პასუხისმგებლობა.<sup>512</sup>

ზემოაღნიშნული შემთხვევებისგან განსხვავებით, როგორც აღინიშნა, დღეს მოქმედი კოდექსი ადგენს განმეორებითობის ერთიან ცნებას, რაც, თავის მხრივ, მაკვალიფიცირებელ, დამამძიმებელ გარემოებას წარმოადგენს. განმეორებით ჩადენილად საგადასახადო სამართალდარღვევა ჩაითვლება იმ შემთხვევაში თუ იგივე ქმედება, ანუ კონკრეტული სამართალდარღვევა, კონკრეტული მუხლით ან მუხლის ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, იგივე პირის, იმავე სუბიექტის მიერ წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვეში განმეორებით არის ჩადენილი. მართალია, ამ

<sup>511</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 11 ნოემბრის გადაწყვეტილება №ბს-231-225(2კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები თბილისი, 2010 წ. №1), გვ. 190-191.

<sup>512</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 დეკემბრის გადაწყვეტილება №ბს-1055-1013(3კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები თბილისი, 2010 წ. №1), გვ. 272-273.

შემთხვევაში კანონმდებლობამ წინა საგადასახადო კოდექსისგან განსხვავებით განმარტა განმეორებითობის ცნება, თუმცა არც აღნიშნული განმარტება არ იძლევა ცნების სრულყოფილ დეფინიციას. კერძოდ, ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არ აქვს პასუხისმგებლობა უკვე შეფარდებული აქვს თუ არა გადამხდელს იგივე ქმედებისთვის. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია წინა სამართალდარღვევა იყოს გამოვლენილი, რაც ერთგვარ უხერხულობას ქმნის ისეთ პირობებში, როცა ჯერ კიდევ მიმდინარეობს წინა სამართალდარღვევის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების პროცესი ან/და დავა დაკისრებული სანქციის კანონიერებასთან დაკავშირებით და რომელიც შესაძლოა გაუქმდეს დამძიმებული პასუხისმგებლობის ჩადენის შემდეგ. აღნიშნული გამოიწვევს უკანონო გადაწყვეტილების მიღებას, ვინაიდან პირს დაკისრებული ექნება უფრო მკაცრი სანქცია იმ შემთხვევაშიც, როცა აღნიშნული პასუხისმგებლობის დამძიმების წინაპირობა სამართლებრივად აღარ იარსებებს. კანონმდებლობით განსაზღვრული არ არის მექანიზმი ამ ხარვეზის გამოსწორებისთვის. ქვეყანაში არსებული საგადასახადო პოლიტიკისა და გადამხდელთა უფლებების დაცვის სამართლიანი მექანიზმის მიხედვით შესაძლებელია ამ ხარვეზის გამოსწორების მიზნით არსებობდეს ორნაირი მიდგომა. ერთ შემთხვევაში შეიქმნას მექანიზმი, რათა ამდაგვარი გადაწყვეტილების მიღებისას საგადასახადომ თავად უზრუნველყოს პირის მიმართ არასწორად დაკისრებული მძიმე ხარისხის პასუხისმგებლობის მოხსნა და მის მიერ უკანონო გადაწყვეტილებით მიღებული ზიანის ანაზღაურება; ან/და მეორე ალტერნატივის შემთხვევაში განმეორებითად სამართალდარღვევის ჩადენისთვის, 12 თვიანი ვადის ათვლის დროდ მიჩნეულ იქნეს არა წინა სამართალდარღვევის გამოვლენა, არამედ წინა სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების მომენტი. ცალკეულ შემთხვევებში გამონაკლისის სახით კანონმდებელს გამოყენებული აქვს აღნიშნული მიდგომა. მაგალითად, საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირების, რეალიზაციისა და აღურიცხაობის დროს პასუხისმგებლობის დამძიმების წინაპირობა არის წინა შემთხვევისთვის გადამხდელის მიმართ სანქციის შეფარდება და არა წინა სამართალდარღვევის ქმედების გამოვლენა.<sup>513</sup> ამდენად, ამ მეორე მიდგომის მიხედვით საკითხის მოგვარება და გადამხდელთა ინტერესების დაცვისთვის სამართლიანი სისტემის უზრუნველყოფა უფრო მიზანშეწონილია. საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმის განხილვის საკითხების კვლევისას აღინიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის ადგილზე სანქციის შეფარდების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღება საჭიროებს ყველა გარემოების სათანადო შესწავლას და გამოკვლევას, რაც პროცედურების სისწრაფისა და სიმარტივის ფონზე, კითხვის ნიშნის ქვეშ დგება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21

<sup>513</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 286-ე მუხლის 1-ლი და მე-3 ნაწილები, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

მაისის გადაწყვეტილებაში<sup>514</sup> №ბს-1239-1201(კ-08) სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისას ოქმის შემდგენს არ მოეთხოვება სამართალდარღვევის იურიდიული კვალიფიკაცია, ვინაიდან ოქმის შედგენისას შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ კონკრეტული სამართალდარღვევის ჩადენის განმეორებითობის განსაზღვრა, რის გამოც ოქმში მისი მიუთითებლობა არ წარმოადგენს კანონის დარღვევას, რაც განაპირობებდა თავად ამ ოქმის უკანონობას. სასამართლო მიუთითებს, რომ საკითხის განხილვისას, იურიდიული კვალიფიკაცია არის ოქმის საფუძველზე სამართალდარღვევის საქმის განხილვისა და გადაწყვეტილების მიღების სტადიაზე გადასაწყვეტი საკითხი. მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციები ვერ ჯდება სასამართლო განმარტების ფარგლებში, ვინაიდან მიმდინარე კონტროლის დროს ძალიან გამარტივებულია გადამხდელის მიმართ სანქციის შეფარდების პროცედურა. შესაბამისად, ისეთ პირობებში, როცა განმეორებითობის არსებობისთვის წინა ქმედების გამოვლენაც კი საკმარისია, თეორიულად არსებობს ალბათობის მაღალი ხარისხი, რომ უფლებამოსილმა სუბიექტმა სანქციის შეფარდების გადაწყვეტილების მიღების დროს არ იცოდეს წინა სამართალდარღვევის გამოვლენის შესახებ.

გამონაკლისის სახით, საქართველოს კანონმდებლობა 12 თვიანი პერიოდის ნაცვლად, ითვალისწინებს უფრო მოკლე ვადებსაც ქმედების განმეორებითობის განსაზღვრისთვის. მაგალითად, საკონტროლო-საღარო აპარატების მოხმარებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევისთვის, განმეორებითად ქმედების განსაზღვრის მიზნებისთვის კანონმდებელი აწესებს 60 დღიან ვადას, რომლის ათვლის წესები იგივეა, რაც 12 თვის შემთხვევაში.<sup>515</sup>

განმეორებით ჩადენილად ქმედების მიჩნევის ზოგადი წესებიდან, რაც დაკავშირებულია წინა ქმედების გამოვლენიდან დროის ათვლასთან, კანონმდებლობით გამონაკლისის სახით დადგენილია განსხვავებული რეგულაცია, რომლის თანახმად, მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარო აპარატის გარეშე მუშაობის წესის დარღვევა არ მიიჩნევა განმეორებით ჩადენილად, თუ პირმა ამავე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევები და არა მხოლოდ ეს კონკრეტული დარღვევა, ჩაიდინა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკევებულ ობიექტებზე.<sup>516</sup>

<sup>514</sup> იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 მაისის გადაწყვეტილება №ბს-1239-1201(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, თბილისი, 2010 წ. №1), გვ. 68.

<sup>515</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 281-ე მუხლი მე-8 ნაწილი, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>516</sup> იხ. იქვე, 269-ე მუხლის მე-8 ნაწილი, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.



### 10.1.2. იგივე ქმედების ჩადენა განმეორებით

სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენილად მიჩნევისთვის, სახეზე უნდა იყოს განმეორებით იგივე ქმედების ჩადენა, რაც ნიშნავს კონკრეტულად იგივე ქმედების ჩადენას და არა სხვა რომელიმე სამართალდარღვევის ჩადენას. ამ ზოგადი წესიდან კანონმდებლობით შესაძლოა გათვალისწინებული იყოს განსხვავებული რეგულაციები, რაც იწვევს გადამხდელთა მიმართ არათანაბარი მიდგომის დამკვიდრებას. მაგალითად, ერთ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსით დადგენილია პასუხისმგებლობა საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის საფუძველზე სააღრიცხვო დოკუმენტაციის წარდგენაზე ან დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობაზე და ამავე მუხლით მითითებულია, რომ ამ ქმედების განმეორებით ჩადენა იწვევს უფრო მკაცრ პასუხისმგებლობას.<sup>517</sup> ამ ნორმის თანახმად, შესაძლებელია საგადასახადო ორგანომ თავდაპირველად მოითხოვოს კონკრეტული შინაარსის ინფორმაცია, რისი შეუსრულებლობის შემთხვევაში, სხვა შინაარსის მოთხოვნის წარდგენაზე უარის თქმა გადასახადის გადამხდელის მიერ მოთხოვნის განმეორებით შეუსრულებლობად ჩაითვლება, მაშინ როცა განსხვავებული შედეგებია გათვალისწინებული მსგავსი შემადგენლობის 290-ე მუხლის პრიმა მუხლით. ამ მუხლის თანახმად, კონკრეტული სუბიექტის (საუბარია სპეციალურ სავაჭრო ზონებზე), მიერ საგადასახადო ორგანოს მიმართ მხოლოდ იგივე მოთხოვნის შეუსრულებლობა ჩაითვლება განმეორებით ჩადენილად.<sup>518</sup> ამ შემთხვევაში ცხადია, რომ კანონმდებელი განსხვავებულ მიდგომას იჩენს სხვადასხვა გადამხდელის მიმართ, ვინაიდან შესაძლებლობას უშვებს მსგავსი მოთხოვნების შემთხვევაში, მათი განმეორებით შეუსრულებლობისას მათ მიმართ განსხვავებული შედეგები დადგეს. სასურველია, კანონმდებელი ყველა გადამხდელის მიმართ ერთნაირ რეგულაციებს ადგენდეს და განსხვავებულად არ აწესრიგებდეს მსგავს საკითხებს.

### 10.1.3. განმეორებით სამართალდარღვევის ჩადენა იგივე გადამხდელის მიერ

განმეორებითობის, როგორც დამამძიმებელი გარემოების დასადგენად, მნიშვნელოვანია, ასევე, სამართალსუბიექტობის საკითხი. სამართალდარღვევა აუცილებლად ჩადენილი უნდა იყოს იგივე გადამხდელის მიერ. ასეთ შემთხვევაში შესაძლოა წამოიჭრას უფლებამონაცვლისთვის პასუხისმგებლობის დამძიმების საკითხის გადაწყვეტა, რაც, ასევე, არ არის პირდაპირ მოწესრიგებული კანონმდებლობით.

ამ შემთხვევაში საკითხის გადასაწყვეტად შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს იგივე მიდგომა, რაც დადგენილია გადასახადის გადამხდელი სუბიექტების

<sup>517</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 279-ე მუხლი, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

<sup>518</sup> იხ. იქვე, 290<sup>1</sup>-ე მუხლი, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

უფლებამონაცვლეთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებით. იქნება ეს რეორგანიზაციის დროს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება უფლებამონაცვლე სუბიექტის მიერ, თუ გადამხდელი ფიზიკური პირების მემკვიდრეთა მიერ მამკვიდრებლის ვალდებულებების შესრულება.<sup>519</sup>

ვინაიდან, საგადასახადო კანონმდებლობა არ ცნობს ბრალის ინდივიდუალიზაციის საკითხს, რაც განხილული იყო სადისერტაციო ნაშრომის სხვა თავში და ამავე დროს, გადასახადების ამოღების მიმართ არსებობს მაღალი საჯარო ინტერესი, საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამახასიათებელი თანმდევი შედეგების სხვა უფლებამონაცვლე გადამხდელის მიმართ გავრცელება, დასაშვებად უნდა იქნეს მიჩნეული. ამდენად, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა კონკრეტული გადამხდელის მიერ იქნა ჩადენილი და მას შემდეგ დადგა მის უფლებამონაცვლეზე საგადასახადო ვალდებულებათა გადაკისრების საკითხი, სამართალდარღვევის ჩადენის განმეორებითობა უნდა დადგინდეს, ასევე, უფლებამონაცვლის მიმართ.

#### 10.14. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისთვის დადგენილი დამამძიმებელი გარემოებები

ვინაიდან, სადისერტაციო თემის ძირითადი საკვლევი საკითხის მიზნებისთვის ხდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებთან მიმართების კვლევა, საინტერესოა, ასევე, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კანონმდებლობის მიდგომა პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებების მიმართ. თუმცა აღნიშნული საკითხი განხილული იქნება მხოლოდ ზედაპირულად განსხვავებული გარემოებების აღსანიშნავად. პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებების ჩამონათვალი პირდაპირაა დადგენილი ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით: მართლსაწინააღმდეგო ქცევის განგრძობა მისი შეწყვეტის შესახებ საამისოდ უფლებამოსილ პირთა მოთხოვნის მიუხედავად; წლის განმავლობაში ერთგვაროვანი სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენა, რომლის გამოც პირს უკვე დაედო ადმინისტრაციული სახდელი; სამართალდარღვევის ჩადენა წინათ დანაშაულის ჩამდენი პირის მიერ; არასრულწლოვანის ჩაბმა სამართალდარღვევაში; სამართალდარღვევის ჩადენა პირთა ჯგუფის მიერ; სამართალდარღვევის ჩადენა სტიქიური უბედურების პირობებში ან სხვა საგანგებო გარემოებათა დროს; სამართალდარღვევის ჩადენა ნასვამ მდგომარეობაში. ესაა იმ გარემოებათა ჩამონათვალი, რომლებიც შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს დამამძიმებელ გარემოებებად და ამავე დროს, კანონმდებლობა უშვებს, რომ უფლებამოსილმა პირმა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის შეფარდებისას შესაძლოა არც გაითვალისწინოს ეს გარემოებები, როგორც პასუხისმგებლობის

<sup>519</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 56-ე, 57-ე მუხლები, 2012 წლის 01 სექტემბრის მდგომარეობით.

დამძიმების წინაპირობა.<sup>520</sup> საგადასახადო კანონმდებლობასთან შედარებით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების მრავალფეროვნების შესაბამისად ჩამონათვალი უფრო ფართოა, მაშინ როცა საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევაში, პასუხისმგებლობის მხოლოდ ერთი დამამძიმებელი გარემოებაა გათვალისწინებული.

რუსეთის ფედერაციული რესპუბლიკის კანონმდებლობით დამამძიმებელ გარემოებად მიჩნეულია საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენა იმ პირის მიერ, ვისაც ადრე უკვე ჩადენილი აქვს მსგავსი სამართალდარღვევა.<sup>521</sup>

## 10.2. საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებები

### 10.2.1. შემამსუბუქებელი გარემოებები საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე

დამამძიმებელი გარემოებების მსგავსად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებები. აღნიშნული გარემოებების დადგენა შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის ცალკეული ნორმების ანალიზის საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლით დადგენილია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება, გადამხდელის მიერ საკონტროლო-საღარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევასთან დაკავშირებული ნორმების დარღვევის შემთხვევაში, გადამხდელს 200 ლარიანი ჯარიმის ნაცვლად შეუფარდოს სანქციის სახით გაფრთხილება.<sup>522</sup> ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება შეცვალოს სანქციის სახე უფრო მსუბუქი სახის სანქციით, თუმცა როგორც ასეთი შედარებით მსუბუქი პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობები, ანუ რომელ კონკრეტულ შემამსუბუქებელ გარემოებებს უნდა დაეყრდნოს საგადასახადო ორგანო, რომ ასეთი მსუბუქი პასუხისმგებლობის ზომები გამოიყენოს, საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის დადგენილი. შესაბამისად, ეს უკანასკნელი წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების ფართო დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რაც სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებული საგადასახადო პოლიტიკის პირობებში შესაძლოა განსხვავებულად იქნეს გამოყენებული გადასახადის გადამხდელების მიმართ.

<sup>520</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 35-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

<sup>521</sup> იხ. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Н Д Ериашвили, Издательство Юнити, Москва, дана 2001, ст. 205.

<sup>522</sup> იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილი და 281-ე მუხლი 2013 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.

10.2.2. შემამსუბუქებელი გარემოებები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისა და საზღვარგარეთ ქვეყნების სამართლის მაგალითზე

საგადასახადო კოდექსისგან განსხვავებული მდგომარეობა და სურათი გვაქვს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევაში. კერძოდ, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კანონმდებლობა ითვალისწინებს ისეთი სახის შემამსუბუქებელ გარემოებებს, როგორცაა, მაგალითად, ბრალეულის გულწრფელი მონანიება; ბრალეულის მიერ სამართალდარღვევის მავნე შედეგების აცილება, ზარალის ნებაყოფლობით ანაზღაურება ან მიყენებული ზიანის გამოსწორება; სამართალდარღვევის ჩადენა ძლიერი სულიერი ადელეების გავლენით, ან მძიმე პირად თუ ოჯახურ გარემოებათა დამთხვევის გამო; სამართალდარღვევის ჩადენა არასრულწლოვანის მიერ; სამართალდარღვევის ჩადენა ორსული ქალის ან იმ ქალის მიერ, რომელსაც ერთ წლამდე ასაკის ბავშვი ჰყავს. თუმცა ეს ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი ხასიათის და შესაძლებელია პასუხისმგებლობის დაკისრების თაობაზე გადაწყვეტილების მიმდებმა პირმა სხვა სახის გარემოებებიც გაითვალისწინოს.<sup>523</sup> აღნიშნული შემამსუბუქებელი გარემოებების ცალკეული სახეების გამოყენება საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხთა განხილვისას, ამ დარღვევების თავისებურებათა გათვალისწინებით არ არის მიზანშეწონილი. მაგალითად, მარტოხელა დედის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისას გადამხდელის მარტოხელა დედობა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს შემამსუბუქებელ გარემოებად, ამ დარღვევების ფინანსური ხასიათიდან გამომდინარე. ისევე, როგორც ბრალეულის გულწრფელი მონანიება ვერ გახდება შემამსუბუქებელი გარემოება იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ ბრალის დადგენა არ არის საჭირო საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების დროს. საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენაზე ზეგავლენის მოხდენა არ შეუძლია, ასევე, გადამხდელის ორსულობას ან 1 წლამდე ასაკის ბავშვის ყოლას.

ამდენად, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ნაირსახეობად უნდა იქნეს მიჩნეული, სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი შემამსუბუქებელი გარემოებების ავტომატურ რეჟიმში საგადასახადო სამართალდარღვევებზე გავრცელება სწორი არ იქნება. მიზანშეწონილი იქნება, კანონმდებელმა საგადასახადო ორგანოების პრაქტიკის განზოგადების შედეგად საგადასახადო კოდექსით განსაზღვროს ამ გარემოებათა ჩამონათვალი, რა შემთხვევებშიც საგადასახადო ორგანოებს მიენიჭებათ უფლებამოსილება საგადასახადის გადამხდელებს უფრო მსუბუქი სახის პასუხისმგებლობა შეუფარდონ.

საერთო სამართლის სისტემებში ჯარიმის ოდენობა, რომელიც გადასახადის გადამხდელებს ეკისრებათ, მცირე მნიშვნელობის დარღვევებისთვის

<sup>523</sup> იხ. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 34-ე მუხლი, 2012 წლის 18 აგვისტოს მდგომარეობით.

შეადგენს გადაუხდელი თანხის 40%-ს. ამავე დროს, ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლოა დადგინდეს შეღავათი, თუკი გადასახადის გადამხდელის შეცდომა იყო ასაკის, დაავადების ან გამოუცდელობის გამო. ასევე, თუ კანონმდებლობა იყო გაუგებარი, ან თუ კანონმდებლობაში შესულია ახალი ცვლილებები. ამ შემთხვევებში შესაძლოა დადგინდეს იქნეს შეღავათები და პირებს პასუხისმგებლობა უფრო მცირე ოდენობით დაეკისროს.<sup>524</sup> პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი აღნიშნული საფუძვლები საკმაოდ საინტერესოა, განსაკუთრებით საკანონმდებლო ცვლილებების გამო სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევები, რაც საქართველოში ხშირი საკანონმდებლო ცვლილებების ფონზე ყველაზე აქტუალურად შეიძლება იქნეს მიჩნეული.

რუსული საგადასახადო კანონმდებლობით შემამსუბუქებელ გარემოებებზე მიჩნეულია მძიმე პირადი და ოჯახური მდგომარეობა, სამართალდარღვევის ჩადენა იძულებისა და მუქარის შედეგად, სამართალდარღვევების ჩადენა მატერიალური და სამსახურებრივი დამოკიდებულების გამო და სხვა ისეთი გარემოებები, რომლებიც ამომწურავად არ არის გათვალისწინებული რუსული კანონმდებლობით და რომელთა განსაზღვრის საშუალებაც გააჩნია სასამართლოს. მაგალითად, ხშირად სასამართლო შემამსუბუქებელ გარემოებად მიიჩნევს გადასახადების გადახდის დროის მცირედ გადაცილებას.<sup>525</sup>

10.3. დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებების დადგენა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ გადაწყვეტილებათა მიღების დროს.

საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებების განსაზღვრასთან ერთად მნიშვნელოვანია დადგინდეს, თუ როდის ან როგორ უნდა გამოიკვლიოს საგადასახადო ორგანოებმა ასეთი გარემოებების არსებობა. განსაკუთრებული პრობლემები შესაძლოა წამოიჭრას ცალკეული სახის მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დროს დარღვევების გამოვლენისა და პასუხისმგებლობის ადგილზე შეფარდების პროცესში, როცა რიგი სამართალდარღვევების გამოვლენისას, რაც საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გამოყენებას უკავშირდება, საკონტროლო შესყიდვას ან/და სხვა დარღვევების გამოვლენისას, უფლებამოსილი პირები ადგილზე იღებენ გადამხდელთა დაჯარიმების შესახებ გადაწყვეტილებას. ამ შემთხვევებში, განსხვავებით საგადასახადო შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევების საქმის განხილვისა, როგორც ნაშრომის წინა თავებში აღინიშნა, გადაწყვეტილება მიიღება ადგილზე უფლებამოსილი პირების მიერ. გადაწყვეტილების მიღებას წინ უნდა უსწრებდეს საქმის

<sup>524</sup> იხ. W. Wade, H. Ragnemalm, P. Lstraus, Administrative Law, the problem of Justice vol. #1 Anglo American and Nordic Systems, Edited by Al. Piras, Coordinated by G. Motzo, Giuffre, Milan 1991. pp. 323.

<sup>525</sup> იხ. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Н Д Ериашвили, Издательство Юнити, Москва, дана 2001, ст. 205.

გარემოებების სათანადო გამოკვლევა და იმ გარემოებების დადგენა, რაც შესაძლოა პასუხისმგებლობის დამამძიმებელ, შემამსუბუქებელ გარემოებებად ან პასუხისმგებლობის დაკისრებისგან გათავისუფლების საფუძვლებად იქნეს მიჩნეული. მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრული არ არის პროცედურები, თუ როგორ ხდება ამ შემთხვევაში ცალკეული ასეთი გარემოებების გამოკვლევა. კანონმდებლობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია წინასწარ დადგინდეს გადამხდელთა მიერ სამართალდარღვევების ადრე ჩადენის თაობაზე, თუმცა გადაწყვეტილების მისაღებად აუცილებელი სხვა გარემოებების დადგენა საკმაოდ რთული იქნება.

აუცილებელია საგადასახადო კანონმდებლობით მკაფიოდ განისაზღვროს, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოებები, ასევე, დადგინდეს ასეთი პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებები.

მართალია, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი გარემოება, მაგრამ აუცილებელია ამ ინსტიტუტის დახვეწა მოხდეს. ზუსტად უნდა განისაზღვროს, თუ საიდან მოხდება განმეორებითობის დადგენის მიზნით 12 თვიანი ვადის ათვლა, წინა სამართალდარღვევის ჩადენისთვის პასუხისმგებლობის შეფარდების თუ გამოვლენის მომენტიდან. ამ უკანასკნელის შემთხვევაში აუცილებელია დამატებითი მექანიზმების გათვალისწინება, რათა წინა სანქციის გაუქმების ან არ შეფარდების შემთხვევებში შეფარდებული მკაცრი პასუხისმგებლობა თავად საგადასახადო ორგანოს მიერ იქნეს შეცვლილი.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებების განსაზღვრის მიზნით უნდა დადგინდეს კონკრეტული საფუძვლები და განისაზღვროს კონკრეტული გარემოებები, რომელთა გათვალისწინება საგადასახადო ორგანოს ყოველი კონკრეტული საკითხის გადაწყვეტისას შეეძლება და შესაბამისად, გადამხდელს დააკისრებს უფრო მსუბუქი ხასიათის პასუხისმგებლობას. ამასთან, გასათვალისწინებელია სხვა ქვეყნებში არსებული რამდენიმე ისეთი საფუძველი, როგორიცაა საკანონმდებლო რეგულაციების ხშირი ცვლილებების გამო გადამხდელის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენა, ან/და საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტების საფუძველზე სამართალდარღვევის ჩადენა.

ამავე დროს, უნდა აღინიშნოს: მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები თავისი სამართლებრივი ბუნებით არის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ერთ-ერთი სახე, მათ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გამოყენებული ის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებები, რაც დადგენილია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევაში, ვინაიდან საგადასახადო დავები ატარებს ფინანსურ და სპეციფიკურ ხასიათს და მათ ჩადენაზე ზეგავლენას ადმინისტრაციული კანონმდებლობით დადგენილი დამამძიმებელი თუ შემამსუბუქებელი გარემოებების უმრავლესობა ვერ იმოქმედებს. შესაბამისად, ეს გარემოებები არ არის რელევანტური.

გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია საგადასახადო სამართალდარღვევების თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღებისას საგადასახადო ორგანოების მიერ გათვალისწინებული იყოს ზოგადი ადმინისტრაციული კანონმდებლობის



მნიშვნელოვანი პრინციპი საქმესთან დაკავშირებული ყველა გარემოების სათანადოდ შესწავლასთან დაკავშირებით. ეს კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს საქმეზე, როგორც პასუხისმგებლობის დამამძიმებელი, ასევე, შემამსუბუქებელი გარემოებების სათანადოდ დადგენას და გამოკვლევას და ამისთვის შესაბამისი ეფექტური მექანიზმების შექმნის აუცილებლობას.

## დასკვნა და რეკომენდაციები

როგორც სადისერტაციო ნაშრომის შესავალში იქნა აღნიშნული, კვლევის ერთ-ერთი მთავარი მიზანი იყო საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის საკითხების, ადმინისტრაციული სამართლისა და სხვა ქვეყნების სამართლებრივი სისტემების შედარებითი კვლევის ჭრილში შესწავლა.

ნაშრომში მოცემული საკითხების განხილვამ და კვლევისას გამოკვეთილმა პრობლემურმა თემებმა კიდევ ერთხელ დაადასტურა საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საკითხების მეცნიერული შესწავლის აუცილებლობა. ასევე, დადასტურდა ამ საკითხების სამეცნიერო კვლევის მნიშვნელობა საგადასახადო სამართლის განვითარების თვალსაზრისით, რამეთუ საგადასახადო სფეროს სათანადო კვლევა და საკანონმდებლო ბაზის განვითარებასთან ერთად საგადასახადო მეცნიერების ჩამოყალიბება, დიდწილად განსაზღვრავს საქართველოში სწორი საგადასახადო პოლიტიკისა და შესაბამისი კანონმდებლობის ფორმირებას.

ნაშრომის წინამდებარე თავში გამოიკვეთება ის ძირითადი თეზისები და დასკვნები, რომლებიც გამომდინარეობს ნაშრომის სხვადასხვა თავში საგადასახადო სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული საკითხების მეცნიერული კვლევებიდან, ასევე, გამოიყოფა რიგი რეკომენდაციები ცალკეულ პრობლემატურ საკითხებთან დაკავშირებით. კერძოდ,

- საგადასახადო პასუხისმგებლობისა და სამართალდარღვევების სამართლებრივ სისტემაში ადგილის განსაზღვრამდე, შესწავლილ იქნა თავად საგადასახადო სამართლის ადგილი სამართლებრივ სისტემაში, რაც მეტწილად შემდგომ უკვე თავად საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის განსაზღვრისთვის იყო მნიშვნელოვანი. განსხვავებული მიდგომების მიუხედავად, საგადასახადო სამართალი, რეგულირების სფეროდან გამომდინარე, წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართლის განსაკუთრებულ ნაწილს და აწესრიგებს სპეციფიკურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც დაბეჭდვის პრინციპებიდან გამომდინარე წარმოიშობა გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის.
- საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა არის მოწესრიგებული საგადასახადო კოდექსით და მოქმედ კანონმდებლობაში პირდაპირ არ არის მითითებული იმის თაობაზე, მიეკუთვნება თუ არა ამ ტიპის დარღვევა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს და არის თუ არა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევებისთვის დადგენილი პასუხისმგებლობა, იმავდროულად, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევებისა და პასუხისმგებლობის ცნების ფარგლების შესწავლა მოხდა შედარებითი სამართლებრივი კვლევით, როგორც საერთაშორისო და საზღვარგარეთის ქვეყნების მსგავს ინსტიტუტებთან, ასევე, სხვადასხვა სახის იურიდიული

პასუხისმგებლობების მიმართ. კერძოდ, აღნიშნული საკითხები შესწავლილ იქნა ადმინისტრაციული და სხვა სამართლებრივი სისტემების სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობის ინსტიტუტებთან შედარებით და კვლევამ აჩვენა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა ხასიათდება იგივე ნიშნებით და ატარებს ისეთივე სამართლებრივ ბუნებას, როგორცაა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა. საგადასახადო პასუხისმგებლობა შესაძლოა განიმარტოს, როგორც იძულებით ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომელთა გამოყენება ხდება ადმინისტრაციული კანონმდებლობით დადგენილი წესით და მიმართულია საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესასრულებლად. ამდენად, კვლევით დასტურდება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი სამართალდარღვევების ცალკეული სახეები და მათ გამო დაწესებული პასუხისმგებლობა მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებსა და პასუხისმგებლობას, თუმცა საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობების თავისებურებიდან გამომდინარე ხასიათდება განსხვავებული ნიშნით, რაც გამოიხატება არაბრალეული ქმედებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებაში.

- კვლევის მნიშვნელოვანი საკითხი იყო საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნების განსაზღვრა. ელემენტების შესწავლის დროს განსხვავებული მიდგომებიდან უპირატესობა მიენიჭა საგადასახადო სამართალდარღვევების ცნების ელემენტების განსაზღვრას საკანონმდებლო განმარტების შესაბამისად. სხვადასხვა სისტემაში, როგორც წესი, აღნიშნული ელემენტებია: ქმედების შემადგენლობა, მართლწინააღმდეგობა და ბრალი. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების დღევანდელი საქართველოს საკანონმდებლო რეგულაციებიდან გამომდინარე, სახეზეა მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების ორი ელემენტი (ქმედების შემადგენლობა და მართლწინააღმდეგობა), ხოლო ბრალი, როგორც აუცილებელი წინაპირობა, პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის არ არსებობს.
- საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნების თითოეული ელემენტის მნიშვნელობა და არსი განხილულ იქნა სადისერტაციო ნაშრომის შესაბამის თავებში, თუმცა შესაძლოა გამოიყოს შემდეგი:

კვლევისას ქმედების შემადგენლობის ერთ-ერთ ელემენტად განისაზღვრა საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმა, როგორც ქმედების შემადგენლობის ობიექტური მხარის ქვე-ელემენტი. ამ ელემენტის შესწავლისას ხაზი გაესვა საკანონმდებლო ნორმების სათანადო წესით განსაზღვრის აუცილებლობას. აღნიშნულ საკითხს უკავშირდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ე.წ. სხვა სანქციების პრობლემა. საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის დამდგენი ზოგადი ნორმა. ამ შემთხვევაში კანონი სამართალდარღვევის ცნების ელემენტების ზუსტი განსაზღვრის გარეშე ადგენს პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის ამა თუ იმ მოთხოვნის

შეუსრულებლობისთვის. აღნიშნული ნორმა ეწინააღმდეგება კანონმდებლობის მკაფიოდ განსაზღვრისა და პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმების წინასწარ განჭვრეტადობის ზოგად პრინციპებს, ვინაიდან საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმები, უნდა იყოს ჩამოყალიბებული ცხადად და უნდა იძლეოდეს საშუალებას გადამხდელებისთვის წინასწარ იყოს განჭვრეტადი პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძვლები. შესაბამისად, აუცილებელია, რომ კანონმდებელმა მოახდინოს ამ ნორმის გაუქმება და კონკრეტული დარღვევებისთვის კონკრეტული სახის პასუხისმგებლობის ზომების დადგენა მოხდეს;

- რაც შეეხება ბრალის საკითხს, როგორც სამართალდარღვევების აუცილებელ ნიშანს. სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში საგადასახადო სამართალდარღვევების სისხლის სამართლისთვის ან ადმინისტრაციულითვის მიკუთვნების გათვალისწინებით, ეს საკითხი განსხვავებულად წყდება. ბრალის, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის აუცილებელ წინაპირობასთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების საკითხის განხილვისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული თავად ამ დარღვევების ხასიათი, რომელიც ყოველთვის ფინანსურ ხასიათს ატარებს და ხელყოფს ქვეყნის საბიუჯეტო ინტერესებს. მეორე მხრივ, კეთილსინდისიერი გადამხდელების არსებობის ფაქტორიც მნიშვნელოვანია, რის გამოც ბრალეულობის დადგენა ყოველთვის აუცილებელი ხდება. ამდენად, გარემოებათა გამოკვლევისას ბრალის განსაზღვრის საჭიროება მიუთითებს იმაზე, რომ მიზანშეწონილია ბრალი განისაზღვროს, როგორც ცნების ერთ-ერთი ელემენტი კანონმდებლობის საფუძველზე. ამავე დროს, უნდა დადგინდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობა, როგორც განზრახ, ასევე, გაუფრთხილებლობით ჩადენილი სამართალდარღვევებისთვის.
- ბრალის საკითხს უშუალოდ უკავშირდება საგადასახადო სამართალდარღვევების სუბიექტების განსაზღვრის საკითხი. იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობით დადგინდება ბრალი, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობა, გამოირიცხება ობიექტური შერაცხვის პრინციპი. ამავე დროს, კანონმდებლობით საჭირო გახდება ზუსტად განისაზღვროს ფიზიკური პირის ასაკი და შერაცხადობა, როგორც პასუხისმგებლობის დაკისრების წინაპირობა.
- ქართულ საკანონმდებლო სივრცეში ობიექტური შერაცხვის პრინციპის შენარჩუნების შემთხვევაში, სუბიექტების საკითხის მიმართ შესაძლებელია მეორე ალტერნატიული მიმდგომის განვითარება. კერძოდ, პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის ბრალის დაუდგენლობისას შესაძლებელია საერთოდ არ განისაზღვროს პასუხისმგებელი ფიზიკური პირების ასაკი. არასრულწლოვანის ან სრულწლოვანი ქმედუნარო პირის მიმართ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში, რომელსაც არ გააჩნია უნარი დამოუკიდებლად მიმართოს საგადასახადო ორგანოებს და მოახდინოს დეკლარირება ან სხვა სახით საგადასახადო ორგანოების წინაშე განახორციელოს ანგარიშგება ან გადაიხადოს გადასახადი, ამ

ვალდებულებებს უნდა ასრულებდნენ მათი კანონიერი წარმომადგენლები - მშობლები ან მეურვეები და მზრუნველები, არასრულწლოვნებს, ქმედუნარო პირებსა და მათ წარმომადგენლებს შორის არსებული განსაკუთრებული ვალდებულებით სამართლებრივი ურთიერთობებიდან გამომდინარე. შესაბამისად, მათ მიერ ამ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შვილების საგადასახადო ვალდებულებებს ასრულებენ, მათ მიმართ დადგება, ასევე, პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული შედეგები.

სუბიექტებთან დაკავშირებული შერაცხადობისა და ასაკის საკითხების რომელიმე გზით გადაწყვეტა, დიდწილად დაკავშირებულია იმაზე, თუ როგორი საგადასახადო პოლიტიკის გამტარებელი იქნება სახელმწიფო, ვინაიდან პასუხისმგებლობისა და ვალდებულებების შესრულების ასაკით შემოსაზღვრა, თავის თავად, ნიშნავს გარკვეული ოდენობით გადასახადების ბიუჯეტში არშეტანას.

- კიდევ ერთხელ ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ შესწავლილი და გაანალიზებული უნდა იყოს ემპირიული კვლევის მეთოდის გამოყენებით საგადასახადო სამართალდარღვევების შემადგენლობის სუბიექტური მხარის ისეთი ელემენტები, როგორცაა: საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის მოტივი და მიზანი, რაც, თავის მხრივ, საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენის ან ვალდებულებათა შესრულების წინაპირობებს წარმოშობს და ასევე, უკავშირდება საგადასახადო პასუხისმგებლობის დამამძიმებელ და შემამსუბუქებელ გარემოებებს. აღნიშნული კვლევის ჩატარებისთვის საჭიროა შესწავლილ იქნეს სამართალდარღვევის საქმეების ცალკეული შემთხვევები, ასევე, სპეციალური გამოკითხვების ჩატარების გზით ემპირიულად დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებისა და შეუსრულებლობის მიზეზები, რაც ცალკე დამოუკიდებელი კვლევის საგანი უნდა იყოს.
- საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების პრინციპებთან დაკავშირებით აუცილებელია ყურადღების გამახვილება პასუხისმგებლობის ორჯერ დაკისრების დაუშვებლობასთან დაკავშირებით, რომელიც უმნიშვნელოვანესი კონსტიტუციური პრინციპია. საგადასახადო პასუხისმგებლობის ადმინისტრაციული სფეროს მიკუთვნების კანონმდებლობით პირდაპირ დაუდგენლობა რეალურ საფრთხეს უქმნის ამ პრინციპის დაცვას, ვინაიდან როგორც წინამდებარე კვლევაში იქნა დადგენილი, საქართველოს კანონმდებლობიდან გამომდინარე, არსებობდა ერთი და იმავე ქმედებისთვის ერთდროულად ადმინისტრაციული და საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრების შესაძლებლობა. კანონმდებლობაში პირდაპირ უნდა მიეთითოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებია და მათი ჩადენის გამო პირს დაეკისრება ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. აღნიშნული შემდგომში გამორიცხავს ერთსა

და იმავე ქმედებისთვის პირების საგადასახადო და ასევე, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრებას.

- ზოგადად სამართალდარღვევების განხილვისას ამ სამართალდარღვევის განმხილველი სუბიექტები ვალდებულნი არიან სათანადოდ განიხილონ და სრულყოფილად შეისწავლონ საკითხი, სათანადოდ გამოიკვლიონ ფაქტობრივი გარემოებები და მხოლოდ ამის შემდეგ მიიღონ შესაბამისი გადაწყვეტილებები. ნაშრომში ამ საკითხის განხილვისას აღინიშნა, რომ სამართალდარღვევის გამოვლენის ადგილზე ოქმის შედგენისას, რაც ამავე დროს, წარმოადგენს სამართალდამრღვევის მიმართ მიღებულ გადაწყვეტილებას დაჯარიმებასთან დაკავშირებით, საკითხის განხილვა საკმაოდ ზედაპირულად ხორციელდება და სამართალდარღვევის ადგილზე დაფიქსირებისას, პრაქტიკულად გამორიცხებულია დაინტერესებული პირის მიერ დამატებით ინფორმაციის მოძიების და მოგვიანებით წარდგენის შესაძლებლობა. აღნიშნული ამარტივებს პასუხისმგებლობის შეფარდების პროცესს და ამავე დროს, ეწინააღმდეგება ადმინისტრაციული სამართლის სფეროში გარემოებათა სათანადო გამოკვლევისა და გადაწყვეტილების შესაბამისად მიღების აუცილებლობის პრინციპს. ცალკეულ შემთხვევებში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გამოცდილების და პრეცედენტული სამართლის განხილვისას აღინიშნა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევების ჩადენისას, მიუხედავად იმისა, რომ შიდა კანონმდებლობით ეს დარღვევები ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას იწვევს, გადაწყვეტილებათა მიღების დროს სასამართლო ამოწმებს, თუ რამდენად შეესაბამება პასუხისმგებლობა სისხლის სამართლის საქმეების მიმართ დადგენილ სტანდარტებს. აღნიშნული სტანდარტი კი ადმინისტრაციულ დარღვევებთან შედარებით უფრო მაღალია და რთული პროცედურების მომცველია. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ გადამხდელთა დაცვის გარანტიები მაქსიმალურად იყოს დაცული სამართალდარღვევათა საქმის წარმოებისას. აუცილებელია, კანონმდებლობით განისაზღვროს და შეიქმნას საკითხის განხილვის ეფექტური მექანიზმები, რომლებიც ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს სამართალდარღვევის საქმესთან დაკავშირებული ყველა გარემოების სათანადოდ შესწავლას და ამავე დროს, გადაწყვეტილების მისაღებად განისაზღვრება გონივრული პერიოდი, რაც, თავის თავად, არ გამორიცხავს გადაწყვეტილების მიღებისთვის შემოკლებული ვადების დადგენას.
- კვლევა მიუთითებს, რომ საგადასახადო დავები ერთ-ერთი ყველაზე რთულად განსახილველი დავებია. როგორც წესი, სხვადასხვა სამართლებრივი სისტემის ქვეყნებში ეს დავები სპეციალიზირებული სასამართლოების ან სასამართლოების სისტემაში სპეციალური კოლეგიების მიერ განიხილება. ეს მდგომარეობა არსებითად განსხვავებულია საქართველოში, რაც მოითხოვს საჭიროებას

დაიწყოს მსჯელობა მოსამართლეთა სპეციალიზაციისა და საგადასახადო დავების განმხილველი ერთეულების შექმნის თაობაზე არსებული საერთო სასამართლოების სისტემაში. აღნიშნული გააადვილებს და აამაღლებს მართლმსაჯულების განხორციელების სტანდარტს საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით.

- სადისერტაციო ნაშრომში განხილული ერთ-ერთი საკითხი იყო საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეფარდებისას დამამძიმებელი და შემამსუბუქებელი გარემოებების დადგენა. კანონმდებლობა ითვალისწინებს დამამძიმებელ გარემოებას - განმეორებითობას და შესაბამის ერთწლიან ვადას აითვლის სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტიდან, რაც ერთგვარ უხერხულობას ქმნის იმ შემთხვევაში, თუ საკითხის განხილვის შედეგად პირს პასუხისმგებლობა აღარ დაეკისრება. ასევე, პრობლემა იქმნება იმ შემთხვევაში, თუ სადავოდ ქცეული პირველი გადაწყვეტილება გაუქმებული იქნება და ჩაითვლება, რომ პირს სანქცია არ აქვს შეფარდებული, მაშინ როცა საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, მას უკვე ექნება შეფარდებული უფრო მკაცრი სახდელი. ამ შემთხვევებში აუცილებელია პირდაპირ განისაზღვროს, რომ განმეორებითობა აითვლება პასუხისმგებლობის შეფარდების მომენტიდან, ასევე, აუცილებელია შეიქმნას ბერკეტი, რომლის მეშვეობითაც პირველი დარღვევისას პასუხისმგებლობის დაკისრების შემდეგ მეორე დარღვევისთვის დაკისრებული მკაცრი სანქცია ავტომატურად შეიცვლება და ზედმეტობის წარმოქმნის შემთხვევაში განისაზღვროს მარტივი პროცედურა, რომლითაც გადამხდელი დაიბრუნებს ასეთი შემთხვევებში ზედმეტად გადახდილ თანხებს.
- საგადასახადო ორგანოებს მოქმედი კანონმდებლობიდან გამომდინარე აქვთ უფლება, რომ ცალკეულ შემთხვევებში გამოიყენონ პასუხისმგებლობის უფრო მსუბუქი ფორმა, თუმცა რა გარემოებებზე დაყრდნობით და რა შემთხვევებში, ამას კანონმდებლობა არ აკონკრეტებს, რაც წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების ფართო დისკრეციულ უფლებამოსილებას და სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებული საგადასახადო პოლიტიკის პირობებში შესაძლოა განსხვავებულად იქნეს გამოყენებული გადასახადის გადამხდელების მიმართ. ამდენად, აუცილებელია, ეს გარემოებები კონკრეტულად ჩამოყალიბდეს და ამომწურავი ხასიათი მიეცეს ნორმათა წინასწარ განჭვრეტადობის უზრუნველსაყოფად.
- ამავე დროს, უნდა აღინიშნოს - მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები თავისი სამართლებრივი ბუნებით არის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების ერთ-ერთი სახე, მათ შემთხვევაში არ უნდა იქნეს გამოყენებული ის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებები, რაც დადგენილია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების შემთხვევაში, ვინაიდან საგადასახადო დარღვევები ატარებს ძალიან კონკრეტულ ფინანსურ და სპეციფიკურ ხასიათს და ასეთი შემთხვევებისთვის



ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი გარემოებების უმრავლესობა არ არის რელევანტური.

- კიდევ ერთი დასკვნა, რაც გამომდინარეობს ნაშრომში წარმოდგენილი საკითხების შესწავლის შედეგად არის ის, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულიდან გამომდინარე, აუცილებელია სახელმწიფომ ეფექტურად გამოიყენოს კანონმდებლობით განსაზღვრული საშუალებები და უზრუნველყოს ნორმათა ერთიანი განმარტებისა და მსგავსი პრაქტიკის დამკვიდრება საგადასახადო ორგანოების მიერ საქმიანობის განხორციელებისას, რათა გადასახადის ყველა გადამხდელის მიმართ მიღებული გადაწყვეტილებები მსგავსი გარემოებების დროს განსხვავებული არ იყოს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, შესაძლებელია წარმოდგენილი სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში განხორციელებული კვლევა დაეხმაროს ამ საკითხით დაინტერესებულ საზოგადოებას უფრო სიღრმისეულად გაერკვეს საგადასახადო პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულ იმ საკითხებში, რაც წინამდებარე ნაშრომშია წარმოდგენილი. გარდა ამისა, სადისერტაციო ნაშრომში განხილული საკითხების შესწავლა ხელს შეუწყობს მეცნიერულად შესწავლილი შედეგების საფუძველზე სწორი საკანონმდებლო რეგულაციების დადგენას და თავის მხრივ, საგადასახადო სამართლის განვითარებას.

## ბიბლიოგრაფია

### გამოყენებული ნორმატიული მასალა

1. საქართველოს კონსტიტუცია (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1995 წ. №№31-33, მუხ. 668), 2012 წლის 14 დეკემბრის მდგომარეობით.
2. საერთო სასამართლოების შესახებ საქართველოს ორგანული კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41, 08.12.2009, მუხ. 300), 2012 წლის 15 ივლისის მდგომარეობით.
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №54, 12.10.2010, მუხ. 343), 2012 წლის 2 მაისის მდგომარეობით.
4. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41 (48), 1999წ. მუხ. 209), 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.
5. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი (გამოქვეყნებული პარლამენტის უწყებანი, 24 ივლისი, №31, 1997წ.), 416-420-ე მუხლები, 2012 წლის 1 ოქტომბრის მდგომარეობით.
6. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე №39(46), 1999 წელი, მუხ. 190), 2012 წლის 13 დეკემბრის მდგომარეობით.
7. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი (გამოქვეყნებული საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს უწყებები, 1984წ. №12, მუხ. 421), 2012 წლის 14 დეკემბრის მდგომარეობით.
8. საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ (გამოქვეყნებული საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №47, 26.12.2007, მუხ. 402), 2012 წლის 23 აგვისტოს მდგომარეობით.
9. საქართველოს კანონი ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ (გამოქვეყნებული საქანონმდებლო მაცნე, №821 – რს, 2004 წლის 24 დეკემბერი), 2012 წლის 15 აგვისტოს მდგომარეობით.
10. მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი (გამოქვეყნებული საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1994წ. №№21-22, მუხ. 455), 2006 წლის 17 ივნისის მდგომარეობით.
11. დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილება, 2012 წლის 27 აგვისტოს მდგომარეობით
12. „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994, 2012 წლის 20 სექტემბრის მდგომარეობით.

13. მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნუსხის, მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის წესისა და მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის ჟურნალის ფორმის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 2 აგვისტოს №669 ბრძანება 2012 წლის 29 აგვისტოს მდგომარეობით.

14. მოვალეთა რეესტრის წარმოების წესის დამტკიცების შესახებ საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2008 წლის 28 დეკემბრის №234 ბრძანება, 2012 წლის 12 დეკემბრის მდგომარეობით.

15. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 2 ივნისის ბრძანება №2742 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ 2012 წლის 3 მარტის მდგომარეობით.

### *გამოყენებული სამეცნიერო ლიტერატურა და ინფორმაცია ქართულ ენაზე*

16. გ. ნაჭყებია, სისხლის სამართალი, ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, საგამომცემლო სახლი ინოვაცია, თბილისი, 2011წ.

17. ა. გაბიანი, ნ. გვენეტაძე, ი. დვალიძე, ნ. თოდუა, მ. ივანიძე, გ. მამულაშვილი, გ. ნაჭყებია, გ. ტყეშელაძე, გ. ხუროშვილი, სისხლის სამართლის ზოგადი ნაწილი, სახელმძღვანელო, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2007წ.

18. ივ. სურგულაძე, ნარკვევები საქართველოს სახელმწიფოსა და სამართლის ისტორიიდან, საქართველოს სსრ კულტურის სამინისტრო, სახელმწიფო გამომცემლობა ცოდნა, თბილისი 1963წ.

19. მ. სალხინაშვილი, ვ. ლორია, ადმინისტრაციული სახდელები და მათი გამოყენება, თბილისი 2000წ.

20. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალი, რედ. გ. გიორგაძე, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი 2002წ.

21. ლ. ჭანტურია, შესავალი საქართველოს სამოქალაქო სამართლის ზოგად ნაწილში, რედ. პროფესორი ს. ჯორბენაძე, გამომცემლობა სამართალი თბილისი 1997წ.

22. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი; საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, გამომცემლობა ბაკმი, თბილისი, 2009წ.

23. ზ. როგავა, გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002წ.

24. ვ. ლორია, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო სამართალი, რედ. ა ფალიაშვილი, გამომცემლობა მერიდიანი, თბილისი, 2002წ.

25. ვ. ხმალაძე, გ. გვენეტაძე, დ. ნარმანია, მოსაზრებანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პროექტის შესახებ, საქართველოს სტრატეგიული კვლევებისა და განვითარების ცენტრი, ბიულეტენი №87, ნოემბერი, 2004წ.

26. ზ. ძნელაშვილი, საგადასახადო საიდუმლოების ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტი; სამეცნიერო-პრაქტიკული რეცენზირებადი ჟურ. „მართლმსაჯულება“ №2, 2008წ.

27. ქ. ცხადაძე, ადმინისტრაციული გადაცდომა და მისი გამიჯვნა სისხლის სამართლის დანაშაულისაგან, ურნალი „მართლმსაჯულება“ №2, 2008წ.
28. საქართველოს საჯარო დაწესებულებებისათვის საინფორმაციო (ინტერნეტ) რესურსების მონიტორინგი, ინფორმაციის თავისუფლების განვითარების ინსტიტუტი (2010 წლის აგვისტო-დეკემბერი) თბილისი, 2011წ.
29. თ. ღვამიჩავა, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის განსხვავება სხვა სახის იურიდიული პასუხისმგებლობისაგან, ურ. Georgian Electronic Scientific Journal: Jurisprudence No 1(7), 2006 წ.  
<http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CE0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fgesj.internet-academy.org.ge%2Fdownload.php%3Fid%3D1117.pdf&ei=eTwaUIrWEvHP4QSD1oAY&usg=AFQjCNFpf007cDivOG5PpvINuTVHS7e6Vw&sig2=sYb3VrUjcBRrWRvpDvUEhw>  
 > [23.07.2012]
30. სსიპ - შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული საჯარო ინფორმაცია; წერილი №21-03/65091, 20.09.2012წ.

***საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოსა და საერთო სასამართლოების გადაწყვეტილებები***

31. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 11 ივლისის №3/2/416 გადაწყვეტილება იხ.  
[http://www.constcourt.ge/index.php?lang\\_id=GEO&sec\\_id=22&id=644&action=show](http://www.constcourt.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=22&id=644&action=show)  
 [11.10.2012].
32. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2006 წლის 9 მარტის განჩინება №ბს-888-474 (კ-05), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №3).
33. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 29 ივნისის განჩინება №ბს-1750-1706(კ-10), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები,  
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx> > [24.08.2012].
34. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 13 აპრილის №ბს-787-761(კ-10) გადაწყვეტილება.  
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx> > [22.09.2012].
35. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 20 მაისის გადაწყვეტილება №1104-1056(კ-07), <<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx>> [20.09.2012].
36. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის №ბს-906-870(კ-08) განჩინება,  
<http://prg.supremecourt.ge/DetailViewAdmin.aspx> > [29.09.2012].
37. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 მაისის №ბს-714-686(კ-08) განჩინება, საქართველოს

უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, თბილისი 2010 წ. №1).

38. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 10 დეკემბრის №ბს-997-995(3კ-09) განჩინება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, თბილისი 2010 წ. №1)

39. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 დეკემბრის განჩინება №ბს-1055-1013(3კ-09), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები თბილისი, 2010 წ. №1).

40. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 21 მაისის განჩინება №ბს-1239-1201(კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები, თბილისი, 2010 წ. №1).

41. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 24 თებერვლის განჩინება №ბს-1078-1040(კ-08); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №2).

42. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2009 წლის 11 ნოემბრის განჩინება №ბს-231-225(2კ-09) საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №1)

43. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 27 იანვრის განჩინება №ბს-1133-1095(კ-08); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12)

44. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2011 წლის 20 აპრილის №ბს-1542-1503 (კ-10) განჩინება. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებები <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [22.09.2012]

45. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2007 წლის 24 სექტემბრის №ბს-335-317(კ-07); №9.ბს-317- დიდი პალატის განჩინება. <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [22.09.2012]

46. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 20 ივლისის განჩინება №ბს-258-248 (4კ-09); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010წ. №3)

47. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2006 წლის 12 ივლისის განჩინება №ბს-265-251(კ-06); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №2)
48. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 5 დეკემბრის №ბს-817-403(კ-კს-05); №9-ბახტრიონი 2 განჩინება. <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [23.07.2012]
49. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 14 მაისის განჩინება №ბს-1470-1428(კ-08); საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010 წ. №1)
50. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 22 დეკემბრის განჩინება №ბს-942-902(კ-09). საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12)
51. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის პალატა 2006 წლის 12 აპრილის განჩინება №ბს-1618-1192(კ-05) - საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო სამართალი 2006 წ. №2)
52. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 8 იანვრის გადაწყვეტილება №ბს-808-777(კ-08). საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2010წ №2).
53. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 17 მარტის განჩინება №ბს1433-1391(კ-08). საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2009 წ. №12)
54. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, საგადასახადო დავები. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2008 წ. №5)
55. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2008 წლის 6 ნოემბრის განჩინება №ბს-618-590 (კ-08), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, საგადასახადო დავები. რედ. ს. ჯორბენაძე (საგადასახადო დავები 2008 წ. №5)
56. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდი პალატის 2005 წლის 6 აპრილის №ბს-1117-954-კ-04 „9 შპს კვარციტი 2“ გადაწყვეტილება <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [22.09.2012]

57. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეზე პალატის 2012 წლის 11 აპრილის №ბს-1655-1627 (კ-11) გადაწყვეტილება. <[www.supremecourt.ge](http://www.supremecourt.ge)> [21.09.2012]

*უცხოური სამართლებრივი ლიტერატურა და ნორმატიული აქტები*

58. W. Vermeend, Rick van der Ploeg, J. W. Timmer, Ed. Elgar, Taxes and Economy, A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment. Published by Edward Elgar Publishing Limited; Glensanda House; Montpellier Parade Cheltenham UK. 2008.
59. D. D. Boker, R. C. Hatfield and S. S. Kramer, Professional Liability suits against tax accountants: Some Empirical evidence regarding case merit. Advances in Taxation, Volume 16, Emerland Group Publishing Limited
60. Tax Law Design and Drafting, Editor Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996.
61. Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship, Edited by D. Weber IBFR, 2010.
62. E. Frank, Administrative agencies and the courts. Cooper University of Michigan, Law school, 1951.
63. W. Wade, H. Ragnemalm, P. Lstrauss, Administrative Law the problem of Justice, vol. №1 Anglo americal and Nordic Systems, Edited by A. Piras, Coordinated by G. Motzo Giuffre, Milan 1991.
64. Mrc S. Geroges, V. P. Delvolve, Ed. Garcia de Ecterra, I. B. Iniesta, Administrative Law the problem of Justice vol. №2, Western European Democracies, Edited by A. Piras, Coordinated by Giovanni Motzo Giuffre, Milan 1997.
65. W. Leisner, A. Piras, M. Stipo, Administrative Law, the problem of Justice vol. №3, Western European Democracies, Edited by A. Piras, Coordinated by Giovanni Motzo Giuffre, Milan, 1997.
66. S. Stanley, R. Paul McDaniel, J. Hugh, A. Stanley, A. Koppelman, Federal Income Taxation, cases and materials, Mineola; New York The foundation press, Inc. 1986.
67. M. Lang, F. Steuern, L. Verlag, Direct taxation: Recent ECJ Developments, Wien, 2003.
68. D. Vitkauskas, G. Dikov, Protecting The right to a fair trial under the European Convention on Human Rights, Council of Europe, Strasbourg, 2012.
69. St. Moore, M. Markson, Tax Unfairness, National Review, April 18, 1994.
70. Robert M. Howard, Controlling Forum Choice and Controlling Policy: Congress, Courts and the IRS, the Policy Studies Journal, Volume 35, No 1. 2007
71. H. A. Burton, Stewart S. Karlinsky, and C. Blanthorne. Perception of a White-Collar Crime: Tax Evasion. Journal of legal Tax Research. Volume three, 2005
72. O. Pastukhov, International Taxation of Income Derived From Electronic Commerce; Current Problems and possible Solutions; Boston University Journal of Science and Technology Law; 12 B.U.J.SCI & TECH. L. 310, Summer 2006.
73. O. Pastukhov, Will internet businesses ever become interested in complying with tax law? Intellectual property and technology Law Journal, Vol. 22, November 8 – August 2010.



74. Tax Reform in the 21<sup>st</sup> Century, A volume in Memory of Richard Musgrave 43. Edited by John G. Head and Richard Krever. ``Kluwer Law International BV,`` The Netherlands 2009.
75. C. Whitehouse, E. Stuart-Buttle, Revenue Law – principles and practice, Eleventh edition Butterworth London, Dublin, Edinburg 1993.
76. J. G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, (Journal) National Tax Journal, Volume LXII, No 4, December 2009.
77. Problems of Tax Administration in Latin America, Joint Tax program Organization of American States inter-American Development Bank, Economic Commission for Latin America, Editor J. Hopkins, Johns Hopkins Univ. Press, 1965.
78. E. Svohel, The German Federal Audit Court`s Observations and comments on tax administration and tax compliance, Financial Sociology Public Auditing, Editor Jurgen G. Backhaus, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2007
79. H. Efebera, D.C. Hayes, J. E. Hunton and Ch. O`Neil, Tax compliance intentions of low-income individual taxpayers. Advances in Accounting Behavioral Research, Volume 7, Emerald Group Publishing Limited.
80. J. Lee-Lim and O. C. Morgenstern, Guarantors and Co-Obligors in the tax world. International Tax Journal. May-June 2010.
81. Field, Donald E, An analysis and criticism of United States v. Pennsylvania . Tax Lawyer, Fall 2005, Vol. 59, Issue 1.
82. A. Basila, R. Katz, N. D. Katz, H. Finkelstein New Preparer Penalties; (Journal) ``CPA Journal Federal Taxation,`` July, 2008.
83. P. Merrill Prior A. Tax Law Changes in the Wind, (Journal) ``Financial Executive`` September, 2004.
84. Tax Notes: Getting to the Tax Court on time, American Bar Association Journal, Volume 66, May 1980
85. G. R. Evans, Separate but Taxed: A Rejection of the Steamlined; Sales Tax Project through a Commerce Clause and Federalist Analysis, Journal American University Law Review, The American University Washington College of Law, Vol. 56, Issue 2. December 2006, <<http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1275&context=aulr>> [29.09.2012].
86. D. Chaikin, How effective are suspicious transaction reporting systems, Journal of Money Laundering Control, Vol. 12 No 3, 2009 <[www.emeraldinsight.com/1368-5201.htm](http://www.emeraldinsight.com/1368-5201.htm)> [05.05.2012]
87. J. S. Shlomoyitzhaki, Tax Avoidance, Evasion and Administration, 2002. <<http://elsa.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf>> [24.08.2012].
88. Joshua D Blank, Z. Daniel Levin, When is tax Enforcement publicized? Virginia Tax Review vol 30:1, 2010-2011, <<http://heinonline.org>> [23.08.2012].
89. Mihuț Elena-Ana, Certain Considerations Regarding the Methodology of the Investigation of the Tax Evasion Criminal Offences, Annals of the University of Oradea, Economic Studies Section, 2008, <[http://www.cncsis.ro/evaluare\\_rev\\_ed.php](http://www.cncsis.ro/evaluare_rev_ed.php)> [20.03.2009]
90. Th. M. Elliott, Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch: The Demise Of Civil Tax Fraud Consequences? (Journal) ``Vanderbilt Law Review``, Vol. 48:1421, 1450-1459, 1995, <<http://heinonline.org/>>, [24.08.2012].

91. Your rights as a taxpayer, Department of the Treasury. International Revenue Service <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>> [01.09.2012]
92. A. Raskolnikov, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence and the self-adjusting Penalty, Columbia Law Review Journal, April 2006, Columbia University - Law School, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=823468](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=823468)>, [23.08.2012].
93. K McG. Painter, There`s no Place Like Home: Projections on the Fate of the Home Mortgage Interest Deduction and the Tentative Minimum Tax in Light of Consumer Behavior, St John`s Journal of legal Commentary Journal, volume 22, Summer 2007, <<http://www.stjohns.edu/media/3/a3df3b46ede04e6286f332c0ff37a1be.pdf>> [24.08.2012].
94. M. Hatfielki, Tax Lawyers, Tax Defiance, and the Ethics of Casual Conversation Florida Tax Review Journal, Volume 10, Number 10, 2011, <<http://heinonline.org/HOL/Welcome>> [20.08.2012].
95. J. Henning, Perspectives on financial crimes in Roman-Dutch law. Bribery, fraud and the general crime of falsity (falsiteyt). Journal of Financial Crime; Vol. 16, No. 4, 2009 <[www.emeraldinsight.com/1359-0790.htm](http://www.emeraldinsight.com/1359-0790.htm)>
96. Corporate taxes, Country Commerce 2010, Spain, 46, <[www.eiu.com](http://www.eiu.com)> [04.05.2012]
97. New Bill Cracks Down in Misclassifying Employees, Managing Accounts Payable, October, 2009, www.AccountsPayable360.com; <<http://ebSCOhost.com/academic>> [25.10.2010].
98. D. Cords, Tax Protestors and Penalties: Ensuring Perceived Fairness and Mitigating Systemic Costs, Brigham Young University Law Review Journal, <<http://lawreview.byu.edu/archives/2005/6/2CORDS.FIN.pdf>>, [23.08.2012].
99. Becker G.S. Landes W. M. Crime and Punishment, An Economic Approach, 1964 <<http://www.nber.org/chapters/c3625.pdf>> [20.03.2012]
100. R. Babin, Y. Gsteiger, Florida Tax Procedure: A Primer, (Journal) The Florida Bar Journal, June, 2007 Volume 81, No. 6, <<https://www.floridabar.org/divcom/jn/jnjournal01.nsf/Author/66A17FF237043D33852572E6006D4742>> [30.08.2012].
101. Dana Latham, Jurisdiction of the United States Board of Tax Appeals under the Revenue Act of 1926. San Francisco, California. California Law Review <http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=17&hid=114&sid=e88a66da-c2c8-47e5-842b-f9763f80ab3d%40sessionmgr108> [24.03.2011]
102. Fair Trial in Criminal Cases, Published by Council of Europe, Course Outline Fair Trial in Civil and Administrative Law/Public Law, Published by Council of Europe <<http://www.coehelp.org/course/view.php?id=30>> [23.07.2012]
103. Tax policy in the European Union; European commission <[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf)> [24.08.2012].
104. John A.E. Vervaele The transnational ne bis in idem principle in the EU Mutual recognition and equivalent protection of human rights, <<http://www.utrechtlawreview.org/>> Volume 1, Issue 2 (December) 2005, <<http://www.utrechtlawreview.org/index.php/ulr/article/download/10/10>> [14.11.2012].
105. Финансовое право, вопросы и ответы, Издание 4 -ое исправленное и дополненное. Юриспруденция, Москва 2003г.
106. Финансовое право, Под. ред. О.Н. Горбунова, Москва 1996г.
107. В.В. Мудрых, Ответственность за нарушения налогового законодательства, Под Ред. Н. Д. Ериашвили, Изд. Юнити Дана, Москва, 2001г.

108. Ю. А. Дмитриев, А.А. Евтеваб, С.М. Петров, Административное право, Под ред. Ю. А. Дмитриева, Российское юридическое образование, Изд. Эксмо, Москва 2005г.
109. Ю. Старилов, Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995г.
110. С.Г. Пепеляев, А.П. Алёхин, Ответственность за нарушение налогового законодательства, Москва. 1992 г.
111. С. Пепеляев. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие, Под ред. С.Г. Пепеляева, Инвест Фонд, Москва 2000 г.
112. А.С. Шаров, Налоговые правонарушения, Изд. Дело и Сервис, Москва, 2002 г.
113. И.И. Кучеров, Налоговые преступления, Москва 1997 г.
114. В.В. Витрянский, С.А. Герасименко, Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс, Москва 1995г.
115. Г.В. Петрова, Ответственность за нарушение налогового законодательства, Москва 1995 г.
116. В. Р. Панков, О нерешенных проблемах части первой Налогового кодекса, Журнал Налоговый вестник, №12, 1998г.
117. 28 Комментарий к налоговому кодексу РФ части 1. 664-666с
118. აზერბაიჯანის რესპუბლიკის ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-20 თავი; 2012 წლის 14 თებერვლის მდგომარეობით იხ. <<http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/oeur/lxweaze.htm>> [14.02.2012]
119. გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ფისკალური კოდექსის მე-8 თავი იხ. <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html)> [15.03.2012]
120. ესტონეთის რესპუბლიკის სისხლის საპროცესო კოდექსის 206-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, იხ. <<http://www.legislationline.org/download/action/download/id/1666/file/1f0a92298f6ba75bd07e101cdb93.htm/preview>> [09.09.2012]

### *ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებები*

121. ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოს საქმე A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, 1997, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58178>> [20.09.2012]
122. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628>> [23.07.2012]
123. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ferrazzini v. Italy, 2001, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59589>> [11.09.2012]
124. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Shchokin v. Ukraine 2011, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-100944>> [11.09.2012]

125. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Jussila v. Finland 2006, ECHR, <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78135>> [11.09.2012].
126. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ruotsalainen v. Finland, 2009, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-92961>> [11.09.2012].
127. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Hentrich v. France 1994, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57903>> [27.09.2012].
128. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება R.L. et J.O. – L. versus Switzerland, 1997, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58179>> [20.09.2012]
129. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Ziliberg v. Moldova, 2005, ECHR <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-68119>> [23.07.2012],
130. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება Kirakosyan v. Armenia <<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-89959>> [23.07.2012].

*ელექტრონული წყაროები*

131. <[http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb1\\_2\\_fairtrial\\_en.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/capacitybuilding/Source/documentation/hb1_2_fairtrial_en.pdf)> [11.09.2012].
132. <<http://www.garynorth.com/public/2315.cfm> 28.03.2010> [11.09.2012].
133. <<http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/9375786377B669C385256F1F00593C1A?OpenDocument>> [09.07. 2009]
134. <[http://en.wikiquote.org/wiki/Benjamin\\_Franklin](http://en.wikiquote.org/wiki/Benjamin_Franklin)> [11.09.2012].
135. <[http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc\\_sec\\_18\\_00000004----000-.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/718/usc_sec_18_00000004----000-.html)> [11.09.2012].
136. <<http://www.statutes.legis.state.tx.us/docs/PE/htm/PE.12.htm>> [03.02.2012]
137. <<http://www.bestdefender.com/felonies.html>> [03.02.2012]
138. <<http://www.wisegeek.com/what-is-a-felony.htm>> [03.02.2012]
139. <<http://en.wikipedia.org/wiki/Felony>> [03.02.2012]
140. <<http://en.wikipedia.org/wiki/Delict>> [03.02.2012]
141. <<http://www.flexa.ru>> [03.02.2012]
142. <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/administraciuli2011.pdf>> [15.07.2012]
143. <<http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/administraciuli2010.pdf>> [15.07.2012]
144. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_evasion](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_evasion)> [03.02.2012]
145. <<http://ezinearticles.com/?Tax-Evasion-Penalties&id=179227>> [03.02.2012]
146. <[http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26a/usc\\_sec\\_26a\\_00000060----000-.html](http://straylight.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26a/usc_sec_26a_00000060----000-.html)> [12.07.2012]
147. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_court](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_court)> [15.07.2008]
148. <<http://www.mof.ge/RsReforms>> [12.07.2012]
149. <<http://bta.ohio.gov/rules2002.htm>> [12.07.2012]

150. <[http://en.wikipedia.org/wiki/United States Court of Federal Claims](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Court_of_Federal_Claims)>  
[15.07.2008]
151. <[http://en.wikipedia.org/wiki/Ne bis in idem](http://en.wikipedia.org/wiki/Ne_bis_in_idem)> [20.09.2012]
152. <<http://www.mof.ge/News/4914#>> [14.08.2012]
153. <[http://www.mof.ge/common/get\\_doc.aspx?doc\\_id=9288](http://www.mof.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=9288)> [14.08.2012].
154. <[http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822\\_2\\_11.pdf](http://www.taxdisputes.gov.ge/images/file/Ajara%20Textile%20-%201822_2_11.pdf)> [01.09.2012].
155. <<http://ombudsman.ge/files/downloads/ge/dzypimgpvvrngdlhno.pdf>>  
[01.09.2012]
156. <<http://www.state.gov/documents/organization/160457.pdf>> [11.05.2012]
157. Rome, 4. XI 1950 Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, <<http://conventions.coe.int/treaty/en/treaties/html/005.htm>>  
[23.07.2012]