ბატონიშვილის ბიბლიოთეკა

ციტირებისთვის:

გადასახადისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012

ელექტრონული იურიდიული ბიბლიოთეკა www.princelibrary.ge

შექმნილია USAID/PROLoG-ის ფინანსური ხელშეწყობით

სულხან-საბა ორბელიანის უნივერსიტეტი

USAID ამერიკელი ხალხისგან

EAST • WEST MANAGEMENT INSTITUTE
კანონის უზენაესობის მხარდაჭერა საქართველოში (PROLoG)

დისკლეიმერი:

ეს კვლევა დაფინანსებულია ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის მიერ „სამოქალაქო ინიციატივა დამოუკიდებელი მართლმსაჯულებისთვის“ პროექტის ფარგლებში, ამერიკელი ხალხის დახმარებითა და შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოსა (USAID) და აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) მეშვეობით. შინაარსზე პასუხისმგებელია საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია (პროექტის მენეჯერი: კახა კოხრეიძე; კვლევის ავტორი: დავით დაბრუნდაშვილი).

შესაძლებელია კვლევაში გამოხატული შეხედულებები არ ემთხვეოდეს ევრაზიის თანამშრომლობის ფონდის, USAID-ის, ამერიკის მთავრობის ან აღმოსავლეთ-დასავლეთ მართვის ინსტიტუტის (EWMI) შეხედულებებს.

© საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია

კონტრაქტის #: 000700

27 თებერვალი 2012

აღწერილობა

ინვესტორები კაპიტალის დაბანდებამდე ყურადღებით განიხილავენ ქვეყნის საკანონმდებლო ბაზას და არსებულ ბიზნეს გარემოს. ინვესტიციებზე გადაწყვეტილების მიღებისთვის დიდი მნიშვნელობა ენიჭება იმას, თუ რამდენად დაცულია კანონმდებლობით ბიზნესის და ინვესტორის ინტერესები. ბოლო ხანებში საქართველოში განხორციელებული რეფორმები სერიოზული წინგადადგმული ნაბიჯებია ბიზნესის წარმოების გამარტივებისთვის. თუმცა, აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერ სახელმწიფოში და მათ შორის საქართველოშიც, გარკვეულ საკითხებზე წარმოიშვება უთანხმოება სახელმწიფოსა და ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის. ხშირად ბიზნესს შესაძლოა არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულება დაუდგინდეს ნორმატიული აქტის სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების გამო, რის შედეგადაც იწყება დავის პროცესი. აღნიშნული დავის მოგვარების ეფექტური ხერხების დანერგვასთან ერთად საკმაოდ მნიშვნელოვანია, რომ დავის მიმდინარეობამ არ გამოიწვიოს ბიზნესის შეფერხება ან სულაც დახურვა.

წინამდებარე კვლევა ეხება საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადისგან დიდი ოდენობით თავის არიდებისას სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ნორმების ანალიზს. მიმოხილულია საერთაშორისო გამოცდილება და გათვალისწინებულია რეკომენდაციები დავის დასრულებამდე გადამხდელის კერძო საკუთრების დაცვის მიზნით.

შინაარსი

შესავალი 5

ზოგადი ნაწილი 7

საქართველოში არსებული პრაქტიკა და მისი ანალიზი 10

- საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული პროცედურის უარყოფითი მხარეები გადასახადისგან თავის არიდების შემთხვევაში 14

საერთაშორისო პრაქტიკა 15

- გერმანია 16
- ესტონეთი 19
- ნორვეგია 20

დასკვნითი ნაწილი და რეკომენდაციები 22

ბიბლიოგრაფია 26

დანართები 27

- საქართველოს სააპელაციო სასამართლოების ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ საგადასახადო დავებზე განხილული სააპელაციო საჩივრები 27
- საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრები 28

შესავალი

გადასახადები ნებისმიერი სახელმწიფოს უცილობელი ატრიბუტია. გადასახადის წარმოშობა უძველესი დროიდან იღებს სათავეს. გადასახადის თანამედროვე სახით ფორმირება სახელმწიფოებრიობის განვითარებასთან ერთად საკმაოდ ხანგრძლივ პერიოდს მოიცავდა. ქართულ რეალობაში განვითარების გარკვეულ ეტაპებზე იგი არსებობდა, როგორც ნატურალური გადასახადის (ღალის), ასევე სახელმწიფოს ან ფეოდალის სასარგებლოდ შრომის სახით. სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებასთან ერთად გადასახადმა შეიცვალა ფორმა და საყოველთაოდ შემოღებული იქნა ფულადი გადასახადი. გადასახადის გადახდის ვალდებულება ნებისმიერ სახელმწიფოში იმპერატიულ ხასიათს ატარებს. მისი ოდენობა და გადახდის წესი ცალმხრივად დგინდება ცენტრალური ან ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ. გადასახადის წარმოშობასთან ერთად ჩნდება საზოგადოებაში გარკვეული კატეგორია ურჩი გადამხდელებისა, ანუ პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების სრული მოცულობით გადახდას. ვინაიდან გადასახადებს უმნიშვნელოვანესი როლი ენიჭებათ ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში, სახელმწიფოს არსებობა და განვითარება განუყოფლადაა დაკავშირებული გადასახადების არსებობასთან. შესაბამისად, ნებისმიერი სახელმწიფო დაუნდობლად ებრძვის გადასახადებისგან თავის არიდებას. ამ ბრძოლის ნათელი გამოხატვაა ბენჟამინ ფრანკლინის ფრთიანი ფრაზა: „ცხოვრებაში მხოლოდ ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები.”

ყველა სახელმწიფოს გააჩნია გადასახადისთვის თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის განსხვავებული მეთოდები. თუმცა, ამ მეთოდების მრავალფეროვნება მნიშვნელოვანწილად განპირობებულია გადასახადისაგან თავის არიდების ხერხების მრავალფეროვნებით. ისინი შეიძლება გაერთიანდეს შემდეგ ჯგუფებში:

ჯგუფის დასახელება	შესაძლო გამომწვევი მიზეზი
ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებში საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების არჩვენება (ან ნაწილობრივი ჩვენება). ხელშეკრულების დადება დოკუმენტური გაფორმებების გარეშე. სასაქონლო, მატერიალური და სხვა სახსრების აღურიცხაობა;	ბოროტი განზრახვა უცოდინრობა მექანიკური შეცდომა
დაუსაბუთებელი შეღავათები და ჩამოწერები;	ბოროტი განზრახვა უცოდინრობა მექანიკური შეცდომა
ეკონომიკური მაჩვენებლების დამახინჯება დასაბეგრი ბაზის შემცირების გზით. კერძოდ; შეძენილ მომსახურებაზე, შეძენილ მასალა/ნედლეულზე გაწეული ხარჯების ხელოვნურად გაზრდა;	ბოროტი განზრახვა უცოდინრობა მექანიკური შეცდომა
დაბეგვრის ობიექტის მაჩვენებლების დამახინჯება, რეალიზებული პროდუქციის/მომსახურების მოცულობის შემცირება;	ბოროტი განზრახვა უცოდინრობა მექანიკური შეცდომა
დაბეგვრის ობიექტის ჩანაცვლება ან შეცვლა, ფიქტიური ბარტერი, ძირითადი საშუალებების იჯარით ფიქტიური გაცემა;	ბოროტი განზრახვა
ეკონომიკური მაჩვენებლების აღრიცხვის წესის დარღვევა: საკასო ოპერაციების, საღრიცხვო დოკუმენტაციებში არასწორი ციფრობრივი მონაცემების ჩვენება;	ბოროტი განზრახვა უცოდინრობა მექანიკური შეცდომა
განსაკუთრებული ურთიერთობების დამყარება საშუამავლო ოფშორულ ფირმებთან, როცა მიმართავენ შუამავლების, კრედიტორების, მომწოდებლებისა თუ მომხმარებლების გამოყენებით შემოსავლების დამალვის რთულ სქემებს;	ბოროტი განზრახვა
უსაქონლო ოპერაციების განხორციელება, კერძოდ საქონლის ფიქტიური მიწოდება მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტების გაფორმების გზით, რომლითაც შესაძლებელი ხდება მიმღების მიერ დ.ღ.გ.-ის ნაწილში ყალბი აქტივის (ჩათვლის) მიღება;	ბოროტი განზრახვა
ცრუ მეწარმეობა, ეკონომიკური საქმიანობის წარმოება შემოსავლების მიღების მიზნით სათანადო სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის გარეშე.	ბოროტი განზრახვა

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

წინამდებარე კვლევის მიზანია ჩატარდეს შედარებითი ანალიზი საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობაზე გადასახადისათვის დიდი ოდენობით თავის არიდებასთან დაკავშირებით და შედარდეს ანალოგიური გამოცდილება განვითარებული ქვეყნების მაგალითზე. გაანალიზდეს ის საფრთხეები, რომელსაც შეიცავს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დადგომის ალბათობა, საქართველოში დღეს არსებული კანონმდებლობისა და პრაქტიკის გათვალისწინებით და შემუშავებულ იქნეს რეკომენდაციები. ამასთან, გაანალიზდეს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის შედარება საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლებთან, მათი ურთიერთკავშირი და აღნიშნულის გავლენა საქართველოს ბიზნეს-გარემოზე. ასევე, განხილულ იქნეს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის მომენტის დადგომა საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დამოუკიდებლად განსაზღვრისას.

ზოგადი ნაწილი

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

საგადასახადო დანაშაული, როგორც მოვლენა, არ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოსათვის პრინციპულ სიახლედ. თანამედროვე საგადასახადო დანაშაულის არსებობა, უპირველესად განისაზღვრება საქართველოში ეკონომიკური ცხოვრების წესის შეცვლით, რომლის თავისებურება საბაზრო ურთიერთობებია. 90-იან წლებში მოხდა ძირეული ცვლილებები პოლიტიკასა და ქვეყნის სოციალურ მოწყობაში. პრიორიტეტების შეცვლასთან ერთად, მომწიფდა ეკონომიკური რეფორმების განხორციელების

აუცილებლობა, ხოლო გატარებული რეფორმების ნაწილმა მოგვცა არაპროგნოზირებადი შედეგები. საკუთრების კერძო ფორმების გაჩენამ წარმოშვა წინააღმდეგობა, ერთი მხრივ, საზოგადოებისა და სახელმწიფოს ინტერესებს და მეორე მხრივ, ახალ მესაკუთრეებს შორის; ქვეყანაში გამწვავდა საერთო კრიმინოგენური სიტუაცია. ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესავსებად მთავრობამ მიმართა გადასახადების გადიდების ეკონომიკურად დაუსაბუთებულ გზას, რომელიც გათვლილი იყო მხოლოდ ხანმოკლე ეფექტზე. საგადასახადო საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია ეკონომიკის გაჯანსაღების გრძელვადიან პროგრამასთან ტარდებოდა არაეფექტურად. ბიუჯეტის შევსების სტრატეგიის შემუშავების დროს არ ხდებოდა გათვალისწინება იმ ფაქტისა, რომ უმეტესი სამამულო საწარმო იყენებდა მოძველებულ მოწყობილობებს და ტექნოლოგიებს, განიცდიდა კაპიტალის მწვავე დეფიციტს, განსაკუთრებით საბრუნავ საშუალებებში. ყოველივე აღნიშნულმა წარმოშვა მწვავე წინააღმდეგობა სახელმწიფოსა და მეწარმეთა შორის, რამაც გამოიწვია ამ უკანასკნელთა მასობრივი მისწრაფება გადასახადებისაგან თავის არიდებისაკენ, რასაც საბოლოო ჯამში მოჰყვა ჩრდილოვანი ეკონომიკის ჩამოყალიბება და გაძლიერება, სადაც გროვდებოდა მსხვილი კაპიტალი. „ჩრდილოვანი“ ბიზნესმენები იქცნენ საგადასახადო დანაშაულების ახალი სახის სუბიექტებად, რომლებიც დაგროვილი კაპიტალის გაზრდის მიზნით ეძებდნენ ახალ გზებს გადასახადებისგან თავის ასარიდებლად. წარმოიშვნენ ცრუფირმები, ფირმები, რომლებიც სხვისი სახელით არსებობდნენ, იხვეწებოდა გადასახადებისაგან თავის არიდების სხვა საშუალებები. ხშირი იყო შემთხვევები, როცა ეკონომიკურ სუბიექტთა საქმიანობა არ აისახებოდა სააღრიცხვო დოკუმენტებში. ფულადი შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხვის გვერდის ავლით „შავი ფულის“ ფორმას ღებულობდნენ. ზოგიერთი საქონელი/მომსახურება ფორმდებოდა ერთი ფასით და ანაზღაურება სხვა ღირებულებით, როგორც წესი უფრო მაღალი ფასით. აგრეთვე, სავაჭრო ოპერაციების მნიშვნელოვანი ნაწილი კერძო პირების მიერ ეკონომიკურ სუბიექტებად რეგისტრაციის გარეშე ხორციელდებოდა. მნიშვნელოვან ზიანს აყენებდა სახელმწიფოს ფიქტიური აქტივების (ე. წ. „ზედმეტობები“) შექმნა და მათი რეალიზაცია, რომლის მეშვეობითაც ცრუ მეწარმეები არათუ ბიუჯეტს უმალავდნენ გადასახადს, პირიქით სხვა გადამხდელების მიერ ბიუჯეტში გადახდილი თანხების ხაზინიდან გამოტანას ახერხებდნენ ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების შექმნის გზით. ამგვარი პრაქტიკის არსებობამ გააღრმავა შეუსაბამობა საზოგადოების და სახელმწიფოს სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან ინტერესებს შორის. ასეთ პირობებში, სახელმწიფოს მისწრაფება რაც შეიძლება მეტი გადასახადი ამოიღოს, ასუსტებს საზოგადოების ეკონომიკური მექანიზმის ფუნქციონირებას და საზოგადობრივ შრომას ხდის უფრო ნაკლებად მიმზიდველს. პიროვნულ დონეზე მოქალაქეები ხვდებიან, რომ გადასახადების სახით სახელმწიფოს უხდიან უფრო მეტს, ვიდრე მისგან იღებენ და ამან წარმოშვა გადასახადებისაგან თავის არიდების სურვილი. ამას ემატებოდა კორუფციისგან დაუძლურებული სახელმწიფო აპარატის არაეფექტური მუშაობა. შედეგად, სახეზე გვქონდა სახელმწიფო მოდელი, სადაც გადასახადის გადახდის მნიშვნელობა პრაქტიკულად დაკნინებული იყო და თითქმის სახელმწიფო დონეზე იყო დაკანონებული საგადასახადო დანაშაული. უკანასკნელი წლების განმავლობაში, სახელმწიფოებრივი მიდგომის შეცვლამ

ბუნებრივად გამოიწვია გადასახადების მნიშვნელობის წინა პლანზე წამოწევა და დაიწყო სასტიკი ბრძოლა გადასახადისთვის თავის არიდების წინააღმდეგ. გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, საკმაოდ მკაცრად ისჯებოდა ნებისმიერი დანაშაული, რასაც შეეძლო გადასახადის შემცირება გამოეწვია. ასე მაგალითად, 2006 წლის აპრილამდე თავისუფლების აღკვეთით 2 წლამდე ვადით ისჯებოდა საბუღალტრო წიგნის ან აღრიცხვის სხვა დოკუმენტის წარმოების წესის დარღვევა. თუმცა თანდათანობით მოსახლეობასა და ბიზნეს-წრეებში საგადამხდელო კულტურის ჩამოყალიბებასთან ერთად მსგავსი შინაარსის მუხლების უმეტესობა გაუქმებულ იქნა ან დაიხვეწა და მკაცრად დასჯადი გახდა წინასწარი შეცნობით ან მნიშვნელოვანი ზიანის გამომწვევი დანაშაულები. დღეის მდგომარეობით სახელმწიფო ებრძვის გადასახადის თავიდან არიდებას სხვადასხვა ბერკეტების საშუალებით. ცალკეულ სისხლის სამართლებრივ დანაშაულებადაა მიჩნეული დოკუმენტის გაყალბება, ფალსიფიკაცია, უკანონო სამეწარმეო საქმიანობა, ცრუმეწარმეობა და მთელი რიგი სხვა ქმედებები, რომლებიც განსაზღვრულია სისხლის სამართლის კოდექსის XXVI-XXVIII თავებით. მათ შორის არის საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადისათვის დიდი ოდენობით თავის არიდებასთან დაკავშირებით. აღნიშნული პასუხისმგებლობა განისაზღვრება, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის, ასევე საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი 218-ე მუხლის მიხედვით. სასჯელის ზომა განისაზღვრება სისხლის სამართლის კოდექსის მიხედვით და ითვალისწინებს ჯარიმას ან აღმკვეთ ღონისძიებას სამიდან ხუთ წლამდე. იგივე ქმედება, ჩადენილი:

ა) არაერთგზის,

ბ) განსაკუთრებით დიდი ოდენობით,

გ) წინასწარი შეთანხმებით ჯგუფის მიერ,

- ისჯება თავისუფლების აღკვეთით ვადით 5-დან 8 წლამდე.

სისხლის სამართლის კოდექსი განმარტავს, რომ დიდ ოდენობად ითვლება, როდესაც გადასახდელი გადასახადის თანხა აღემატება ოცდახუთი ათას ლარს, ხოლო განსაკუთრებით დიდ ოდენობად – როდესაც თანხა აღემატება სამოცდათხუთმეტ ათას ლარს.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დიდი ოდენობით გადასახადისგან თავის არიდება განმარტებულია განსხვავებულად და მისი განსაზღვრება უფრო ლმობიერია. იგი დანაშაულად 2012 წლის 01 თებერვლიდან განიხილავს ერთი საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით 50’000 ლარზე მეტით (მანამდე 25’000 ლარს განიხილავდა) შემცირებას: „პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50’000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან დიდი ოდენობით თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად. “აღნიშნული რედაქციის მიხედვით სისხლის სამართლის დანაშაულად უნდა განიხილებოდეს ერთი დეკლარაციის მიხედვით 50’000 ლარზე მეტი თანხით გადასახადის შემცირება, თუმცა სისხლის სამართლის კოდექსი კიდევ უფრო ამკაცრებს პირობებს. იგი არ ცნობს შეზღუდვას ერთი საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით.“ შესაბამისად, პირის საგადასახადო შემოწმების პროცესში თუ გამოვლინდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ

დამატებით დასარიცხი თანხები და ძირითადი გადასახადის თანხა აღემატება 50’000 ლარს, პირის მიმართ შესაძლებელია დაიწყოს სისხლის სამართლებრივი დევნა. ამასთან, პასუხისმგებლობა დგება იმის მიუხედავად, ერთი თვე იქნა შემოწმებული და ამ პერიოდში დადგინდა აღნიშნული თანხის შემცირება, თუ ხუთი წელი. ამასთან, სისხლის სამართლის კოდექსი კიდევ უფრო ამკაცრებს პასუხისმგებლობის ზომას, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა აღემატება 100’000 ლარს (წინა რედაქციით 75’000 ლარი).

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი ანთავისუფლებს გადამხდელს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისგან იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად კი სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა სასამართლოს გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაში შესული. შესაბამისად, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დგება საგადასახადო დავის პროცესში პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე.

საქართველოში არსებული პრაქტიკა და მისი ანალიზი

საქართველოში არსებული პრაქტიკის მიხედვით, სისხლის სამართლის დანაშაულად განიხილება გადასახადის დიდი ოდენობით შემცირება, მიუხედავად გამომწვევი მიზეზისა. არ არის დიფერენცირებული ბოროტი განზრახვით ჩადენილი ქმედება, შეცდომის, უცოდინრობის ან რაიმე სხვა მიზეზით გამოწვეული გადასახადის შემცირება. ზემოთ აღნიშნული დიფერენციაციის არარსებობა პირდაპირ მოქმედებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით განსაზღვრული გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დადგენით გამოწვეულ შედეგებზე. აღნიშნული მუხლის თანახმად, „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას:

ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით;

ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია;

გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას;

დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით;

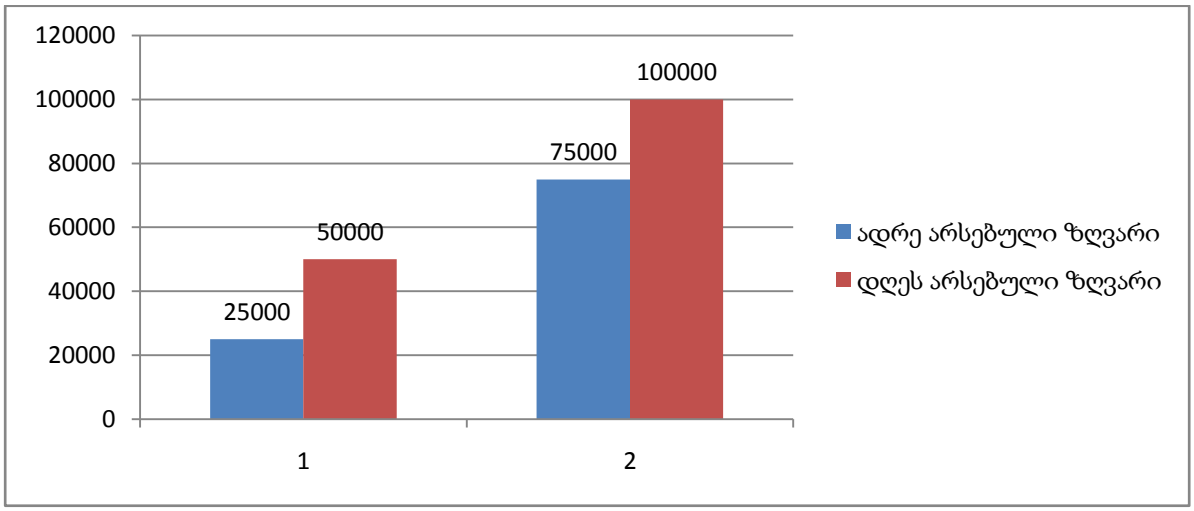
ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს.

ყურადსაღებია ის გარემოება, რომ არცერთი ნორმატიული ან კანონქვემდებარე აქტით არ არის განსაზღვრული თუ რას მოიცავს ამ მუხლში აღნიშნული პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდები, ანუ არარსებობს ამ მეთოდების გამოყენების მეთოდოლოგია, რაც ამ მუხლის გამოყენების შემთხვევაში ზრდის ალბათობას, რომ მსგავსი მეთოდით გაანგარიშებული საგადასახადო ვალდებულება შესაძლოა განსხვავდებოდეს რეალურისგან. ამის მიუხედავად, საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონით მინიჭებული უფლების გამოყენებისას გამოანგარიშებული საგადასახადო ვალდებულება შესაძლოა ობიექტური მიზეზების გამო აღემატებოდეს რეალურ ვალდებულებას. საყურადღებოა, რომ არც ასეთ შემთხვევებს ანსხვავებს კანონმდებლობა განზრახ ჩადენილი დანაშაულისგან და ანალოგიურად, შესაძლოა დადგეს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ 73-ემუხლის ზემოაღნიშნული რედაქცია 2011 წლის 8 ნოემბრის კანონის ცვლილებით შევიდა ძალაში. მოქმედმა რედაქციამ საკმაოდ შეარბილა მიდგომა გადამხდელის მიმართ, ვინაიდან დადგინდა არანაკლებ 2 მიზეზი, რომელიც უფლებას აძლევს საგადასახადო ორგანოს აამოქმედოს აღნიშნული მუხლი. წინა რედაქცია უფრო ბუნდოვანი იყო: „5. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით ან საერთოდ არ ახორციელებს მას ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე).“

შესაბამისად, მსგავსი ჩანაწერი იძლეოდა მრავალგვარი ინტერპრეტაციის საშუალებას, რაც საბოლოო ჯამში შესაძლოა გადამხდელის (ბიზნესმენის) სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი შეიძლება გამხდარიყო. მიუხედავად იმისა, რომ დღეს არსებულმა რედაქციამ უფრო ფოკუსირება გააკეთა ისეთ ბიზნესმენზე, რომელიც სუბიექტური ან ობიექტური მიზეზების გამო არ აღრიცხავს სრულად თავის შემოსავლებს, მაინც რჩება გარკვეული მტკივნეული ადგილები, რომელიც შესაძლოა გახდეს არაბოროტ განმზრახველი ბიზნესმენის პასუხისგებაში მიცემის მიზეზი. კერძოდ, ჩამოთვლილი მიზეზებიდან მინიმუმ ორი კვლავ შეიცავს ბუნდოვანებას. კერძოდ „ა“პუნქტის მიხედვით არაა ნათლად ჩამოყალიბებული რა შეიძლება იქნეს გაგებული არასწორი ფორმით განხორციელებულ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში, ასევე „დ“ პუნქტი

საქართველოში არსებული ბიზნეს გარემოს გათვალისწინებით შესაძლოა ნებისმიერი ბიზნესისთვის იყოს დამახასიათებელი. კერძოდ, სეზონურობამ, კონკურენტული გარემოს შეცვლამ და სხვა მიზეზებმა შესაძლოა ობიექტურად გამოიწვიოს ბიზნესის შემოსავლების, ან ფასნამატის მაჩვენებლის ცვლილება, რაც შესაძლოა, ასევე გახდეს ამ მუხლის ამოქმედების მიზეზი.

გადასახადისაგან თავის არიდებისთვის განსაზღვრული სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა გარკვეულწილად შემაფერხებელ როლს თამაშობს საქართველოში ბიზნესის განვითარებაში. იმის გათვალისწინებით, რომ 50’000 ლარი შეადგენს დაახლოებით 30’000 აშშ დოლარს და ნებისმიერი საშუალო ზომის ბიზნესისათვის მსგავსი ცდომილება ადვილად შესაძლებელია არსებობდეს არა წინასწარი განზრახვით შემცირებით, არამედ შეცდომის, კანონის სხვაგვარად ინტერპრეტირების ან სულაც საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დამოუკიდებლად განსაზღვრის გამო. შესაბამისად, ბიზნესის დაწყებისას ბიზნესმენს უჩნდება განცდა, რომ მიუხედავად იმისა, რომ იგი არის კეთილსინდისიერი მეწარმე, ობიექტური მიზეზების გამო შესაძლოა მაინც კანონდამრღვევად მოგვევლინოს და მოუწიოს სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. ეს გარემოება ინვესტიციების მოზიდვის დამაბრკოლებელ გარემოებად შესაძლოა იქცეს. ინვესტირება, როგორც წესი მსხვილ თანხებთან და ოპერაციებთან არის დაკავშირებული. შესაბამისად, აღნიშნული თანხების ფონზე სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის ზღვარი შემაშფოთებლად დაბალია. აღსანიშნავია, რომ კვლევის პროცესში საქართველოს პარლამენტში ინიცირებულ იქნა კანონპროექტი, რომლმაც შედარებით გაზარდა დადგენილი ზღვრები. თუმცა, არსებითი ცვლილება ამ კუთხით მაინც არ განხორციელებულა.



აღნიშნული ცვლილება თავისთავად პოზიტიური ნაბიჯია და მისი მიღება ადასტურებს, რომ ეს ნორმა შინაარსობრივად პრობლემატურია. თუმცა, არც შემოთავაზებული ზღვარია ბიზნეს გარემოზე ორიენტირებული. ამასთან, ეს ცვლილებაც შინაარსობრივად არ

განასხვავებს ბოროტ განზრახვას უნებლიე შეცდომისგან, ვინაიდან დანაშაულად განხილულია გადასახადის შემცირება არა ერთი საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით, არამედ ნებისმიერი პერიოდის მიხედვით.

როგორც აღვნიშნეთ, სისხლის სამართლის კოდექსის თანახმად სისხლის სამართლებრივი დევნა არ დაიწყება თუ გადასახადის გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე, მაგრამ საგადასახადო კოდექსი გადახდის ვალდებულებას აჩერებს დავის პროცესში ნაწილობრივ ანუ მხოლოდ პირველი ინსტანციის (რაიონულ, საქალაქო) სასამართლოს გადაწყვეტილებამდე, მიუხედავად იმისა ეს გადაწყვეტილება შესულია თუ არა კანონიერ ძალაში. შესაბამისად, შემდგომი 2 ინსტანციის გავლის პროცესში ბიზნესმენს შესაძლოა შეეფარდოს აღმკვეთი ღონისძიება და მისი კომპანიის აქტივები, ისევე როგორც, მთლიანად ბიზნესი რეალიზებულ იქნას აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ. ბიზნესის აქტივების რეალიზაციისას, თუ შემდგომი ინსტანციის სასამართლომ გადაწყვეტილება გამოიტანა ბიზნესმენის სასარგებლოდ, გადამხდელს აქტივი აღარ დაუბრუნდება, ვინაიდან მისი შემძენი კეთილსინდისიერი შემძენის სტატუსით სარგებლობს და არ არსებობს იურიდიული საფუძველი, რომელიც მას ამგვარ ქონებას ჩამოართმევდა.

სტატისტიკური მონაცემების თანახმად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს შემდგომ გასაჩივრებული სარჩელებიდან მნიშვნელოვანი ნაწილი გადამხდელის სასარგებლოდ წყდება. კერძოდ; საქართველოს სააპელაციო (მეორე ინსტანცია) სასამართლოების მიერ საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით 2009 წელს სულ განხილული იქნა 309 სარჩელი, მათგან საბოლოო ჯამში ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ გადაწყდა 142 საქმე (მათგან 136 სააპელაციოშივე, ხოლო 6 პირველი ინსტანციის სასამართლოში დაბრუნების შემდეგ), ანუ განხილული საქმეების 46%. 2010 წელს განხილულ იქნა 394 სარჩელი, გადამხდელის სასარგებლოდ გამოტანილი იქნა 114 გადაწყვეტილება (113 სააპელაციო სასამართლოში, 1 საქალაქო სასამართლოში დაბრუნების შემდეგ), ანუ 29%, 2011წლის 9 თვის მონაცემით განხილული იქნა 194 საქმე, საიდანაც გადამხდელის სასარგებლოდ გამოტანილი იქნა 60 (59+1) გადაწყვეტილება, ანუ განხილული საქმეების 31%.

რაც შეეხება უზენაეს სასამართლოში განხილულ საქმეებს, სტატისტიკური მონაცემების მიხედვით 2009 წელს საგადასახადო დავების კუთხით განხილულ იქნა 342 საკასაციო საჩივარი, საიდანაც 230 გადაწყვეტილი იქნა გადამხდელის სასარგებლოდ (215 უზენაესი სასამართლოს მიერ, 15 სააპელაციო ინსტანციაში დაბრუნების შედეგად), ანუ სულ განხილული საქმეების 67%, 2010 წლის მიხედვით განხილულ იქნა 222 საჩივარი, გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა 107 საქმე (106+1), ანუ 48%, 2011 წელს კი 9 თვის მონაცემის მიხედვით განხილულ იქნა 208 საჩივარი, მათგან 121 გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა (109+12), ანუ სულ განხილული საქმეების 58%.

აღნიშნული სტატისტიკა მოწმობს, რომ საბოლოო ჯამში მეორე და განსაკუთრებით მესამე ინსტანციის სასამართლოებში განხილული საქმეების უმეტესი ნაწილი წყდება გადამხდელის სასარგებლოდ. ამ ფონზე, კიდევ უფრო მკაფიოდ ჩანს რაოდენ ხიფათის შემცველია კეთილსინდისიერი გადამხდელისთვის კანონმდებლობაში გათვალისწინებული გადახდის ვალდებულება მხოლოდ პირველი ინსტანციის სასამართლომდე, მითუმეტეს აღნიშნულ ვადასთან პირდაპირ კავშირშია, როგორც გადამხდელის ქონების იძულებითი წესით რეალიზაცია, ასევე მისი (ან მისი ხელმძღვანელის) სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საკითხი.

შეჯამებისას შეგვიძლია აღვნიშნოთ, რომ დავის შემთხვევაში თუ გადამხდელის მიმართ დადგა გამამართლებელი განაჩენი, თეორიულად შესაძლოა, რომ მან ვერც ბიზნეს საქმიანობა აღადგინოს და მოხვდეს კიდეც საპატიმრო დაწესებულებაში იმ დანაშაულისათვის, რომლის არარსებობაც დადგენილი იქნა ქვეყნის უზენაესი სასამართლოს მიერ.

საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული პროცედურის უარყოფითი მხარეები გადასახადისგან თავის არიდების შემთხვევაში

პროცესის მიმდინარეობა	პროცესის გავლენა ბიზნესზე
გადასახადის გადამხდელისთვის რომელიმე სადავო მიზეზით დიდი ოდენობით თანხის დარიცხვა (საგადასახადო ვალდებულების დამოუკიდებლად პირდაპირი ან არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის გზით, ან სხვა მიზეზით), როდესაც ძირითადი თანხა აღემატება 50’000 ლარს და „საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარება“	საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გამოიყენოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, თუმცა საქმიანობის პროცესი არ ფერხდება
გადამხდელი „საგადასახადო მოთხოვნის“ ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში ასაჩივრებს მას ჯერ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, შემდეგ სასამართლოში.	თუ გადამხდელმა ვერ წარადგინა საბანკო გარანტია, სადაზღვევო პოლისი, თავდებობა ან საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით არ დატვირთა შესაბამისი ღირებულის ქონება (ყველა ეს პროცედურა გარდა სირთულეებისა, ფინანსურ ხარჯებთანაც არის დაკავშირებული), საგადასახადო ორგანო დავის პროცესში აყადაღებს მის ქონებას, მათ შორის საბანკო ანგარიშებსაც. როგორც წესი, ეს იწვევს კომპანიის საქმიანობის პარალიზებას. ამასთან ყურადსაღებია ის ფაქტი, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავას კონკრეტული შეზღუდვა ვადის მიხედვით არ აქვს.
პირველი ინსტანციის სასამართლოს ჩათვლით დავის განხილვა ყველა ეტაპზე დასრულდა გადამხდელის საწინააღმდეგოდ, თუმცა სასამართლოს გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაში არ შესულა და გადამხდელი აგრძელებს დავას	1. საგადასახადო ორგანოს დავალებით ეროვნული აღსრულების ბიურო იწყებს გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარებას გადამხდელის ქონების რეალიზაციის ჩათვლით. 2. ძირითადი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში გადამხდელის ხელმძღვანელი პირის მიმართ იწყება

	სისხლისსამართლებრივი დევნა და მას შესაძლოა შეეფარდოს აღმკვეთი ღონისძიება.
სააპელაციო ან უზენაესი სასამართლოს მიერ მიღებული იქნა გადამხდელის სასარგებლო გადაწყვეტილება, რომელიც შევიდა კანონიერ ძალაში	1. გადამხდელის ქონება რეალიზებულია (შესაძლოა საბაზრო ფასზე უფრო დაბალ ფასად), გადამხდელისთვის იძულებით გადახდევინებული გადასახადის თანხები აღირიცხება ზედმეტად გადახდილად მისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე. 2. გადამხდელის ხელმძღვანელი პირის მიმართ შეწყდება სისხლის სამართლებრივი დევნა 3. გადამხდელს მოთხოვნიდან 3 თვის ვადაში დაუბრუნდება მისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე არსებული ზედმეტად გადახდილი თანხები და მას უფლება ექნება ზიანის ასანაზღაურებლად წამოიწყოს სასამართლო დავა სახელმწიფო ორგანოების წინააღმდეგ. 4. გადამხდელის ბიზნესი პრაქტიკულად შეწყვეტილია და მისი აღდგენა ძირითადად გულისხმობს ყველაფრის თავიდან დაწყებას (საწარმოო ფართის შეძენას, დანადგარების შეძენა-მონტაჟი და სხვ)

სქემაში მითითებულია, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის წარმოებისას საჩივრის ვადები პრაქტიკულად არ არსებობს. დაზუსტებისთვის აღვნიშნავთ, რომ მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსით საჩივრის განხილვის ვადები გაწერილია, ამავე კოდექსის 299-ე მუხლი განმარტავს, რომ გადამხდელს შეუძლია ამ ვადების დარღვევა განიხილოს უარის თქმად და გაასაჩივროს შემდგომ ინსტანციაში. სხვა შემთხვევაში კი პრაქტიკულად საჩივრის განხილვა უვადოდ შეიძლება გაგრძელდეს, რაც საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების პირობებში (ყადაღა), პრაქტიკულად ბიზნესს მძიმე მდგომარეობაში აგდებს. დავების განხილვა უფრო ოპერატიულად წარიმართებოდა, კანონმდებლობა ვადის დარღვევას გადამხდელის სარჩელის დაკმაყოფილებად რომ განიხილავდეს.

საერთაშორისო პრაქტიკა

კვლევის პროცესში შედარებისთვის შერჩეული იქნა სამი ქვეყნის (გერმანია, ესტონეთი, ნორვეგია) მაგალითი. აღნიშნული არჩევანი განაპირობა იმან, რომ ჩვენი ინტერესის სფეროს წარმოადგენს განვითარებული ევროპული ქვეყნების გამოცდილება.

გერმანიის ეკონომიკა ევროკავშირის მასშტაბით ერთ-ერთი ყველაზე ძლიერი და კარგად დაბალანსებულია, ნორვეგია არა მარტო ეკონომიკურად და სტრუქტურულად ძლიერ განვითარებული, არამედ ევროპაში ერთ-ერთი ყველაზე სოციალურად ორიენტირებული ქვეყანაა, შესაბამისად მისთვის კიდევ უფრო მეტად მნიშვნელოვანია

გადასახადების დამალვასთან ბრძოლა. რაც შეეხება ესტონეთს, მას ათწლეულების განმავლობაში უწევდა საქართველოსთან ერთად ერთიან სახელმწიფოებრივ სივრცეში (საბჭოთა კავშირი) არსებობა, რომლის დაშლის შემდეგაც, სხვა ბალტიისპირეთის სახელმწიფოებთან ერთად საკმაოდ მალე მიაღწია განვითარების მაღალ დონეს და ევროპის სრულუფლებიან სახელმწიფოდ ჩამოყალიბდა. შესაბამისად, ისტორიული გამოცდილების გათვალისწინებით მისი მაგალითი უფრო საინტერესო ჩანს ჩვენთვის ამ ეტაპზე.

გერმანია

გერმანიის კანონმდებლობის ანალიზით ირკვევა, რომ რაც შეეხება სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადის დიდი ოდენობით თავიდან არიდების შესახებ, მსგავსი ნორმა საერთოდ არ არის გათვალისწინებული გერმანულ სისხლის სამართლის კანონმდებლობაში. თუმცა, გერმანული კანონმდებლობა საკმაოდ მკაცრ შეფასებას აძლევს ბუღალტრული ჩანაწერების და დოკუმენტაციის საერთოდ არქონას ან მათ იმგვარად შეცვლას, რაც გაამნელებს აქტივების რეალური მოცულობის დადგენას. ასევე, მკაცრი მიდგომაა ჩამოყალიბებული დოკუმენტაციის გაყალბებასთან დაკავშირებით. დოკუმენტის გაყალბება, მისი გამოყენება, მცდელობაც განხილულია დანაშაულად და ითვალისწინებს ჯარიმას ან თავისუფლების აღკვეთას 5 წლამდე.

მიუხედავად იმისა, რომ გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსი არ ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას გადასახადის თავიდან არიდებისათვის, გერმანიის ფისკალური კოდექსის 370-ე მუხლის მიხედვით ფულადი ჯარიმით ან 5 წლამდე თავისუფლების აღკვეთით ისჯება საგადასახადო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოებისთვის იმ არასრული ან არასწორი ანგარიშების წარდგენა, რომელიც შეიძლება ეხებოდეს დაბეგვრისთვის არსებითად მნიშვნელოვან საკითხებს; ასევე, საგადასახადო ორგანოს დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ფაქტზე ინფორმაციის დამალვა, მაშინ თუ ასეთი ინფორმირების ვალდებულება არსებობს ან საგერბო ნიშნების გამოუყენებლობა, თუ ასეთი ვალდებულება არსებობს და თუ ამ ქმედებების შედეგად, ხდება გადასახადების შემცირება ან უკანონო შეღავათების მიღება პირისთვის. განსაკუთრებით სერიოზულ შემთხვევებში სასჯელის ზომა განისაზღვრება 6 თვიდან 10 წლამდე. ასეთ შემთხვევებად გერმანული კანონი განიხილავს განზრახ დიდი ოდენობით გადასახადების შემცირებას ან უკანონო შეღავათების მიღებას; საჯარო სამსახურში მდგომარეობის ბოროტად გამოყენებას; საჯარო მოხელის დახმარებას, რომელიც ბოროტად იყენებს თავის მდგომარეობას; გადასახადების არაერთგზის შემცირებას ან შეღავათების უკანონოდ მიღებას ყალბი დოკუმენტების გამოყენებით; აღნიშნული დანაშაულის ჩადენისთვის შექმნილი ჯგუფის მიერ ჩადენილი დანაშაული. ამასთან, ფისკალური კოდექსის 371 მუხლის მიხედვით პირი თავისუფლდება პასუხისმგებლობისგან, თუ ის თავად შეასწორებს ან შეავსებს მის მიერ ადრე წარდგენილ ანგარიშებს, მანამ, სანამ მის მიმართ დაიწყება შემოწმების პროცედურები ან მიიღებს

შეტყობინებას მის მიმართ კრიმინალური პროცედურების დაწყების შესახებ. ამასთან, დანაშაულის ჩადენის შემთხვევაშიც დამნაშავე პასუხისმგებლობისგან თავისუფლდება, თუ იგი გადაიხდის გადასახადს მისთვის განსაზღვრული გონივრული ვადის განმავლობაში.

მიუხედავად საკმაოდ მკაცრი დამოკიდებულებისა გადასახადის გადახდისგან თავის არიდების მიმართ, გერმანიის ფისკალური კოდექსიც ასევე ანსხვავებს ბოროტი განზრახვით ჩადენილ დანაშაულს უნებლიე ქმედებისგან. ამავე კოდექსის 378-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ უხეში გაუფრთხილებლობით ჩადენილი ქმედება, რამაც გამოიწვია გადასახადის შემცირება, განიხილება დანაშაულად, რომლისთვისაც სასჯელად განისაზღვრება მხოლოდ ფულადი ჯარიმა 50’000 ევრომდე. ამგვარად, გერმანული კანონმდებლობაც მიჯნავს ბოროტ განზრახვას შეცდომით ან გაუფრთხილებლობით ჩადენილი დანაშაულისგან. ამასთან აღსანიშნავია, რომ 370-ე მუხლში აღნიშნული „დაბეგვრისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების“ შეფასებისას ხელისუფლების ორგანოებს გარკვეული თავისუფლება რჩებათ გარემოებების შეფასებისთვის. ფედერალური სასამართლოს მიერ დანერგილი პრაქტიკით შემცირებული გადასახადების ოდენობა გარკვეულწილად კავშირშია სასჯელის ზომასთან. კერძოდ, 50’000 ევრომდე შემცირებისას სასჯელის ზომად განისაზღვრება ფინანსური ჯარიმა, 50’000-100’000 ევრომდე შესაძლებელია პირობითი სასჯელის ზომა იქნეს გამოყენებული, 100’000 ევროდან როგორც წესი განისაზღვრება თავისუფლების აღკვეთა, თუმცა შემამსუბუქებელი გარემოებების არსებობისას შესაძლოა უფრო მსუბუქი სასჯელის გამოყენება (ჯარიმა, პირობითი სასჯელი), თუ გადასახადის თანხა აღემატება 1’000’000 ევროს, თავისუფლების აღკვეთის შეფარდება ხდება არანაკლებ 2 წლისა.

საგულისხმოა, რომ ყალბი დოკუმენტაციის არარსებობის და ბუღალტრული ჩანაწერების სწორად წარმოების შემთხვევაში, გადასახადის შემცირება შესაძლოა მოხდეს შეცდომის გამო, კანონის რომელიმე ნორმის სხვაგვარი ინტერპრეტირებით ან რაიმე სხვა მიზეზით, რომელიც ბოროტ განზრახვას არ შეიცავს. აღნიშნულ საკითხთან დამოკიდებულებაში კი გერმანული კანონის პოზიცია ცალსახადაა გამოკვეთილი სისხლის სამართლის კოდექსის „15“ მუხლშიც, რომელიც განსაზღვრავს, რომ მხოლოდ წინასწარ განზრახული ქმედება შესაძლოა იყოს დასჯადი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც კანონით პირდაპირ განსაზღვრულია სასჯელი გულგრილობისთვის. კვლევის პროცესში დავინტერესდით თუ როგორ ხდება გერმანიის პრაქტიკაში საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა გადამხდელისგან დამოუკიდებლად და შესაბამისი შეკითხვით მივმართეთ გერმანიის სავაჭრო ასოციაციას. აღნიშნული ასოციაციის ფინანსებისა და გადასახადების განყოფილების ადვოკატისა და მრჩეველ ბატონ იიოჰან ბონეს პასუხის მიხედვით: „როგორც წესი ყველა არაკომერციული და არამომგებიანი ორგანიზაციის შემოსავალი (მოგება) იბეგრება საკასო მეთოდის მიხედვით. სხვა შემთხვევაში ყველა მოგებაზე ორიენტირებული ორგანიზაციის შემოსავალი (მოგება) განისაზღვრება დარიცხვის მეთოდის მიხედვით. გერმანიის საგ. კოდექსის თანახმად, კომერციული საქმიანობის დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) განისაზღვრება, როგორც

სხვაობა კომპანიის მიმდინარე წლის ბოლოს მიღებულ წმინდა მოგებასა და წინა წლის ბოლოს მიღებულ მოგებას შორის, დამატებული ისეთი გასავალი, როგორიც არის დივიდენდები, გამოკლებული პერიოდის კონტრიბუცია ანუ ზრდა საწესდებო კაპიტალში. თუკი გაანგარიშების საფუძველს წარმოადგენს ძირითადი კაპიტალის ნარჩენი ღირებულება, ეს სხვაობა არ მოიცავს არარეალიზებულ მოგებას და ზარალს. დარიცხვის მეთოდით მოგების ასე განსაზღვრა, რომლის მეშვეობითაც ვიღებთ „საგადასახადო ბალანსს“, სავალდებულოა ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის, ვისაც აქვს ბუღალტრული ანგარიშების წარმოების ვალდებულება.

გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეადგინოს ნამდვილი საგადასახადო ბალანსი, თუკი მას არ გააჩნია რაიმე კომერციული (სამეწარმეო) სამართლებრივი ვალდებულება აწარმოოს ბუღალტრული ანგარიშგება. თუმცა ან არღვევს ამ წესს ან ნებაყოფლობით ამზადებს „საგადასახადო ბალანსს“. ამ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობით დაცული უნდა იყოს მხოლოდ აქტივებისა და ვალდებულებების წარმოდგენისა და შეფასების პირობა.

ასეთი ბალანსი შეიძლება მომზადდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშის გარეშე ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის ორმაგი ჩაწერის გარეშე, შესაბამისად შეიძლება ეფუძნებოდეს აუცილებლად მხოლოდ ინვენტარიზაციას, რომელიც ჩატარდება საგადასახადო წლის ბოლოს.

ასე წარმოებული საგადასახადო ბალანსი უნდა მომზადდეს ყველა გადასახადის გადამხდელის მიერ, რომელიც იღებს კომერცილ შემოსავალს (მოგებას) და სამეწარმეო კანონმდებლობით ვალდებულია აწარმოოს ბუღალტრული ანაგარიშგება. ასე წარმოებული ბალანსი უნდა მომზადდეს გერმანიის GAAP-ის (Generally Accepted Accounting Principles) შესაბამისად. ეს აიხსნება იმით რომ, დაბეგვრადი შემოსავალი (მოგება), რომელიც საგადასახადო ბალანსის ნაწილს წარმოადგენს, გამოიყენება როგორც ფინანსური ანგარიში, ვიდრე არ მოხდება სხვა სპეციალური საგადასახადო წესების გამოყენება. ეს ძალიან მნიშველოვანია, რადგან ძალიან ბევრ ბიზნესს არ აქვს ვალდებულება გამოაქვეყნოს თავისი დეტალური წლიური ფინანსური ანგარიშები (უწყისები). ზემოთ გამოთქმული მთავარი მიდგომიდან გამომდინარე, კომპანიის დაბეგვრადი შემოსავლის დაანგარიშებისას მთავარი საფუძველი არის მისი კომერციული (ფინანსური) ბალანსი, რომელიც შესაბამისობაში მოდის საგადასახადო კანონმდებლობასთან.

პროცედურის თვალსაზრისით, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას ადგენს საგადასახადო დეკლარაციის მეშვეობით, რომელსაც ავსებს და წარადგენს გადასახადის გადამხდელი. დეკლარაცია მოიცავს შემოსავალს (მოგებას), რომლის დაანგარიშება მოხდა ზემოთ განხილული წესების შესაბამისად.“

ზემოაღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, რომ გერმანიის საგადასახადო ორგანო უპირველესად ეყრდნობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ გადასახადს და არ განსაზღვრავს დამოუკიდებლად გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით. ამასთან, არ ახორციელებს სისხლის სამართლებრივ დევნას ისეთი დანაშაულისათვის, რომელიც წინასწარ განზრახვით არაა ჩადენილი.

ესტონეთი

ესტონეთის სისხლის სამართლის კოდექსის მიხედვით დანაშაული იყოფა ორ კატეგორიად: სისხლის სამართლის დანაშაულად და ნაკლებად მძიმე დანაშაულად (Misdemeanour). ესტონური გამოცდილების შესწავლისას გამოიკვეთა, რომ ისევე როგორც გერმანიაში, აქაც მკაცრადაა გამიჯნული წინასწარი შეცნობით ჩადენილი დანაშაული უნებლიე გადაცდომისგან. სისხლის სამართლის კოდექსი (მუხლი 15) პირდაპირ განმარტავს, რომ მხოლოდ წინასწარ განზრახული ქმედება შეიძლება იყოს დასჯადი როგორც დანაშაული.

ესტონური კანონმდებლობა რიგ შემთხვევებში ითვალისწინებს სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადის შემცირებისათვის და პასუხისმგებლობის ზომა განისაზღვრება ფულადი ჯარიმით ან 5 წლამდე თავისუფლების აღკვეთით. აქ ყურადღებას იმსახურებს რამდენიმე გარემოება: პირველ რიგში აღსანიშნავია ის, რომ სისხლის სამართლის კანონის 389[1] მუხლის თანახმად, იურიდიული პირის მიერ ჩადენილი მსგავსი ქმედება ისჯება ფულადი ჯარიმით. სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა არ აღემატება 5’000’000 ესტონურ კრონს, რაც დაახლოებით 426’000 ევროს შეადგენს. ამ დროს აღმკვეთი ღონისძიების შეფარდება დასაშვებია 3 წლამდე, ხოლო თუ თანხა აღემატება აღნიშნულ ზღვარს - თავისუფლემის აღკვეთა ვადით 5 წლამდე. ანუ, რეალურად სისხლის სამართლის დანაშაულად განიხილება მხოლოდ ფიზიკური პირების მიერ გადასახადის შემცირება. ესტონეთის სისხლის სამართლის კოდექსის 389[2] მუხლი ასევე განიხილავს დანაშაულად საგადასახადო ორგანოსთვის არასწორი ინფორმაციის წარდგენას, რომელიც ქმნის გადასახადის შემცირების ან დაბრუნების მოთხოვნის საფუძველს და ითვალისწინებს თავისუფლების აღკვეთას 5 წლამდე ვადით (ისევ მხოლოდ არა იურიდიულ პირთათვის).

ესტონეთის კანონმდებლობის მსგავსი პოზიცია კიდევ შესაძლოა აიხსნას იმით, რომ კომპანიებისთვის მსგავსი პასუხისმგებლობის დაწესება შესაძლოა სერიოზული დაბრკოლება აღმოჩენილიყო ინვესტიციების მოზიდვის საქმეში. შესაბამისად, პასუხისმგებლობის ნორმის განსაზღვრა მოხდა მხოლოდ ფიზიკურ პირთათვის.

ნორვეგია

ნორვეგიაში სისხლის სამართლებრივი დანაშაულის წინააღმდეგ ზომებს განსაზღვრავს „ძირითადი სამოქალაქო-სამართლებრივი კოდექსი". აღნიშნული კანონი ახდენს კლასიფიცირებას სისხლის სამართლის დანაშაულებს შორის, განიხილავს რა მათ მძიმე (Felony) და ნაკლებად მძიმე (Misdemeanour) ტიპის დანაშაულებად.

ნორვეგიის კანონმდებლობის მიერ მკაცრად რეგულირდება სასჯელის ზომები როგორც გაყალბების, ყალბი ფულის, თაღლითობის და სხვადასხვა ეკონომიკური დანაშაულობების გამომწვევი მიზეზების წინააღმდეგ, თუმცა აღსანიშნავია, რომ ნორვეგიული კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას გადასახადის თავიდან არიდებისათვის. თუმცა, ასეთი შედეგები შესაძლოა დადგეს წინასწარ განზრახულად დოკუმენტების გაყალბებისას. ამასთან აღსანიშნავია, რომ ნორვეგიული კანონმდებლობაც აღიარებს პრინციპს, რომლის თანახმადაც სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დგება თუ პირის მიერ ნებისმიერი ქმედება ჩადენილია წინასწარი განზრახვის გარეშე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აშკარაა, რომ პირს უნდა სცოდნოდა მსგავსი ქმედების დასჯადობის შესახებ (მუხლი 40). კანონის თანახმად, თუ დანაშაული ჩადენილია პირის მიერ, რომელიც მოქმედებდა საწარმოს სახელით, მაშინ დგება საწარმოს პასუხისმგებლობის საკითხიც, იმ შემთხვევაშიც კი თუ კონკრეტული პირის მიმართ ბრალი წაყენებული არ იქნა. თუმცა, ამ შემთხვევაში კანონი განსაზღვრავს, რომ პასუხისმგებლობა განისაზღვრება ფულადი ჯარიმით. ხოლო რიგ შემთხვევებში, მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით შესაძლოა კომპანიას შეეზღუდოს გარკვეული საქმიანობის უფლება.

აღსანიშნავია, რომ ნორვეგიის კანონის „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ" 72-ე მუხლი განმარტავს, რომ თუ პირი, რომელიც შეგნებულად წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს არასრულ ან არასწორ ინფორმაციას და ამით დამალავს გადასახადებს, მისი ქმედება შეფასებული იქნება როგორც თაღლითობა და იგი დაისჯება სისხლის სამართლის კოდექსის 270 მუხლის მიხედვით, რომელიც ითვალისწინებს ჯარიმას ან თავისუფლების აღკვეთას 3 წლამდე ვადით. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც ეს კანონიც კიდევ ერთხელ ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ დასჯადია მხოლოდ წინასწარ განზრახული ქმედება, ხოლო გაუფრთხილებლობით ჩადენილი ქმედებისთვის შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს ფულადი ჯარიმა.

აღნიშნულის საკმაოდ გახმაურებული მაგალითია ნორვეგიის ხელისუფლების მიერ ცნობილი მხატვრის ოდ ნერდრუმის წინააღმდეგ ბრალის წაყენება საგადასახადო თაღლითობის მუხლით, რის შედეგადაც ბიუჯეტისთვის დამალული იქნა 2,6 მლნ აშშ დოლარის ოდენობის გადასახადი. ასევე, საგადასახადო თაღლითობაში იქნა დადანაშაულებული კომპანია „ტრანსოუშენი", რომლის გამოც 2000-2002 წწ დამალული იქნა გადასახადები თანხით 1,8 მლრდ აშშ დოლარი. ამასთან, ეჭვმიტანილებად ამავე

საქმეში მოიაზრებოდნენ კომპანიის საგადასახადო მრჩევლები, რომელთა მიმართ ცალკე ხორციელდებოდა ძიების პროცედურები. აღნიშნულიდან ჩანს, რომ გადასახადის დამალვას ებრძვის ნორვეგიაც, თუმცა აქ კონკრეტულ დანაშაულებრივ ქმედებად განისაზღვრება წინასწარ განზრახული თაღლითობა, სიყალბე ან სხვა დანაშაულებანი და არა ზოგადად გადასახადებისგან თავის არიდება, რომელიც შესაძლოა უნებლიე შეცდომით იქნეს გამოწვეული.

აღნიშნული სამი ქვეყნის გამოცდილების შედარება საქართველოში არსებულ მოდელთან ასე გამოიყურება:

ქვეყნის დასახელება	სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა გადასახადის თავიდან არიდებისთვის	შენიშვნა	დანაშაულის განსაზღვრება
საქართველო (სისხლის სამართლის კოდექსის მიხედვით)	1. 3-5 წლამდე 2. 5-8 წლამდე	1. 25'000 ლარს ზემოთ 2. 75'000 ლარს ზემოთ ***საგადასახადო დეკლარაციის მიხედვით***	ნებისმიერი ქმედება, წინასწარგანზრახული ან უნებლიე
საქართველო (საგადასახადო კოდექსის მიხედვით)	1. 3-5 წლამდე 2. 5-8 წლამდე	1. 25'000 ლარს ზემოთ 2. 75'000 ლარს ზემოთ ***ნებისმიერი პერიოდის მიხედვით***	ნებისმიერი ქმედება, წინასწარგანზრახული ან უნებლიე
<u>**გერმანია**</u>	უხეში გაუფრთილებლობით ჩადენილი ქმედება დასჯადია ფინანსური ჯარიმით 50'000 ევრომდე	1. არასწორი ინფორმაციის წარდგენა ან ფაქტების დამალვა, რამაც შემცირება გამოიწვია 2. განსაკუთრებით სერიოზულ შემთხვევებში (იხ გვ12)	1. 5 წლამდე 2. 0,5-10 წლამდე მხოლოდ წინასწარგანზრახული ქმედება
<u>**ნორვეგია**</u>	გაუფრთილებლობით ჩადენილი ქმედება დასჯადია ფინანსური ჯარიმით	საგადასახადო თაღლითობა	3 წლამდე მხოლოდ წინასწარგანზრახული ქმედება
<u>**ესტონეთი**</u>	იურიდიულ პირს შეეფარდება ფულადი ჯარიმა	1. 3 წლამდე 5 მლნ კრონამდე 2. 5 წლამდე 5 მლნ კრონის ზემოთ ***მხოლოდ არაიურიდიული პირისთვის***	მხოლოდ წინასწარგანზრახული ქმედება

დასკვნითი ნაწილი და რეკომენდაციები

საქართველომ უახლესი ისტორიის უკანასკნელი 20 წლის მანძილზე განვითარების საკმაოდ რთული გზა გაიარა. ეს სირთულე პირდაპირ აისახებოდა ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობასა და მისი ინსტიტუტების ფუნქციონირებაზე. შიდა არეულობებმა და სამოქალაქო დაპირისპირებამ გარვეულწილად მოშალა ქვეყნის ეკონომიკა და დაასუსტა აღმასრულებელი ხელისუფლების ეფექტურობა. თუმცა, უკანასკნელ წლებში გარდატეხა მოხდა და საგრძობლად შეიცვალა ამ სტრუქტურებში არსებული მდგომარეობა. კორუფციასთან ბრძოლამ და სახელმწიფოებრივი მიდგომის ცვლილებამ დადებითი შედეგი გამოიღო, რაც დაუყოვნებლივ აისახა კიდეც ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობასა და ბიუჯეტის პარამეტრებზე. თუმცა აღსანიშნავია, რომ მას შემდეგ რაც ქვეყანაში ბიზნესის კულტურა ჩამოყალიბდა და გადამხდელთა დიდი უმრავლესობა გადასახადისგან შეგნებულად თავის არიდებას აღარ ცდილობს, ისეთი მკაცრი მიდგომები, რაც გარდატეხის პერიოდის დასაწყისში იყო, ხშირ შემთხვევაში უკუშედეგს იძლევა და ბიზნესის განვითარების შემაფერხებელ ფაქტორადაც შესაძლოა მოგვევლინოს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ხელისუფლებას აქვს საკმაოდ კარგი ბერკეტები, რათა ებრძოლოს სიყალბეს და შეგნებულად ჩადენილ დანაშაულს. ამ ფონზე კი 25’000 ლარზე მეტი გადასახადის შემცირების დანაშაულად განხილვა თავისთავად ინვესტიციის მოზიდვის შემაფერხებელ გარემოებად გვევლინება. თუ გავითვალისწინებთ, რომ საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ხანდაზმულობის ვადა 6 წელია, აღნიშნული პერიოდის შემოწმებისას, საშუალოდ წლის განმავლობაში თუ გადასახადის შემცირება დაახლოებით 4’200 ლარს შეადგენს, შესაძლოა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის საფრთხე დაემუქროს ბიზნესმენს. მეტიც, თუ საგადასახადო ორგანომ ჩათვალა, რომ აქვს საფუძველი დამოუკიდებლად განსაზღვროს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, როგორც მინიმუმ უნდა არსებობდეს მეთოდოლოგია, რომელიც გარკვეულწილად საგადასახადო ორგანოს დააკისრებს მტკიცების ტვირთს. ეს აუცილებელი პირობაა, რადგან თუ საგადასახადო ორგანო არ ჩათვლის სანდოდ გადამხდელის მიერ წარმოებულ ანგარიშგებას, მას უფრო მეტი არგუმენტაცია უნდა ჰქონდეს, რის საფუძველზეც განისაზღვრება დასაბეგრი ობიექტის მოცულობა. მითუმეტეს, რომ დღეის მდგომარეობით ამგვარად განსაზღვრულ ვალდებულებაზეც მოქმედებს სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა გადასახადისგან თავის არიდების შესახებ. განვითარებული ქვეყნების მაგალითიდანაც ჩანს, რომ საქართველოს კანონმდებლობა გარკვეულწილად ლიბერალიზებას საჭიროებს. გადასახადისგან თავის არიდება გარკვეული დოზით იყო, არის და იქნება ყველა ქვეყნის პრობლემატური საკითხი, მაგრამ უდიდესი მნიშვნელობა აქვს ბოროტი განზრახვის განსხვავებას უნებლიე გადაცდომისგან.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, განვითარებული ქვეყნები უარს ამბობენ დასჯადი გახადონ ნებისმიერი ქმედება თუ ის არ იქნა წინასწარი განზრახვით ჩადენილი და ყურადღებას ამახვილებენ ისეთი ტიპის დანაშაულებზე, რომლებიც

შეგნებული ქმედების შედეგია, იქნება ეს დოკუმენტის გაყალბება, თუ წინასწარი შეცნობით არასწორი ინფორმაციის წარდგენა.

მიუხედავად იმისა, რომ პარლამენტის წევრების ინიცირებით 25’ 000 ლარიანი ზღვარი შეიცვალა 50 000 ლარიანი ზღვრით, ეს დიდად ვერ გააუმჯობესებს ბიზნეს გარემოს, ვინაიდან პრობლემა არა მხოლოდ დაბალ ზღვარშია (თუმცა არც 50’ 000 ლარია მაღალი ზღვარი საშუალო ზომის ბიზნესისთვის), არამედ საკითხისადმი მიდგომაში.

ინვესტორი ბიზნეს გარემოს შესწავლისას განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევს იმ ქვეყნის საკანონმდებლო გარემოს, სადაც აპირებს ინვესტიციების განხორციელებას. რისკის შეფასებისას აუცილებლად უარყოფით გარემოებად აღიქმება გადასახადისგან თავის არიდებისათვის დაწესებული სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა შემდეგი მიზეზების გამო:

- კანონი არ განასხვავებს წინასწარგანზრახულ ქმედებას უნებლიე შეცდომისგან და პასუხისმგებლობა დგება ნებისმიერ შემთხვევაში
- სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისთვის განსაზღვრული ზღვარი არის ზოგადად განსაზღვრული მთელი პერიოდისათვის და არა ერთი კონკრეტული დეკლარაციის მიხედვით (როგორც ამას საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს).
- სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება ხელმძღვანელი პირის მიმართ, მაშინ, როდესაც გადასახადის შემცირების გამომწვევი ქმედება (შეცდომა ან თუნდაც განზრახული) შესაძლოა ჩადენილი იქნეს სულ სხვა პირის მიერ (ბუღალტერი, მომმარაგებელი და სხვ), ხელმძღვანელის მონაწილეობის გარეშე.
- სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საგადასახადო ორგანო დამოუკიდებლად განსაზღვრავს საგადასახადო ვალდებულებებს (მსგავი მეთოდით განსაზღვრული ვალდებულება, როგორც წესი ყოველთვის აღემატება რეალურ ვალდებულებას)
- გადასახადის თანხების არასწორად დარიცხვის შემთხვევაში გადამხდელი გასაჩივრების ბოლომდე არ არის დაცული არც სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან და არც ბიზნესის გასხვისებისგან.

ზემოაღნიშნული ქვეყნების გამოცდილებების გათვალისწინებით ჩვენი რეკომენდაციაა მაქსიმალურად მოხდეს ამ ფაქტორების გათვალისწინება და კანონმდებლობის დაახლოება დასავლურ სტანდარტებთან. კერძოდ:

უარყოფითი ფაქტორი	რეკომენდაცია
სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისთვის განსაზღვრული ზღვარი არის ზოგადად განსაზღვრული მთელი პერიოდისათვის და არა ერთი კონკრეტული დეკლარაციის მიხედვით (როგორც ამას საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს).	ამოღებულ იქნეს სისხლის სამართლის კოდექსიდან 218-ე და საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადისგან თავის არიდებისთვის სისხლის სამართლებრივ პასუხისმგებლობას
სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება ხელმძღვანელი პირის მიმართ, მაშინ როდესაც გადასახადის შემცირების გამომწვევი ქმედება (შეცდომა ან თუნდაც განზრახული) შესაძლოა ჩადენილი იქნეს სულ სხვა პირის მიერ (ბუღალტერი, მომმარაგებელი და სხვ), ხელმძღვანელის მონაწილეობის გარეშე.	
სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საგადასახადო ორგანო დამოუკიდებლად განსაზღვრავს საგადასახადო ვალდებულებებს (მსგავი მეთოდით განსაზღვრული ვალდებულება, როგორც წესი ყოველთვის აღემატება რეალურ ვალდებულებას)	
გადასახადის თანხების არასწორად დარიცხვის შემთხვევაში გადამხდელი გასაჩივრების ბოლომდე არ არის დაცული არც სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან და არც ბიზნესის გასხვისებისგან.	საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით: „3. სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან დავის დასრულებამდე“

აღნიშნული ცვლილებების განხორციელება არ ნიშნავს სახელმწიფოს მიერ გადასახადებისგან თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლაზე უარის თქმას, ვინაიდან მას რჩება დიდი რესურსი ეფექტური ბრძოლისათვის, იქნება ეს თაღლითობის თუ გაყალბების წინააღმდეგ მიმართული საშუალებები.

მთავარი მიზანი ამ რეფორმის განხორციელების იქნება არა გადასახადისგან თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის შესუსტება, არამედ კეთილსინდისიერი გადამხდელისთვის უკეთესი გარემოს შექმნა, ძირეული გამიჯვნა წინასწარი შეცნობით ჩადენილი დანაშაულისა, უნებური ან შეცდომით გამოწვეული ქმედებისაგან. რა თქმა უნდა, აღმასრულებელ ორგანოებს უფრო მეტი ძალისხმევა დასჭირდებათ, რათა განასხვავონ ბოროტი განზრახვა შეცდომისგან, მაგრამ საბოლოო ჯამში ამგვარი მიდგომით ბევრად უფრო მეტი შედეგი მიიღება სახელმწიფოებრივი თვალსაზრისით, ვინაიდან მსოფლიოს დემოკრატიულ ქვეყნებში აღიარებული პრინციპის თანახმად „უმჯობესია 10 დამნაშავე იყოს თავისუფალი, ვიდრე თუნდაც ერთი უდანაშაულო პირი იხდიდეს სასჯელს“. სახელმწიფოსგან მსგავსი დამოკიდებულების ხაზგასმა კიდევ უფრო მეტად წაახალისებს ინვესტორებს ქვეყნის ეკონომიკაში ინვესტირებისაკენ, ხოლო კეთილსინდისიერ გადამხდელებს უფრო მეტად გაუჩნდებათ დაცულობის შეგრძნება. შესაბამისად, აღმასრულებელი ორგანოებიც უფრო მეტად იქნებიან მოტივირებულნი მოიპოვონ სრულყოფილი მტკიცებულებანი, რათა დაადასტურონ დანაშაულებრივი ქმედება (მხოლოდ გადასახადის თანხის დამატებით დარიცხვა არ უნდა გახდეს სისხლის

სამართლებრივი პასუხისმგებლობის საფუძველი, თუ ეს დარიცხვა გამოწვეულია კანონის ნორმის სხვაგვარი ინტერპრეტირებით, მესამე პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით ან სხვა რაიმე დამოუკიდებელი მიზეზით, რომელიც გადამხდელმა არ იცოდა და არც შეიძლებოდა სცოდნოდა). აღდგენილ იქნება სამართლიანობის პრინციპი საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის მესამე ნაწილის ცვლილებითაც, რადგან სადავო თანხების დარიცხვის შემთხვევაში ბიზნესმენს არ დაემუქრება, არც ბიზნესის გასხვისება და არც თავისუფლების აღკვეთა. თუმცა, დღეს არსებული პრაქტიკის მიხედვით, საკმაოდ ხშირ შემთხვევებში გადამხდელს ურჩევნია მაქსიმალურად მოახდინოს ფინანსური რესურსის მობილიზება (თუნდაც ბიზნეს აქტივების რეალიზაციის გზით) და გადაიხადოს ძირითადი თანხა ან სულაც დათანხმდეს საგადასახადო შეთანხმებას და უარი თქვას საკუთარი სიმართლის დამტკიცებაზე, რათა თავიდან აიცილოს თავისუფლების აღკვეთის საშიშროება.

ერთის მხრივ, სახელმწიფოს მიერ უკომპრომისო მიდგომა ეკონომიკური დანაშაულობების ჩამდენ პირთა მიმართ და ამავდროულად შედარებით ლმობიერი დამოკიდებულება კეთილსინდისიერი გადამხდელების მიმართ, რომელთაც შესაძლოა გადაცდომის გამო არასრულყოფილად გადაიხადეს გადასახადი, დააბალანსებს ურთიერთობას გადასახადის გადამხდელებსა და სახელმწიფო ორგანოებს შორის და პარტნიორული დამოკიდებულება ხელს შეუწყობს ბიზნეს გარემოს გაუმჯობესებას. მითუმეტეს, მსგავსი ნაბიჯები ბოლო პერიოდში უკვე აქტიურად გადაიდგა ხელისუფლების მხრიდან, რაც გულისხმობს მთელი რიგი საგადასახადო სანქციების შემცირებას, გარკვეულ შემთხვევებში კეთილსინდისიერი გადამხდელისთვის კანონიერად დაკისრებული სანქციის გაფრთხილებით შეცვლას და სხვა.

სახელმწიფოს რჩება უამრავი ბერკეტი რათა ებრძოლოს ჩრდილოვან ეკონომიკას. სისხლის სამართლის კოდექსის მერვე კარი მთლიანად ეთმობა ეკონომიკური დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას. აღნიშნული კარი მოიცავს ისეთ მუხლებს, როგორიცაა: მუხლი 180 - თაღლითობა; მუხლი 193 - ცრუ მეწარმეობა; მუხლი 194 - უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაცია (ფულის გათეთრება); მუხლი 197 - ფალსიფიკაცია; მუხლი 210 - ყალბი საკრედიტო ან საანგარიშსწორებო ბარათის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება და სხვა მუხლები, რომელთა საშუალებითაც სამართალდამცავი ორგანოები ეფექტურად შეძლებენ გაუმკლავდნენ არაკეთილსინდისიერ მეწარმეებს.

ბიბლიოგრაფია:

- საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი
- გერმანიის სისხლის სამართლის კოდექსი
- გერმანიის ფისკალური კოდექსი
- ნორვეგიის სისხლის სამართლის კოდექსი
- ნორვეგიის კანონი დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ
- ესტონეთის სისხლის სამართლის კოდექსი
- საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდი (http://www.supremecourt.ge/statistics/)
- http://newsandinsight.thomsonreuters.com/Legal/News/2011/06_-_June/Norway_indicts_Transocean_over_alleged_tax_fraud/
- http://www.swedishwire.com/arts-a-leisure/10968-norwegian-artist-nerdrum-faces-jail-for-tax-fraud-
- http://www.reuters.com/article/2011/06/22/transocean-fraud-idUSN1E75L14B20110622
- http://translate.google.ge/translate?sl=de&tl=en&js=n&prev=_t&hl=ka&ie=UTF-8&layout=2&eotf=1&u=http%3A%2F%2Fde.wikipedia.org%2Fwiki%2FSteuerhinterziehung
- http://translate.googleusercontent.com/translate_c?hl=ka&ie=UTF8&prev=_t&rurl=translate.google.com&sl=de&tl=en&u=http://www.rechtsprechung.com/2008/12/02/urteile_und_entscheidungen/bgh-grundsatzentscheidung-zur-strafhohe-bei-steuerhinterziehung/&usg=ALkJrhgT2v6pLJwmoA-gMwEZHYABGCjNqQ

დანართი №1

მონაცემები **საქართველოს სააპელაციო სასამართლოების ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ საგადასახადო დავებზე განხილულ სააპელაციო საჩივრების შესახებ**			
	2009 წ	**2010 წ**	**2011 წ 9 თვე**
სულ განხილულია სააპელაციო საჩივარი,	309	394	194
მათ შორის შეტანილია:			
საგადასახადო ორგანოების მიერ	166	139	57
ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ	143	255	137
დამთავრდა საგადასახადო ორგანოების სასარგებლოდ	157	275	132
დამთავრდა ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ	136	113	59
დამთავრდა მორიგებით			
დაბრუნდა ხელახალი განხილვისათვის პირველ ინსტანციაში	16	6	3
მათ შორის გადაწყდა:			
საგადასახადო ორგანოების სასარგებლოდ	10	5	2
ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ	6	1	1

წყარო: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდი (http://www.supremecourt.ge/statistics/)

დანართი №2

მონაცემები **საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის მიერ საგადასახადო დავებზე განხილული საკასაციო საჩივრების შესახებ**			
	2009 წ	**2010 წ**	**2011წ 9 თვე**
სულ განხილულია საკასაციო საჩივარი,	342	222	208
მათ შორის შეტანილია:			
საგადასახადო ორგანოების მიერ	243	100	97
ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ	87	108	99
საჩივარი შეტანილია ორივე მხარის მიერ	11	9	8
ორივე მხარე ადმინისტრაციული ორგანოა	1	5	4
დამთავრდა საგადასახადო ორგანოების სასარგებლოდ	89	100	79
დამთავრდა ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ	215	101	109
დამთავრდა მორიგებით		1	2
დაბრუნდა ხელახალი განხილვისათვის პირველ ინსტანციაში	37	15	14
მათ შორის გადაწყდა:			
საგადასახადო ორგანოების სასარგებლოდ	22	9	2
ფიზიკური და იურიდიული პირების სასარგებლოდ	15	6	12

წყარო: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ვებ-გვერდი (http://www.supremecourt.ge/statistics/)