

საგადასახადო ადმინისტრირების წესების გამარტივების ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტის შესახებ კოვიდ-19 პანდემიის პერიოდში

ია ხარაზი

სამართლის დოქტორი,
ქუთაისის აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის,
სამართლისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის
სამართლის სამაგისტრო პროგრამის
მონვეული პროფესორი

კახა კუპატაძე

ქუთაისის აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ადმინისტრაციის უფროსი,
ბიზნესადმინისტრირების კათედრის მონვეული სპეციალისტი

მარიამ სანებლიძე

ქუთაისის აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის, სამართლისა და
სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის სამართლის სამაგისტრო
პროგრამის მაგისტრანტი

ნინო მატარაძე

ქუთაისის აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესის, სამართლისა და
სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის სამართლის სამაგისტრო
პროგრამის მაგისტრანტი

აბსტრაქტი

მიზანი: საგადასახადო სამართალში გამოვავლინოთ საგადასახადო ადმინისტრირების წესების გამარტივების ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტი კოვიდ-19 პანდემიის პერიოდში და საგადასახადო დავეების განხილვის პროცედურის ძირითადი მახასიათებლები.

მეთოდები: საკვლევ თემაზე მუშაობისას გამოვიყენეთ საერთომეცნიერული (დიალექტიკა, ანალიზი და სინთეზი, აბსტრაგირება და კონკრეტიზაცია) და კვლევის კერძო-მეცნიერული მეთოდები (ფორმალურ-იურიდიული, შედარებით-სამართლებრივი, ტექნიკურ იურიდიული).

შედეგები: როგორც შედარებით-სამართლებრივმა კვლევამ გვაჩვენა, გარკვეული შედეგები დაუნესდა ბიზნეს-ოპერატორებს გადასახადის გადახდის კუთხით, გადაუვადდათ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, მაგრამ საგადასახადო პრეფერენციების კუთხით რადიკალური ღონისძიებები გასატარებელია; ასევე პანდემიის პერიოდში საგადასახადო დავეების განხილვისას, როგორც ადმინისტრაციული, ასევე სისხლისსამართლებრივი და სამოქალაქო სამართლებრივი კუთხით ჯერ კიდევ არსებობს პრობლემები, რომლებიც ხარვეზის აღმოფხვრას და გადაჭრას მოითხოვენ.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო ადმინისტრირების წესები კოვიდ-19-ის პერიოდში; საგადასახადო დავა; გადასახადით დაბეგრის მექანიზმები; საგადასახადო დარღვევების დეკრიმინალიზაცია; გადასახადების გადახდის რისკები; დაბეგვრაში პრეფერენციული პოლიტიკა; საგადასახადო მორალი.

თანამედროვე მონესრიგებული საზოგადოება, ქვეყნების ეკონომიკური ზრდა და განვითარება შეუძლებელია არსებობდეს გადასახადების გარეშე. იმდენად ჩვეულებრივი მოვლენაა ჩვენი ყოველდღიური ყოფისათვის გადასახადების გადახდა, რომ აშშ-ს ცნობილმა პოლიტიკურმა მოღვაწემ – ბ. ფრანკლინმა (1706-1790) თქვა: „ყველა ვალდებულია, რომ გადასახადი გადაიხადოს და მერე თუნდაც მოკვდეს“. ბურჟუაზიული ქვეყნებისათვის გადასახადების განსაკუთრებულ მნიშვნელობაზე ყურადღებას ამახვილებდა კ. მარქსიც: „გადასახადი ეს არის მთავრობის მასაზრდოებელი დედის ძუძუ... გადასახადი – ეს არის საკუთრებასთან, ოჯახთან და რელიგიასთან ერთად მეხუთე ღმერთი“. ფისკალური პოლიტიკის გატარება შეუძლებელია მოქნილი, გამარტივებული საგადასახადო თამაშის წესების გარეშე, რათა ბიზნესის განვითარებას ხელი არ შეეშალოს, დაკმაყოფილდეს საზოგადოების მზარდი მოთხოვნილება, შემცირდეს რისკები გადასახადებისაგან თავის არიდებისა. ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლი პირდაპირ ითვალისწინებს ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების უფლების დაცვას და არ ზღუდავს მალალ ხელშემკვრელ მხარეებს ისეთი კანონების შესრულების უზრუნველყოფაზე, რომლებიც საკუთრების გამოყენებაზე კონტროლს განახორციელებენ ან კიდევ ისეთი კანონების შესრულებას ითვალისწინებენ, რომლებიც საერთო ინტერესებიდან გამომდინარე, გადასახადების და ჯარიმების აკრეფას უზრუნველყოფენ.

საგადასახადო პოლიტიკამ უნდა უზრუნველყოს სამართლიანობის პრინციპზე დაფუძნებული დაბეგვრის მექანიზმები; მოაწესრიგოს საგადასახადო კანონმდებლობაში ბუნდოვანი და ორმაგი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის მომცემი დებულებები; გაამარტივოს საგადასახადო ნორმები და მენარმის სასარგებლოდ გადანყვიტოს სადავო ნორმები; შეამციროს საგადასახადო დავების განხილვაში სახელმწიფოს დომინანტური როლი და შექმნას მცირე ბიზნესის დაბეგვრის ოპტიმალური მოდელი მარტივი აღრიცხვა-ანგარიშგების წესებით და დაბეგვრის ალტერნატიული მექანიზმებით; მოახდინოს საგადასახადო სისტემაში ცალკეული დარღვევების დეკრიმინალიზაცია; შეამციროს და გონივრულ ფარგლებში მოაქციოს საგადასახადო და ადმინისტრირების სფეროში ჯარიმები და საურავები, სანქციების დაწესების შემთხვევები; დაარეგულიროს კანონქვემდებარე აქტებით (ბრძანებები, ინსტრუქციები) საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული ტექნიკური საკითხები და სხვა¹.

უდავო ჭეშმარიტებაა, რომ საბაზრო ეკონომიკის ფორმირების პერიოდი ხასიათდება არასტაბილურობით. ყოველდღიური პრაქტიკიდან აშკარად ჩანს, რომ ვაჭრობაში არსებული მრავალი ნორმატიული აქტის არსებობამ ვერ შეძლო თავიდან აგვეცილებინა ქვეყნისათვის აუცილებელი სახსრების გადინება, ეკონომიკურად არახელსაყრელი კონტრაქტების დადება, საგადასახადო და საბაჟო წესების დარღვევა. აქვე შევნიშნავდით, რომ მნიშვნელოვანი უარყოფითი ტენდენციაა საგადასახადო კანონმდებლობაში მისი ამოქმედებიდან დღემდე უამრავი ცვლილების შესვლა და ამით გარკვეულწილად მენარმეთა გარკვეული პრეტენზიების წარმოშობა; სამწუხაროდ, ხელისუფლების მიერ ახლო წარსულში კოდექსის ხშირი ცვლა, გადასახადის გადამხდელის მუდმივად ცვალებად გარემოში ყოფნა კარგს არაფერს უქადის გადასახადის გადამხდელსაც და, ბუნებრივია, ბიზნესგარემოსაც, ფაქტობრივად ზარალდება ქვეყნის ეკონომიკური ინტერესი, ქვეყნის ფისკალური პოლიტიკა არამდგრად სახეს ღებულობს და რაც მთავარია, ეს ყველაფერი უარყოფითად აისახება ქვეყნის მთავარი წყაროს – ხალხის მატერიალურ კეთილდღეობაზე. საგადასახადო და საბაჟო პროცესის ტექნოლოგიაში ხშირი ცვლილებები ვერ უზრუნველყოფს საგარეო ვაჭრობის განვითარების სტაბილურ პირობებს, რასაც ქვეყნის ეკონომიკისათვის ყოველთვის დიდი მნიშვნელობა ჰქონდა. „ფაქტობრივად გადასახადის გადამხდელს არ შეუძლია

¹ აღნიშნული ამოცანების შესახებ საუბარია სამთავრობო პროგრამაში „ძლიერი, დემოკრატიული, ერთიანისაქართველოსათვის“. იხ. <https://www.google.com/search?client=opera&q=samTavrobo + programa + Zlieri + საქართველოსა-ის&sourceid=opera&ie=UTF-8&oe=UTF-8>

ყოველი დღე დაგეგმოს, იმიტომ, რომ არ იცის რა ნაბიჯებს გადადგამს ხელისუფლება¹. ეს ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს ცვლილებების შეტანა არ იყოს აუცილებელი საგადასახადო კანონმდებლობაში, მაგრამ ეს ცვლილებები უნდა იყოს გრძელვადიანი, მყარი და გარანტირებული ბიზნესგარემოსათვის.

არის კი მზად ასეთი კარდინალური ცვლილებებისათვის საქართველოს შემოსავლების სამსახური კოვიდ ვირუსის პერიოდში?

სამეცნიერო სტატიის მთავარ პრობლემად ეს საკითხი წამოვწიეთ წინა პლანზე, დაკავშირებული გადასახადების გადახდის იმ რისკებთან, რაც, ძალიან აქტუალური და უფრო მეტიც სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია ბიზნეს სექტორისათვის კოვიდ ვირუსის მოქმედების დროს.

ბუნებრივია ქვეყნის ბიუჯეტის დაპურების ძირითადი წყარო ბიზნესია, რომელიც სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ იხდის პირდაპირ თუ არაპირდაპირ გადასახადებს და რომლითაც სახელმწიფო ბიუჯეტი იქმნება. მაგრამ, სამწუხაროდ, ჩვეულებრივად გამოწვეულმა ეკონომიკურმა ჩავარდნებმა, გარკვეულწილად უარყოფითი ზემოქმედება გამოიწვიეს, პირველ რიგში, ბიზნესისათვის და, რაც მთავარია, სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის, მძიმე ეკონომიკურ მდგომარეობაშია მოსახლეობა (განსაკუთრებით მცირე ბიზნესი, რომელიც ქვეყნის დაპურების წყაროა და რომლებსაც ხელი შეეშალათ თავიანთ ეკონომიკურ საქმიანობაში) და აქ მთავარი, მაორგანიზებელი როლი მთავრობას გააჩნია, რომელმაც ეფექტური ეკონომიკური პოლიტიკა უნდა შეიმუშაოს და განახორციელოს არა მარტო ბიზნესის გადასარჩენად, არამედ ბიუჯეტის შესავსებადაც. ამ ქმედებათა შორის მნიშვნელოვანად მიგვაჩნია საგადასახადო ადმინისტრაციათა მოქნილი როლი, რომელიც გაითვალისწინებდა გადამხდელთათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქებას და ხელს შეუწყობდა ბიზნეს და ფიზიკურ პირებს, რომელთაც არ შეექმნებოდათ ფულის ბრუნვასთან და გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული პრობლემები და სხვა სირთულეები².

საგადასახადო ადმინისტრაციებმა უკვე დაიწყეს სხვადასხვა ზომის შემოღება, რათა ხელი შეუწყონ Covid-ის შედეგად დაზარალებულ გადამხდელებს ან გადამხდელთა ჯგუფებს. რაც შეეხება ინდივიდუალურ გადამხდელებს, მათთან დაკავშირებული პრეფერენციული ღონისძიებები მიზნად ისახავს საგადასახადო სირთულეების არიდებასა და ტვირთის შემცირებას. იურიდიული პირებისა და თვითდასაქმებული ბიზნესისთვის განხორციელებული ზომები მიზნად ისახავს ფულის ბრუნვის პრობლემების გადალახვას და ისეთი პრობლემების მოგვარებაში დახმარებას, როგორც არის მუშახელის დაკარგვა, მიმწოდებლებისთვის დროებით გადახდის შეუძლებლობა და უარეს შემთხვევებში ბიზნესის დახურვა ან გაკოტრება.

მაგ.; ერთ-ერთი ასეთი პრეფერენციული პოლიტიკის მიზანია, როცა ვერ ხერხდება გადამხდელისთვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით და გათვალისწინებულ იქნა ოფიციალური დოკუმენტი საჯაროდ გავრცელება შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე; დამატებითი დრო მიეცათ გადასახადის გადამხდელებს საგადასახადო საკითხების მოგვარებისათვის, მათ შორის: დეკლარირებისა და გადახდის ვადების გადავადების; ჯარიმებისა და სანქციების მოხსნის; დავალიანების გადახდის გრძელვადიან გეგმებზე ადვილად წვდომისა და ვადის გახანგრძლივების, დავალიანების ამოღების შეჩერების; გადასახადის გადამხდელისათვის ზედმეტად გადახდილი თანხების სწრაფი დაბრუნების ნაწილში და სხვ.

¹ ხარაზი ია, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, პირველი ნაწილი, მეორე გამომუშავებული გამოცემა, თბილისი, 2020

² საგადასახადო ადმინისტრაციათა ფორუმი, საგადასახადო ადმინისტრაციათა პასუხი COVID-19-ს; გადასახადის გადამხდელთა ხელშესაწყობად მიღებული ზომები, 26 მარტი, 2020, 3, <https://www.rs.ge/Media/Default/კანონმდებლობა/კორონა/FTA--საგადასახადო-ადმინისტრაციების-პასუხი-Covid-19-ს.pdf>



სტატიაში ყურადღება გვინდა გავამახვილოთ საგ. კოდექსის 63-3 მუხლზე: „ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება„. აღნიშნული ნორმა ითვალისწინებს ბიზნესისათვის იმ ზედმეტად გადახდილი თანხების უკან დაბრუნებას, რომლებიც მათ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადეს ამავე მუხლით დადგენილი ვადების ფარგლებში. მაგრამ, თუ გადავხედავთ შემოსავლების სამსახურის პრაქტიკას, დავინახავთ, რომ ხშირ შემთხვევაში უკან დასაბრუნებელი თანხები გადაიტანებოდა მომავალი თვის გადასახდელის ანგარიშში. მიგვაჩნია, რომ ეს არაკანონიერი ქმედებაა და უკან დასაბრუნებელი თანხების მომავალ ვალდებულებათა შესრულების ანგარიშში გადატანა მხოლოდ ერთ შემთხვევაში უნდა მოხდეს, თუ ამაზე ნებაყოფლობით გამოთქვამს თანხმობას თვითონ გადასახადის გამამხდელი, რაც, სამწუხაროდ, ყოველთვის ასე არ ხდება და კარგია, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კოვიდის პერიოდში უკვე ვალდებულებაა ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან ბიზნესისათვის დაბრუნება, როცა ამ მიმე სიტუაციიდან გამოსავალს მთავრობასთან ერთად თვითონვე ეძებენ.

აქვე: ვფიქრობთ მეტი ყურადღება და დახმარება უნდა გაენიოთ იმ მენარმეთ კრიზისიდან გამოსვლისათვის, რომლებიც განსაკუთრებულად დაზარალდნენ კოვიდ ვირუსის დროს და განსაკუთრებით კი მცირე ბიზნესს უნდა გაენიოს ფინანსური დახმარება, რომელიც უფრო დაზარალდა ფულის მცირე მასის ბრუნვის შედეგად და გადასახადების გაადახდის კუთხით. მიგვაჩნია, რომ ამ სიტუაციაში საგადასახადო ადმინისტრაციებმა უნდა დააზუსტონ პრიორიტეტები და კრიტერიუმები ბიზნესის გადასარჩენად (თუგინდ შესაძლებლობის ფარგლებში გრძელვადიანი სესხების გამოყოფით, ისევე გავიმეორებთ, საგადასახადო ტვირთის შემცირებით, სანქციების მოხსნით და ა. შ.)

რაც შეეხება გადასახადების გადავადებას, აქ შეიძლება აზრთა სხვადასხვაობა წარმოიშვას ბიზნესმენტა მხრიდან, კერძოდ, გადასახადების გადავადებას შეიძლება შედეგად მოჰყვეს საგადასახადო ტვირთის დამძიმება. ასე მაგალითად, გადასახადების გადავადებით მომავალში წარმოიშვას ფულადი სახსრების სერიოზული პრობლემები. ამას სერიოზული დაფიქრება და განსჯა სჭირდება.

მთავრობის მიერ ინიცირებულმა, აუცილებლობით გამონვეულმა საგადასახადო ცვლილებებმა შეიძლება სავარაუდოდ „ე.წ. თაღლითი პირები“ დააინტერესოს. მაგ.; დაარეგისტრირონ „ფიქტიური კომპანია“ ფიქტიური პერსონალით“ და მთავრობისაგან საგადასახადო შეღავათი მოითხოვონ, რეალურად კი არავითარი კომპანია არ დაურეგისტრირებიათ, რომელიც გარკვეულ პროდუქციას აწარმოებდა და ბაზარს მიაწვდიდა. აქედან გამომდინარე, კონტროლის მექანიზმები უნდა გამკაცრდეს, მეტი მაკონტროლებელი ბერკეტი ამოქმედდეს ახლად დაარსებული, კოვიდ ვირუსის ამოქმედების შემდეგ წარმოქნილი კომპანიების მიმართ, რათა სახელმწიფო ბიუჯეტიდან არ მოხდეს სახრების უკანონო განკარგვა მათზე.

მისასალმებელია, საგადასახადო ადმინისტრაციათა ფორუმის განცხადება, რომ: „ბევრ ქვეყანაში, Covid-ის აფეთქება დაემთხვა იმ პერიოდს, რომლის დროსაც ხორციელდება საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის შევსება და მისი გადახდა. ამასთან ერთად, ბევრ გადასახადის გამამხდელს უნევს, რომ რეგულარულად გადაიხადოს დამქირავებლის დაკავებული გადასახადი (მაგ., PAYE) და დღე ან გაყიდვების გადასახადი. ეს ვადები შესაძლოა გადავადდეს რამდენიმე კვირით ან თვით, რათა Covid-ით დაზარალებულ პირებსა და ბიზნესს მიეცეს დამატებითი დრო საგადასახადო დეკლარაციების და მსგავსი დოკუმენტების შესავსებად, ასევე, გადასახადის გადასახდელად. ეს პროცესი შეიძლება იყოს ავტომატური ან მარტივ ფორმატში მოთხოვნის შესაბამისი (მაგ., ელექტრონული ფოსტა, ტელეფონი). ეს შეიძლება განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანი იყოს იმ გადასახადის გამამხდელებისთვის, რომლებსაც დეკლარაციის შესავსებად სჭირდებათ შუამავლის ან

სპეციალიზებული პერსონალის და სისტემის დახმარება. დისტანციურად მუშაობამ ზოგიერთი გადასახადის გადამხდელისთვის ეს შეუძლებელი გახადა, სისტემის უსაფრთხოებისა და დაშვების მიზეზების გამო, ძირითადი პერსონალი შესაძლოა ყოველთვის არ იყოს ხელმისაწვდომი ავადმყოფობის ან მზრუნველობითი პასუხისმგებლობის გამო.¹ ასევე, ამავდროულად, შეიძლება იყოს სიტუაცია, როდესაც საგადასახადო დეკლარაციების ინფორმაცია გამოიყენება სახელმწიფოს მიერ გათვალისწინებული სხვა სარგებლის მისაღებად. ასეთ სიტუაციაში, საგადასახადო ადმინისტრაციამ შესაძლოა შეინარჩუნოს საგადასახადო დეკლარაციის შევსების ვადა (გარდა განსაკუთრებული შემთხვევებისა), თუმცა გააგრძელოს გადასახადის გადახდის ბოლო ვადა, ან დაუშვას წინა წლის საგადასახადო დეკლარაციის ინფორმაციის გამოყენება ასეთ შემთხვევებში. ეს შესაძლებელს გახდის დამუშავდეს დასაბრუნებელი თანხები და გადამხდელს შესძენს დამატებით ლიკვიდურობას. გარდა ამისა, საგადასახადო დეკლარაციათა ინფორმაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნეს Covid-ის ეკონომიკური გავლენის უკეთ გასაგებად, რათა დადგინდეს ის სექტორები, რომლებიც საჭიროებენ დამატებით დახმარებას და შესაძლებელი იყოს ეკონომიკის გაუმჯობესებაზე თვალყურის დევნება.²

აქვე, გამოვთქვამთ მოსაზრებას, რომ ქვეყნის ეკონომიკური სტაბილურობისთვის, ბიზნესის იმ ნაწილმა, რომლებიც აქტიურად მუშაობენ კოვიდ ვირუსის დროს, განაგრძონ გადასახადის გადახდა ბიზნესაქტივობების შენარჩუნების კუთხით; საგადასახადო ორგანოებმა მოიძიონ და გააკონტროლონ იმ მენარმეთა მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, რომლებიც განაგრძობენ ბიზნესაქმიანობებს.

მოსაზრებები კოვიდვირუსთან დაკავშირებით სისხლის სამართლის 218-ე მუხლთან დაკავშირებული. სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული დანაშაულთა ერთი ნაწილი მიეკუთვნება საგადასახადო დანაშაულთა კატეგორიას. მათ შეიძლება მიეკუთვნოს თავი XXVI – „დანაშაული სამენარმეო ან სხვა ეკონომიკური საქმიანობის წინააღმდეგ“, თავი XXVIII – „დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში“ და სხვა.

სფეროში უკავშირებდა კონტრაბანდას და მას სახელმწიფო დანაშაულობებს მიაკუთვნებდა და განიხილავდა, როგორც საგარეო ვაჭრობის მონოპოლიის ხელყოფას. მას შემდეგ, რაც გაუქმდა სახელმწიფო მონოპოლია და საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ლიბერალიზაცია მოხდა, ამ დანაშაულის სოციალური არსიც შეიცვალა. საქართველოს სისხლის სამართლის დღეს მოქმედმა კოდექსმა ეს დანაშაული – „დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში“ – სახელწოდებით ეკონომიკურ დანაშაულს მიაკუთვნა და საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილ დანაშაულთა შორის პირველი ადგილი დაუთმო. ამ დანაშაულის სოციალური მავნებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ იგი ზიანს აყენებს სახელმწიფოს ეკონომიკურ ინტერესებს. ამ დანაშაულით შეიძლება ზიანი მიადგეს ასევე საზოგადოებრივ უშიშროებას, როცა მის საგანს წარმოადგენს იარაღი, საბრძოლო მასალა, ნარკოტიკული საშუალებები, რადიაციული ნივთიერება და თავისუფალი ბრუნვიდან ამოღებული სხვა საგნები³.

აღნიშნული მუხლის დისპოზიციას თუ გადავხედავთ, დავინახავთ, რომ საკმაოდ შეზღუდულია შემოსავლების სამსახურის სამართალდამცავი როლი. მიგვაჩნია, რომ აქ, ალბათ მათი როლის ასეთი შეზღუდვა გამოძახილია იმ დროსი, როცა არ სურდათ შემოსავლების სამსახურის ორგანოები

¹ საგადასახადო ადმინისტრაციათა ფორუმი, საგადასახადო ადმინისტრაციათა პასუხი COVID-19-ს; გადასახადის გადამხდელთა ხელშესაწყობად მიღებული ზომები, 26 მარტი, 2020, 3, <https://www.rs.ge/Media/Default/კანონმდებლობა/კორონა/FTA--საგადასახადო-ადმინისტრაციების-პასუხი-Covid-19-ს.pdf>

² იქვე

³ ხარაზი ი; საქართველოს საგადასახადო სამართალი, მეორე ნაწილი, თბილისი, 2014, 646



ელარეზინათ სამართალდამცავ ორგანოდ, ცდილობდნენ დაეტოვებინათ მისთვის მხოლოდ ფისკალური ფუნქცია და იგი გადაექციათ საგადასახადო სამსახურის ნაირსახეობად.

„ექსპერტები საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალ დონეს ხსნიან საზოგადოებაში „საგადასახადო მორალის“ არსებობით, რომელიც ხელს უწყობს საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულებას (გადასახადის დროულად გადახდას). ამასთან, „საგადასახადო მორალი“ მარტივად და იოლად არ ყალიბდება, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს გადასახადების გადახდის „კულტურისა და ჩვევების ღრმა ფესვები“¹.

სისხლის სამართლის 218 მუხლი ბლანკეტურია², ამიტომ გადასახადების სახეების, გადასახადის გადამხდელისა და გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების დასადგენად უნდა მივმართოთ მოქმედ საგადასახადო კოდექსს, რომელიც განსაზღვრავს გადასახდელთა სახეებს. გადასახადისაგან თავის არიდების საშუალებები სხვადასხვაგვარი შეიძლება იყოს. გადასახადისაგან თავის არიდებას ფართო მნიშვნელობა აქვს, თუმცა კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არ აქვს, მაგრამ შეიძლება გათვალისწინებულ იქნეს სასჯელის დანიშვნის დროს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადების დარიცხვის ძირითადი საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია და საგადასახადო შემონმების აქტი. შესაბამისად, ბიუჯეტის მიმართ გადამხდელის ვალდებულება წარმოიშევა ამ ორი საფუძვლით. ამრიგად, ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება შესაძლოა არსებობდეს, როგორც გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე დარიცხული თანხების გადაუხდელობით, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული საგადასახადო შემონმების აქტისა და მის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნის გადაუხდელობით. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი ვრცელდება მხოლოდ აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემონმების საფუძველზე გამოვლენილი ვალდებულებების შემთხვევაში, თუ დადგინდა გადამხდელის განზრახვა³.

სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებული სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა იმ შემთხვევაში დგება მეწარმე პირისა, თუ ადგილი ექნება გადასახადისაგან თავის არიდებას დიდი ოდენობით (თუ გადასახდელი თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს და განსაკუთრებით დიდი ოდენობით გადასახადისაგან თავის არიდებისას, თუკი გადასახდელი თანხა ¹50 000 ლარს გადააჭარბებს. 218-ე მუხლიდან აშკარად იკვეთება გადასახადის გადამხდელის განზრახვა თავი აარიდოს ⁴სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახადის გადახდას. ამიტომაც,

1 Benno Torgler, Markus Schaffner, and Alison Macintyre, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality, Australia, 2007, 6-7

² შევნიშნავთ, რომ 218 მუხლით გათვალისწინებული სისხლის სამართლებრივი სანქციის დაკისრება შეიძლება აგრეთვე საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით დადგენილ შემთხვევაში, როცა პირმა საგადასახადო დეკლარაციაში თანხა ხელოვნურად შეამცირა და თუ იგი გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით

³ ხარაზი ია, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, მესამე გადაშუშავებული გამოცემა, თბილისი, 2020.

⁴ დანაშაულებრივი და არადანაშაულებრივი ხერხების მიხედვით სხვადასხვა ქვეყანა (მათ შორის, აშშ) ერთმანეთისგან მიჯნავს გადასახადებისგან თავის არიდებასა (Tax Avoidance) და გადასახადების დამალვას (Tax Evasion), რომელთაც დღეს საქართველოში მოქმედი სისხლის სამართლის და საგადასახადო არ განასხვავებენ და ორივე ქმდება წარმოადგენს დანაშაულს. გადასახადებისაგან თავის არიდება ხდება საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ კონტექსტში, როდესაც ორგანიზაცია ან ფიზიკური პირი, სარგებლობს რა „საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით“, ახორციელებს ღონისძიებებს, რომელიც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კანონმდებლობას, თუმცა არ არის მკვეთრად უკანონო. ითვლება, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება, როგორც წესი, მოიცავს სპეცილურ მოქმედებებსა და ღონისძიებებს ერთადერთი მიზნით – საგადასახადო ვალდებულების შემცირება. გადასახადების დაფარვა (Tax evasion), როგორც წესი, გადასახადების გადახდის უკანონო პრაქტიკას მიეკუთვნება. ამ შემთხვევაში, დაბეგრილი შემოსავალი, დაბეგვრას დაქვემდებარებული მოგება ან საქმიანობა იმალება, მახინჯდება შემოსავლის რაოდენობა და წყარო. ამდენად, გადასახა-

სისხლისსამართლებრივი დევნის მწარმოებელ მხარეს ეკისრება მტკიცების ტვირთი იმ გარემოებასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადისაგან თავის არიდება სწორედ რომ განზრახვით განხორციელდა და ადგილი არ ჰქონია ნორმის უცოდინარობას ან/და მექანიკურ შეცდომას.

მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადებისგან თავის არიდებად ითვლება, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო/სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებულ თანხას არ გადაიხდის ბიუჯეტში. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევასა და დანაშაულს შორის ზღვარი გადის სწორედ თანხის ოდენობასა და პირის განზრახვაზე და კრიმინალურ/არაკრიმინალურ მეთოდს პირის პასუხისგებაში მიცემის კუთხით მნიშვნელობა არ აქვს.

არაერთ სამეცნიერო სტატიაში მივუთითებდით იმ ფაქტზე, რომ მიგვაჩნია, „უნდა მოხდეს 218-ე მუხლის ლიბერალიზაცია და მან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში გადაინაცვლოს, რამეთუ აღნიშნული მუხლი არ წარმოადგენს ადამიანის სიცოცხლის, ჯანმრთელობის და სხვა მძიმე დანაშაულთა კვალიფიკაციისათვის დამდგენ ნორმას, აქ გათვალისწინებული როგორც ზემოთაც აღვნიშნეთ, დიდი ოდენობით გადასახადის გადაუხდელობისათვის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის დამდგენ ნორმაზე. ხომ არ სჯობს, გადასახადის ნებისმიერი თანხის გადახდისაგან თავის არიდებისას, პირი სოლიდური თანხით დაგვეჯარიმებინა, აგვემოქმედებინა მის კუთვნილ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება, თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში კი დატვირთული ქონების რეალიზაცია და ამონაგები თანხით სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება (ფინანსური ვალდებულების იძულებითი წესით შესრულება) მოგვეხდინა. სისხლის სამართლის პასუხისგებაში პირის მიცემა გადასახადის გადაუხდელობისათვის (მაშინ როცა კანონმდებელი არ აზუსტებს ვერ/არ გადაიხდა პირმა გადასახადი – მისთვის მთავარი ბიუჯეტის შევსებაა), ვერაფერი გამართლება იქნებოდა პირის სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემისა. ამით ალბათ ვერავინ ვერ მოიგებს: ვერც სახელმწიფო და ვერც გადასახადის გადამხდელი, რამეთუ, პირი, რომლის სანარმოც შეწყვეტდა ფუნქციონირებას და მუშახელიც დაზარალდებოდა (სამუშაო ადგილს დაკარგავდა) და სანარმოს ფუნქციონირების შეჩერებით (ლიკვიდაციით) ბიუჯეტს კიდევ ერთი გადასახადის გადამხდელი მოაკლდებოდა, – ბიუჯეტს კი ამის ფუფუნება ნამდვილად ვერ ექნება. ბუნებრივია კითხვა ისმის: გადასახადის გადამხდელისათვის სასჯელის სახით თავისუფლების აღკვეთა ეფექტური საშუალებაა გადასახადების იძულებითი წესით ამოღებისა? იქნებ მივცეთ პირს დრო და საშუალებაც სანარმოს ეფექტიანი მუშაობისა და გამომუშავებული მოგებიდან გადავახდევინოთ გადასახადი. იქნებ ვცდები, მაგრამ მოსაზრებას ხომ აქვს სიცოცხლის უფლება?¹ მით უმეტეს, დღეს, კოვოდ-ის მოქმედების პერიოდში, როცა ბიზნესის დიდ უმრავლესობა „გაჩერებულია“, არ მუშაობს და ბიუჯეტსაც დიდ თანხები აკლდება, რაც შეიძლებოდა მიმართულიყო ქვეყნის საკეთილდღეოდ, მოსახლეობის სოციალური პრობლემების უმნიშვნელოდ, მაგრამ გარკვეული კუთხით გაუმჯობესებისაკენ.

მაგრამ ეს მოსაზრება სისხლის სამართლის 218-ე მუხლის ლიბერალიზაციასთან დაკავშირებით არ

დებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის არსებითი განსხვავებაა. თავის არიდება, ძირითადად, ლეგალურ სამართლებრივ ურთიერთობათა სივრცეშია (ფინანსური ანგარიშგებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდების გამოყენებით) გადასახადის სრული თანხის გადახდის თავიდან აცილებისათვის, მაშინ, როდესაც დამალვას ხშირად მიაკუთვნებენ საგადასახადო დარღვევათა შედარებით დანაშაულებრივ ფორმებს. ამდენად, გადასახადებისაგან თავი არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის სხვაობა დამოკიდებულია გადამხდელის ქმედების კანონიერებაზე. მორალური თვალსაზრისით, გადასახადებისგან თავის არიდება განიხილება, როგორც არასასურველი მოვლენა, ვინაიდან ასეთ დროს გამოიყენება საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზები საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიზნით. გადასახადებისაგან დამალვის შედეგად სახელმწიფოს საგადასახადო შემოსავლები უკანონოდ მცირდება. Farny Otto, Franz Michael, Gerhartinger Philipp, Lunzer Gertraud, Neuwirth Martina, Saringer Martin, Tax avoidance, tax evasion and tax havens, Germany, 2015, 1 13; წყარო: დევედარიანი თ. დასახ. ნაშრ. 28.

¹ ხარაზი ია, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, მესამე ნაწილი, მეორე გამომუშავებული გამოცემა, თბილისი, 2020

უნდა შეეხოს პანდემიის (პანდემიების) დროს გადასახადის გადამხდელთა მიერ განზრახ, სახელმწიფოსათვის გადასახადის დამალვას და ისიც დიდ ოდენობით, მაშინ როცა კოვიდის დროს ასე უჭირს ქვეყანას და, მით უმეტეს მაშინ, რომელიმე სანარმო თუ გამართულად მუშაობს და მოგებაზეც გადის. ასეთ შემთხვევაში: პირველ რიგში: 1. მათზე არ უნდა გავრცელდეს საგადასახადო შეღავათი და, 2. თუკი ადგილი ექნება ასეთი მძიმე ეკონომიკური მდგომარეობის დროს ბიუჯეტისათვის დიდ ოდენობით თანხის დამალვას (გადასახადისაგან თავის არიდებას), მათზე ცალსახად უნდა გავრცელდეს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.

ასევე, უნდა გამარტივდეს საბაჟო კონტროლის ზონებში პანდემიის პერიოდში იმპორტიორების მიერ შემოტანილ ტვირთებზე საბაჟო ფორმულებით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

საგადასახადო დავების განხილვის პროცედურა. აქვე ორიოდ სიტყვით არ შეიძლება არ შევეხოთ საგადასახადო დავების განხილვის პროცედურას კოვიდ-ის პერიოდში.

მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო დავა განიხილება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და საერთო სასამართლოებში.¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში საგადასახადო დავა ორი ეტაპის შესაბამისად განიხილება, დავას განიხილავს შემოსავლების სამსახური – მედიაციის საბჭოს მეშვეობით და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.² შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში საგადასახადო შემონმების აქტის განხილვა დაინერგა 2011 წელს, აღნიშნული აქტიურად გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის მიერ.³ საგადასახადო დავების ადმინისტრაციული ხასიათიდან გამომდინარე, სასამართლოში განხილვის წინაპირობა მოსარჩელის მიერ ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობის გამოყენებაა,⁴ სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული აქტები პირმა შესაძლებელია გაასაჩივროს, როგორც შემოსავლების სამსახურში, აგრეთვე, დავების განხილვის საბჭოში, მხოლოდ ერთ ორგანოში გასაჩივრებაც კი, უკვე ნიშნავს ერთჯერადად საჩივრის წარდგენის შესაძლებლობის გამოყენებას.⁵ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტში დააფქსიროს საკუთარი წერილობითი შემონმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით გადასახადის დარიცხვამდე,⁶ ხოლო აქტის პროექტის განხილვის შედეგების შესახებ ოქმი – მედიაციის საბჭოში.⁷ იმ შემთხვევაში თუ დამტკიცდა საგადასახადო დარიცხვის შესახებ ბრძანება, მომჩივანს უფლება აქვს გამოიყენოს გასაჩივრების შემდგომი (მეორე ეტაპი) და ბრძანება გაასაჩივროს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოში ან პირდაპირ სასამართლოში.⁸ სტატიის მიზნებიდან გამომდინარე, საჭიროდ მიგვაჩნია

¹ საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, 2012, გვ.6. ხელმისაწვდომია აქ: http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf?fbclid=IwAR0bS09ApTI81ONf4C0UJHNyy7Weds_9wPxVxGc1nzkzjxlvT3pSWP-XCQQ (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22,05,2021 წ.).

² ნიკლაური ი., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვის მოდელის შედარებითი ანალიზი, თსუ-იურიდიული ფაკულტეტის სამართლის ჟურნალი, თბილისი, 2016, N1, გვ.381.

³ იქვე;

⁴ იხ. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი. ხელმისაწვდომია აქ: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16270?publication=37> (უკანასკნელად გადამოწმდა:22,05,2021წ.).

⁵ ნიკლაური ი., საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის პრობლემები და მისი რეფორმირების ძირითადი ასპექტები, თბილისი, 2021, გვ. 13. ხელმისაწვდომია აქ: https://www.tsu.ge/assets/media/files/48/disertaciebi5/Iliia_Tsiklauri.pdf (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22,05,2021წ.).

⁶ ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, მესამე წაწილი, 2020, გვ 294. ხელმისაწვდომია აქ: https://elibrary.tsu.edu.ge/lms/upload/e_books/viewer.html?file=1606236932.pdf&fbclid=IwAR3i-RbdSgBDGrOTuHG8d_YYE82HwSRqjql1gySXp5KRRU-ZyX2DL1V1Oo0 (უკანასკნელად გადამოწმდა: 23,05,2021წ.).

⁷ სამართლის სახლი, საგადასახადო დავების განხილვა, 2017. ხელმისაწვდომია აქ: <https://hol.ge/news-info/sagadasaxado-davebis-gankhilva/> (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22.05.2021წ)

⁸ საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტი-

საგადასახადო დავებთან მიმართებაში, ფინანსთა სამინისტროსა და სასამართლოს მსგავსი და განსხვავებული მიდგომების გამოკვეთა. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკასა და ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს სტატისტიკური მონაცემების საფუძველზე, აქტუალობიდან გამომდინარე, გვინდა ორიოდ სიტყვით შევეხოთ საგადასახადო ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მართლზომიერებას. აღნიშნულ საკითხზე მსჯელობისას უპირველეს ყოვლისა, ხაზგასასმელია, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას იმოქმედოს დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადაწყვეტილების მიღებისას, მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლი განსაზღვრავს იმ შემთხვევებს, როდესაც საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადამკვეთის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენისას შესაბამისმა სამსახურებმა გამოიყენოს რამდენიმე სანქცია კუმულაციურად¹ და ა.შ. დისკრეციული უფლებამოსილების პრინციპთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს, რომ ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განმხილველი ორგანოები არ აპელირებენ საგადასახადო ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მართლზომიერებაზე, მიუხედავად იმისა, რომ მხარე აღნიშნულს იყენებს პოზიციის გასამყარებლად არგუმენტის სახით, მაგალითად, საგადასახადო ორგანომ ნაკლოვანების გამოსწორების ვადად კანონით განსაზღვრული 30 დღიანი ვადა 20 დღემდე შეამცირა, ისე, რომ არ დაუსაბუთებია რა გარემოებებს დაეყრდნო აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღებისას.² აგრეთვე, საინტერესოა ფინანსთა სამინისტროს პოზიცია, როდესაც დავა სწორედ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების ფარგლების შეფასებას ეხება, ამ შემთხვევაშიც კი დავების განმხილველი საბჭო კანონმდებლობის ციტირებით და შემოსავლების სამსახურისათვის მიმართვით შემოიფარგლება, რომ კვლავ იქნეს შეფასებული ალტერნატიული, უფრო მსუბუქი, სანქციის გამოყენების შესაძლებლობა.³ ამ საკითხთან დაკავშირებით, საინტერესოა უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაც, უზენაესმა სასამართლომ დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების შეფასების მიზნით, შეიმუშავა ე.წ. ზოგადი ტესტი, სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს, საგადასახადო ორგანოს არჩევნის კანონიერებასა და დასაბუთებულობაზე და არა არჩევნის მიზანშეწონილობაზე.⁴ უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ მართლზომიერების შესაფასებლად საჭიროა რამდენიმე კითხვის დასმა: გამოყენებულია თუ არა ყველაზე მისაღები საშუალება საკითხის გადასაწყვეტად და დასაბუთებულია თუ არა შესაბამისად.⁵ უნდა აღინიშნოს, რომ სასამართლოს დაუშვებლად მიაჩნია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებაში ჩარევა და გადაწყვეტილების მისაღებად გარკვეული ჩარჩოს მითითება.⁶ გა-

ტუტები, 2012, გვ.9. ხელმისაწვდომია აქ: http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf?fbclid=IwAR0bS09ApTI81ONf4C0UJHNYy7Weds_9wPxVxGc1nkzjxlvTC3pSWP-XCQQ (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22,05,2021 წ.)

¹ თომადე დ., ცერცვაძე თ, საგადასახადო დავების ანალიზი, 2016, გვ. 20. ხელმისაწვდომია აქ: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00T2SC.pdf?fbclid=IwAR3_fCLYcnKaJn7cude2YuARQzGQQxp7NY5wLwyZRaqnTV7zRTUA8mw97f4 (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22,05,2021წ.)

² იხ. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 6 თებერვლის გადაწყვეტილება საჩივარზე №8704/2/14; იხ. ასევე: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 3 მარტის გადაწყვეტილება.

³ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივარზე №6615/2/13.

⁴ თომადე დ., ცერცვაძე თ, საგადასახადო დავების ანალიზი, 2016, გვ. 21. ხელმისაწვდომია აქ: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00T2SC.pdf?fbclid=IwAR3_fCLYcnKaJn7cude2YuARQzGQQxp7NY5wLwyZRaqnTV7zRTUA8mw97f4 (უკანასკნელად გადამოწმდა: 22,05, 2021წ.)

⁵ საქმე №ბს-44-43(კ-14), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 17 ივნისის გადაწყვეტილება; საქმე №ბს-137-134(კ-14), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 29 ივლისის გადაწყვეტილება; საქმე №ბს-612-590(კ-13), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 1-ლი აპრილის გადაწყვეტილება

⁶ იქვე;



დასახადის განაკვეთის დასაბეგრი მოცულობის განსაზღვრის თვალსაზრისით გასათვალისწინებელია, საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა, ვინაიდან, ამკარაა, რომ ამ მხრივ დისკრეცია საკმაოდ ფართოა. საკონსტიტუციო სასამართლო განმარტავს, რომ რთულია და შეიძლება ითქვას შეუძლებელია, კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში შემონმბულ იქნას, რამდენად სწორად და მართლზომიერად ხდება ბიუჯეტისთვის საჭირო თანხების მოცულობის განსაზღვრა,¹ შესაბამისად, რთულია დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მართლზომიერების ზუსტი შემონმბა.

„ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა იურიდიული პასუხისმგებლობის ერთ-ერთი სახეა, რომელიც ვლინდება სახელმწიფო მმართველობითი საქმიანობის განხორციელების პროცესში. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ვლინდება ასევე პასუხისმგებლობის პოზიტიური (რაც ნიშნავს, რომ სამართლის სუბიექტი აღიარებს ქცევის უმართებულო, არასწორ ხასიათს, იგი მოიქცევა ისე, როგორც ამას მოითხოვენ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ნორმები) და ნეგატიური ფორმებით (რეტროსპექტიული ან ნეგატიური ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა მოიცავს უპასუხისმგებლო ქცევის შეფასებას, ე. ი. როდესაც სამართლის სუბიექტი სჩადის ადმინისტრაციულ სამართადარღვევას, იგი ისჯება და განიცდის პირადი და ქონებრივი ხასიათის შეზღუდვებს),“².

საინტერესოა, აღნიშნული პრობლემის განხილვისას დისკრეციის უფლების განხორციელება საგადასახადო ორგანოების მიერ დამრღვევი პირის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრებისას. „საგადასახადო სამართალში დისკრეციის ატრიბუტიკული ნიშან-თვისებები შეიცავენ: სამართლებრივი საფუძვლების არსებობას; დისკრეციული უფლებამოსილებების რეალიზაციას მკაცრი კომპეტენციის ჩარჩოებში და საქმეების წარმოებას; ამორჩევის ალტერნატივას, სადაც ყოველი შესაძლო ალტერნატივა სამართლებრივად სწორად ითვლება; თავისუფალ მოქმედებას დისკრეციული გადაწყვეტილებების მიღებისას; შემოქმედებით ხასიათს; დისკრეციული გადაწყვეტილების მიღებას როგორც ობიექტური, ასევე სუბიექტური ფაქტორების ზემოქმედებით; დისკრეცია ისაზღვრება სამართლებრივი და გარესამართლებრივი ჩარჩოებით; დისკრეციის უფლებამოსილების განხორციელების შედეგს წარმოადგენს საქმეზე ოპტიმალური გადაწყვეტილების მიღება“³.

თანამედროვე ქართველი ავტორები აგრძელებენ სამამულო და საზღვარგარეთის ტრადიციებს „დისკრეციის დეფინირებით, ტერმინების გამოყენებით „ნება-ყოფლობითი მოქმედება“, „უფლებამოსილება“, „არჩევანი“, „გადაწყვეტილება“, „ფარგლები“, „ალტერნატივა“ და ასეთი სახით სამართლებრივ მეცნიერებაში მთლიანობაში შეიქმნა დისკრეციის არსის ერთიანი გაგება, როგორც საერთოსამართლებრივი ფენომენი. მისი დანიშნულება მდგომარეობს იმაში, რომ კანონით სიტუაციის მთლიან ან შეფარდებით გაურკვეველობაში სამართალგამომყენებელმა შეძლოს რიგი სამართლებრივი ალტერნატივებიდან ამოირჩიოს ოპტიმალური გადაწყვეტილება, რომელიც მისცემს მას შესაძლებლობას უფრო ეფექტურად და სამართლიანად მოახდინოს კანონმდებლის განზრახვის რეალიზაცია⁴.

¹ იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება. ხელმისაწვდომია იხ. <file:///C:/Users/Zver/Desktop/%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%92%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%90%E1%83%A1%E1%83%90%E1%83%AE%E1%83%90%E1%83%93%E1%83%9D%20%E1%83%93%E1%83%90%E1%83%95%E1%83%94%E1%83%91%E1%83%98/sakonst.%20sagadasaxadoze.pdf> (უკანასკნელად გადამონმდა: 23,05,2021წ).

² ხარაზი ი; ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზოგიერთი ასპექტის შესახებ საგადასახადო წესების დარღვევებისათვის, საქართველოს დავით აღმაშენებლის სახელობის უნივერსიტეტის აკადემიური ჟურნალი „სამართალი“, სერია 1, თბილისი, 2017

³ ხარაზი ია, „საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილება, დისპოზიციის განსაკუთრებული ნაირსახეობით (თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები)“, „მართლმსაჯულება და კანონი“, #3(59), 2018

⁴ იქვე

სასამართლო პრაქტიკა: საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა დისკრეციულ უფლებამოსილებასთან დაკავშირებით, რომელიც შეეხებოდა ზ.ტ-ის სარჩელს, რომლითაც ის ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის რუსთავის რეგიონული ცენტრის საბაჟო შეტყობინების, შემოსავლების სამსახურის ბრძანებისა და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაგების განხილვის საბჭოს 14. 03.116. გადანყვეტილების ბათილად ცნობას. მოსარჩელეს საბაჟო გამშვებ პუნქტ „სადახლო“-ში ავტომანქანის სამალავში არადეკლარირებული ტვირთი აღმოუჩინეს, რის გამოც მას ჩამოერთვა სანქციის სახით სატრანსპორტო საშუალება, რომელიც სხვისი საკუთრება იყო... მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ იგი პენსიონერი იყო, უმუშევარი და მანქანის მესაკუთრეს სხვა ავტომანქანას ვერ შეუძენდა და ითხოვა ავტომანქანის ჩამორთმევის სანაცვლად საქონლის საბაჟო ღირებულების 100%-ის ოდენობით დაჯარიმება.

საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მოსარჩელის მიმართ ჩადენილი საბაჟო სამართალდარღვევისასთვის სანქციის შეფარდებისას დარღვეული იყო საჯარო და კერძო ინტერესთა ბალანსი, არ იყო განსაზღვრული კასატორის მიმართ სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის გარეშე სხვა სანქციის შეფარდებით რატომ ვერ იქნებოდა მიღწეული სამართალდარღვევის საქმეთა განხილვის მიზანი. უზენაესი სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში არადეკლარირებული ქონების ოდენობის (ღირებულების) გათვალისწინებით, ავტოსატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას ეძლეოდა სადამსჯელო, რეპრესიული ხასიათი, ეწინააღმდეგებოდა სამართლიანობის მოთხოვნებს. იმის გათვალისწინებით, რომ საჯარო სანქცია უკავშირდებოდა საკუთრების კონსტიტუციური უფლების შეზღუდვას, გამოყენებული სანქცია ყველა შემთხვევაში უნდა პასუხობდეს თანაზომიერების პრინციპს. ის გარემოება, რომ საბაჟო ორგანო სანქციის დაკისრებისას მოქმედებდა დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში, საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, არ გამოირიცხავდა ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას, გაეთვალისწინებინა დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების წესები სახდელის დაკისრებისას, მხედველობაში მიეღო მისი პროპორციულობა და თანაზომიერება, პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი გარემოებანი, სამართალდარღვევის სიმძიმე, სამართალდარღვევის ჩადენის პიროვნება, რაც საბოლოო ჯამში განაპირობებდა გამოყენებული სანქციის ადეკვატურობას. დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გადანყვეტილების მიღება ავალდებულებდა ადმინისტრაციულ ორგანოს საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვის საფუძველზე კანონმდებლობის შესაბამისად რამდენიმე გადანყვეტილებიდან შეერჩია ყველაზე მისაღები... ქვედა ინსტანციის ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციას შესაძლებელი იყო ჩანაცვლებოდა ზემდგომი ორგანოს დისკრეცია. დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების მართლზომიერების შემოწმებისას ზემდგომი ადმინისტრაციული ორგანო თავადაც იყენებდა დისკრეციულ უფლებამოსილებას, დისკრეციული უფლებამოსილება არ ნიშნავდა თანაზომიერების და კანონიერების პრინციპის უგულებელყოფის შესაძლებლობას. უზენაესი სასამართლოს მოსაზრებით, დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენება განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებდა, რათა ადგილი არ ჰქონოდა პროცედურულ დარღვევებს, კანონის ფარგლების გაცდენას, რასაც შესაძლოა შედეგად მოჰყოლოდა საკუთრების ხელყოფა, კანონიერების, სუბიექტის უფლებების დარღვევა. მეორე მხრივ, დისკრეციული სფეროს არსებობისას ობიექტური ფაქტორები განაპირობებდნენ, კანონი სრულად ვერ მოანესრიგებდა ყველა საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც განსხვავდებიან ფაქტობრივი შემადგენლობით, სამართლებრივი რეგულირების ფორმებითა და მეთოდებით. საკასაციო სასამართლომ აგეთვე აღნიშნა, რომ: კანონმდებლობა სასამართლოს, როგორც ნორმის შემფარდებელ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას თავად აირჩიოს სამართლებრივი შედეგი ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის. სასამართლო ხელისუფლება ამოწმებს

აღმასრულებელი ხელისუფლების, ადმინისტრაციული ორგანოების ნორმაშეფარდებითი საქმიანობის კანონიერებას და არ არის შეზღუდული ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეციით... დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გავალისწინებულმა ზომებმა არ უნდა გამოიწვიოს პირის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების დაუსაბუთებელი შეზღუდვა. დასაბუთების ვალდებულება განპირობებულია ადმინისტრაციული ორგანოს საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების მიზნით. დასაბუთებაში უნდა აღნიშნულიყო შეხედულებები, მოსაზრებები და გარემოებები, რომლებსაც ადმინისტრაციული ორგანო დაეყრდნო გადაწყვეტილების მიღების დროს. ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ დასაბუთების, როგორც თვითნებობისაგან დაცვის ვალდებულების იგნორირება წარმოადგენდა დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელებაში შეცდომის დადგენის და აქტის გაუქმების საფუძველს¹.

თუკი ერთი გადამხდელის მიმართ მიღებული იყო განსაზღვრული გადაწყვეტილება, სხვა გადამხდელის მიმართ კი, რომელიც მიეკუთვნება იმავე კატეგორიის სუბიექტს და მსგავს პირობებში იმყოფება, გამოტანილი იქნა სულ სხვა გადაწყვეტილება და ასეთი „დიფერენციაციები“ საგადასახადო ადმინისტრირებაში აიხსნება დისკრეციული უფლებამოსილების რეალიზაციით, მაშინ გონივრული დასაბუთების არარსებობით ასეთი გადაწყვეტილება არღვევს თანაბარი მოპყრობის პრინციპს, რომელიც გამომდინარეობს საკონსტიტუციო მოთხოვნიდან კანონის და სასამართლოს წინაშე ყველას თანასწორობით.

დისკრეციული უფლებამოსილების მნიშვნელოვანი ნიშან-თვისებაა – ალტერნატიული ამორჩევის შესაძლებლობა ამოსავალი მონაცემების საფუძველზე გადაწყვეტილების მიღების დროს. შეიძლება ვამტკიცოთ, რომ „თავისუფლება“ და „არჩევანი“ გამოდიან „ნათესავ“ კატეგორიებად დისკრეციასთან მიმართებაში. ამასთანავე, არჩევანი შეიძლება ხორციელდებოდეს როგორც მოქმედებას და უმოქმედობას შორის, ასევე ორ და უფრო მეტ მოქმედებებს შორისაც: თუ პირველი სიტუაცია აძლევს შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოს თავი შეიკავოს აქტიური მოქმედებისაგან (მაგალითად, შეცვალოს ქონების დაყადაღება გირავნობით ან შეიკავოს თავი ასეთი შეცვლისაგან; შეიძლება მოიწვიოს სპეციალისტი საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად ან არ მოიწვიოს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მ. 255, ნ. 7, რომლის თანახმად, „საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების მიზნით შესაძლებელია მოწვეულ იქნეს სპეციალისტი/ექსპერტი„); მისცეს პასუხისგებაში ან არ მისცეს (მაგალითად, სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის თანახმად, „დიდი ოდენობით გადასახადისაგან თავის არიდება სისხლის სამართლის პასუხისგებაში მიცემით ისჯება, ხოლო პირს 218-ე მუხლით გათვალისწინებული სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო შემონმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე); მეორე კი გამორიცხავს ასეთ შესაძლებლობას (მაგ.; სატრანსფერო ფასნარმოქმნის რამდენიმე მეთოდიდან ერთ-ერთის ამორჩევა)².

ჩვენ მიერ წარმოდგენილ სტატიაში არ შეიძლება არ შევეხოთ საგადასახადო-სამართლებრივ რეგულირებაში პრეზუმფციული მეთოდების გამოყენებას საგადასახადო ნესების დარღვევებთან მიმართებაში და რადგან წარმოდგენილი მოხსენების ფორმატის მოცულობიდან გამომდინარე ფართოდ ვერ შევეხებით ამ პრობლემას, ერთ კონკრეტულ საკითხს მაინც შევეხებით.

პრეზუმფციები, ძირითად შემთხვევაში, სამართლის ნორმების მსგავსად საკანონმდებლო პოლი-

¹ სუსგ, saqme #bs-1655-1627(k-11) 11 aprili, 2012 weli, <http://www.supremecourt.ge/news/id/262>, {2021, 29/05}

² ხარაზი ია, საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილება, დისპოზიციის განსაკუთრებული ნაირსახეობით (თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები), „მართლმსაჯულება და კანონი, #3(59), 2018

ტიკის სპეციალურ წესებს წარმოადგენენ და არა ვარაუდს, როგორადაც მას მიიჩნევენ. ამასთან, რიგი იურისტები სამართლებრივი პრეზუმფციებიდან საერთოდ გამორიცხავენ იმ ზოგად წესებს, რომლებიც მოსამართლეთა საქმიანობის საერთო პრინციპებს წარმოადგენენ. მაგ. დებულებას, რომ ადამიანი ივარაუდება კეთილსინდისიერად და შერაცხადად, სანამ არ დამტკიცდება სანინა-ალმდეგო. რიგი იურისტები საერთოდ უარყოფენ სამართლებრივი პრეზუმფციების შემოტანის საჭიროებას მათი „ფორმალური“ შინაარსის გამო. პრეზუმფციული დასკვნით ერთი ფაქტი ან მოვლენა არსებულად, დადგენილად ითვლება არაერთგზის მომხდარი ანალოგიური ფაქტებისა თუ მოვლენების საფუძველზე¹.

საინტერესოა, ამ კუთხით სასამართლო პრაქტიკაც (ბიზნესგადანყვეტილების მართებულობის პრეზუმფცია). საგადასახადო სამართლიდან შეიძლება განხილულ იქნეს სასამართლო პრაქტიკის მაგალითი, კერძოდ, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილების შესაბამისად² შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შესაბამისად სხვა იურიდიული პირების) დირექტორსა და მართვით საქმიანობაში ჩართულ პარტნიორს შეიძლება დაეკისროთ პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი თავისი ქონებით პასუხისმგებლობა საზოგადოების საგადასახადო დავალიანებისათვის (მ.შ. საგადასახადო შემონმების აქტით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებებისათვის) იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი წინაპირობა: საზოგადოების პარტნიორის შემთხვევაში: 1. საზოგადოებას გააჩნია საგადასახადო დავალიანება (მ.შ. საგადასახადო შემონმების აქტით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების) და არ შესწევს უნარი თავისი ქონებით დაფაროს აღნიშნული დავალიანება; 2. ხსენებული საგადასახადო დავალიანება გამონკვეულია პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის (იცის რა, რომ იურიდიული პირი კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ საკუთარი ქონებით – *mew.Ses. knoni, m.44*) ბოროტად გამოყენებით (მენ.შეს. კანონის მ.3.6.), რასაც ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, როცა ის ფაქტობრივად მართავს საზოგადოებას და მისი საქმიანობა მიმართულია გადასახადების თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ, ე.ი. როცა საზოგადოება გამოიყენება, როგორც საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“ (პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენების მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს).³

წინამდებარე გადაწყვეტილებით, საქართველო შეუერთდა იმ ქვეყნების რიცხვს, რომლებშიც საგადასახადო ვალდებულების განზრახ თავის არიდებისათვის (და შესაბამისი წინაპირობების არსებობისას) საწარმოს პარტნიორი და საწარმოს დირექტორი მთელი თავისი ქონებით აგებენ პასუხს პირადად და უშუალოდ, თუ საწარმოს ქონება საგადასახადო ვალდებულების დასაფარავად არასაკმარისია.

თუმცა ხაზი უნდა გაესვას იმ გარემოებას, რომ ყველა აღნიშნულ ქვეყანაში საგადასახადო ორგანოს ამგვარი უფლება, რომ შესაბამისი წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში მოსთხოვოს საწარმოს დირექტორსა ან/და პარტნიორს (პირადი ქონებით) საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება, პირდაპირ არის განსაზღვრული საგადასახადო კანონმდებლობით და კერძო სამართლის ნორმებზე (მოცემულ შემთხვევაში – მენარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი) დაყრდნობით ამ სახის პრაქტიკის ჩამოყალიბება პრაქტიკულად უპრეცედენტოა (სხვადასხვა ქვეყანაში ადმინისტრაციული ორგანოების ასეთი მცდელობა წარუმატებლად დასრულდა)⁴.

¹ ბიზნესი და კანონმდებლობა – [რედ.იური პაპასქუა], ნოემბერი, 2009. ბიზნესი და კანონმდებლობა – [რედ.იური პაპასქუა], ნოემბერი, 2009; ასევე იხ. ხარაზი ი; „საგადასახადო სამართლებრივ რეგულირებაში პრეზუმფციული მეთოდების გამოყენების შესახებ“, საერთაშორისო სამეცნიერო ჟურნალი „დიპლომატია და სამართალი“, #1(4), 2018

² (06.05.2015 Nas-1307-1245-2014 susg)

³ ხარაზი ი; „საგადასახადო სამართლებრივ რეგულირებაში პრეზუმფციული მეთოდების გამოყენების შესახებ“, საერთაშორისო სამეცნიერო ჟურნალი „დიპლომატია და სამართალი“, #1(4), 2018

⁴ http://taxinfo.ge/index.php?option=com_content&task=view&id=8903&Itemid=104

პრეზუმფცია საგადასახადო სამართალში წარმოადგენს თვისობრივად პირდაპირ ან ირიბად, საგადასახადო სამართლის ნორმებში დამაგრებულ ალბათობით აღიარებას არსებობაზე ან პრეზუმირებული ობიექტის არყოფნას (ფაქტის, მოვლენის, სამართალურთიერთობის) დადგენილი არსებობის დროს, მასთან დაკავშირებული ფაქტობრივი საფუძვლით. სამართლებრივი პრეზუმფციების გამოყენება განისაზღვრება სამართლებრივი რეგულირების ამოცანებით და მიზნებით. საერთო წესებით მას მიმართავენ არასტანდარტულ სიტუაციებში, როდესაც სხვა საშუალებების გამოყენება შეუძლებელია ან არაეფექტურია.

ასეთი საგადასახადო რეჟიმების აღსანიშნავად დასავლეთის მეცნიერებაში გამოიყენება ტერმინი „presumptiv taxation“,¹ ან ქართულად, „პირობითად გაანგარიშებული საგადასახადო დაბეგვრა“. ვვარაუდობთ, ტერმინი „პრეზუმტიური დაბეგვრა“ უფრო ადეკვატურად ასახავს ამდაგვარი საგადასახადების რეჟიმების არსს.

როგორც აღნიშნავს ვ. ტურონი², ტერმინი „presumptiv taxation“, ვარაუდობს საგადასახადო ვალდებულებების დადგენის ირიბი მეთოდების გამოყენებას, რომლებიც განსხვავდებიან ჩვეულებრივი წესებისაგან, დაფუძნებული გადამხდელის საფინანსო (საგადასახადო, საბუღალტრო) ანგარიშსწორებაზე.

ტერმინი „პრეზუმტიური დაბეგვრა“, – აღნიშნავენ ე. ახმადი და ნ. სტერნი, – მოიცავს პროცედურების მთელ რიგს, რომელთა შესაბამისად საგადასახადო ბაზა არ იზომება, მაგრამ გამომდინარეობს ზოგიერთი მარტივი მონაცემებიდან, რომელთა გამოთვლა უფრო ადვილია, როგორც თვით ბაზისის³. დღეისათვის ამდაგვარი მეთოდები აქტიურად გამოიყენება მთელ მსოფლიოში. თვით ამერიკის შეერთებულ შტატებში, სადაც პრეზუმტიულმა საგადასახადებმა ვერ მიიღეს ფართო გავრცელება, უკანასკნელ წლებში მსჯელობენ შესაძლო ზოგიერთი პრეზუმტიული რეჟიმების ჩართულობაზე, ამერიკულ საგადასახადო სისტემაში.

საგადასახადო საქმეში ცნობილი გამოთქმაა: „მხოლოდ საგადასახადები და სიკვდილია გარდუვალი“, საგადასახადო კოდექსის იმპერატიული მოთხოვნაა, რომ: „პირი ვალდებულია გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი საგადასახადები“,⁴ ხოლო საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის კიდევ უფრო აძლიერებს მე-5 მუხლის დანაწესს იმაზე მითითებით, რომ „გადასახადი არის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი სახელმწიფო ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის საგადასახადის გადამხდელი, გადახდების აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“. საგადასახადის გადაუხდელობისათვის კი სანქციებია დაწესებული, რომლებიც ხშირ შემთხვევაში კუმულაციურია. საგადასახადო კოდექსის აღნიშნულ ნორმებს ეხმიანება პირდაპირი მნიშვნელობით ასკ-ის 1651 რომელიც საგადასახადებისა და სხვა სავალდებულო საგადასახდელების არასწორად გადახდევინებას ეხება და გადამხდელთათვის ზარალის⁵ მიყენებას იწვევს და გარკვეული ფულადი სანქციებიცაა დაკისრებული.

საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლი (ნ. 8) საგადასახადო დავალიანების გადამხდელთ სთავაზობს (საგადასახადო უფროსის დადებითი გადაწყვეტილების შემთხვევაში) საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებას არა უმეტეს ერთი წლით, ეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში

¹ Thuronyi V. Presumptive taxation // Tax Law design and Drafting. Vol. L; Washington: international Monetary Fund, 1996-1998.

² Thuronyi V. დასახ. ნაშრ.

³ Ahmad E; Stern N. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ. 5, ნ. 1.

⁵ როგორც სამართლის სხვა დარგებში, აქაც ხშირად კანონმდებელი არასწორად იყენებს ტერმინებს „ზიანი“ და „ზარალი“, ცნობილი აქსიომაა, რომ „ზიანის მიყენება ხდება, ხოლო ზარალის ანაზღაურება“.

სათვის, თუ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილია საბანკო გარანტია, ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი. აქვე გავაკეთებდით შენიშვნას იმასთან დაკავშირებით, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებით არ ჩერდება საურავის დარიცხვა, რაც ჩვენ არადემოკრატიულ ნორმად მიგვაჩნია, თუ გავავლებთ პარალელს, სამოქალაქო კოდექსსა და საგადასახადო კოდექსს შორის დავინახავთ, არსობრივ განსხვავებას, კერძოდ: თუ საკრედიტო დაწესებულებამ ვალდებულს პირს განცხადების საფუძველზე გადაუვადა სამოქალაქო ვალდებულების შესრულება (გირავნობის/იპოთეკის ან სხვა უზრუნველყოფის შემთხვევაში), მას ბუნებრივია სამოქალაქო სამართლის პრინციპებიდან გამომდინარე, საურავი არ დაერიცხება, პირდაპირ ნორმას, რომ საკრედიტო დაწესებულება საურავის გადახდის გადავადებას ახდენს სამოქალაქო კანონმდებლობაში – არ გვხვდება. მიგვაჩნია, რომ თუ საგადასახადო ორგანო ახდენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებას (და გასაგებია რატომაც: გადასახადის გადამხდელს უჭირს ძირითადი ვალის – გადასახადის და ბუნებრივია ვადის გადაცილებით საურაცის გადახდაც), აქედან გამომდინარე, ალოგიკურად მიგვაჩნია კანონის იმპერატივი, რომ „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებით არ ჩერდება საურავის დარიცხვა„!. მაშ, რაღა აზრი აქვს გადავადებას, თუ მას შეღავათი არ მოაქვს გადასახადის გადამხდელისათვის, თუ იმას გულისხმობს კანონი, რომ გადასახადის გადამხდელს შეღავათი გაუკეთა, საგადასახადო ვალდებულება გადაუვადა და ეს პანაცეაა გადასახადის გადამხდელისათვის, ვერაფერი პოზიტიური განმარტება იქნებოდა კანონის მუხლისა და თან იმასაც თუ მივიღებთ მხედველობაში რომ საურავი არ არის ძირითადი ვალდებულება, იგი აქცესორულია. ნორმის პირდაპირი განმარტებით აქცესორული ვალდებულება მიყვება მთავარ ვალდებულებას (გადასახადის გადახდას), მაგრამ დამეთანხმებით, ეს ვერაფერი საშველია გადახდისუუნარო მენარმისათვის, მით უმეტეს თუ მის წინააღმდეგ საგაკოტრებო საქმეც იქნება აღძრული. ეს ჩვენი კერძო მოსაზრებაა, იქნებ ვცდებით, მაგრამ მიგვაჩნია, რომ საურავის გადახდისათვის ვალდებულ პირს თუ არ ეპატიება საურავის გადახდა გადახდისუუნარობისა (და, ბუნებრივია, ეს საგადასახადო კანონმდებლობის შემთხვევაში ნაკლებად სავარაუდოა, რამეთუ გადასახადები ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთი მთავარი წყაროა ქვეყანაში), გადაუვადდეს მაინც გონივრული ვადით მისი გადახდა, კანონის განმარტება კი პირდაპირ ითვალისწინებს რომ პირს კი გადაუვადდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება, მაგრამ საურავის დარიცხვა გრძელდება. კარგი იქნებოდა თუ 238-ემუხლის მე-8 ნაწილის ბოლო წინადადება შემდეგ ფორმულირებას მიიღებდა: „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებით ხდება საურავის გადავადებაც„.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო დავა საქართველოს საერთო სასამართლოებში სირთულით ხასიათდება და შესაბამისად სიფრთხილით განიხილება, საგადასახადო დავას სხვადასხვა ქვეყნები განსხვავებულად არეგულირებენ მართლმსაჯულების ორგანოებში. ზოგიერთ ქვეყანაში დავა განიხილება საერთო სასამართლოთა სისტემაში, რიგ ქვეყნებში კი საგადასახადო დავის განხილვას სპეციალიზებული, საგადასახადო და ფისკალური სასამართლოები¹ და ტრიბუნალები ახორციელებენ. საკითხის უკეთ გაანალიზებისათვის განვიხილავთ, როგორც კონტინენტურ ევროპული სამართლის, აგრეთვე პრეცედენტული სამართლის მაგალითებს. მაგალითად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში საგადასახადო დავებს განიხილავს საგადასახადო სასამართლო, რომელიც არის საჯარო ორგანო, საგადასახადო სასამართლო დაარსა კონგრესმა კონსტიტუციის პირველი მუხლის საფუძველზე.² საგადასახადო სასამართლოში უამრავი დავა არის წარმოდგენილი მათ

¹ ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, მესამე წაწილი, 2020, გვ 293. ხელმისაწვდომია აქ: https://elibrary.atu.edu.ge/lms/upload/e_books/viewer.html?file=1606236932.pdf&fbclid=IwAR3i-RbdSgBDGrOTuHG8d_YYE82HwSRqjlq1gySXp5KRRU-ZyX2DL1V1Oo0 (უკანასკნელად გადამოწმდა: 23.05.2021წ).

² The Annenberg Guide to the United States Constitution Article I, Section 8 ხელმისაწვდომია აქ: <https://www.annenbergclassroom.org/article-i-section-8/> (უკანასკნელად გადამოწმდა: 20.05.2021წ)

შორისაა, დავა ფედერალურ საშემოსავლო ჯარიმებსა და გადასახადებზე. მხარეს შეუძლია გაასაჩივროს გადასახადის დაკისრების საკითხი. მხარეს, რომელმაც გასაჩივრა აღნიშნული საკითხი, შეუძლია სარჩელი შეიტანოს აშშ-ს რაიონულ სასამართლოში ან ფედერალურ განცხადებების სასამართლოში.¹ თუმცა გადასახადის გადახდიდან ორივე სასამართლო ვერ ათავისუფლებს და მოსარჩელე ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი სარჩელის შეტანამდე.² რაც ხელს უწყობს საგადასახადო სისტემის გამართულ მუშაობას.

დავებზე, რომელთა ღირებულებაც არ აღემატება 50 000 აშშ დოლარს, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს საქმე სასამართლომ განიხილოს დაჩქარებული წესით, თუმცა ასეთი ასეთი წესით მიღებული გადაწყვეტილება არ საჩივრდება და არ ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს.³ რაც ხელს უწყობს ეფექტურ და დროულ მართლმსაჯულებას, თუმცა, ამავდროულად შეიცავს რისკებს მოსარჩელისათვის. სასამართლო პროცესი ტარდება ერთი მოსამართლის შემადგენლობით, ნაფიცი მსაჯულები არ მონაწილეობენ ამგვარ დავებზე. გადასახდელის გადამხდელს უფლება აქვს თავისი ინტერესები თავად დაიცვას სასამართლო პროცესზე საქმის განხილვისას. დავების უმეტესობა მორიგებით სრულდება. საგადასახადო სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს შესაბამის ტერიტორიულ სააპელაციო სასამართლოში.⁴ აღნიშნულის საფუძველზე შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ ამერიკის შეერთებული შტატების სასამართლო ორიენტირებულია საქმე დასრულდეს ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე.

რაც შეეხება, გერმანიას, როგორც კონტინენტური ევროპული სამართლის ოჯახის წევრს, კონსტიტუციის 95-ე მუხლის საფუძველზე, გერმანიაში შეიქმნა ხუთი უმაღლესი მართლმსაჯულების ორგანო და ერთ-ერთი გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის (შემდგომში გერმანიის) ფისკალური სასამართლო, ის წარმოადგენს საგადასახადო და საბაჟო დავების განხილვის უმაღლეს ინსტანციას. მის ძირითად ფუნქციებში შედის საგადასახადო ნორმების შეფარდება და აღსრულების უზრუნველყოფა. გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ფუნქციებში შედის, როგორც საგადასახადო ნორმების ინტერპრეტაცია და განმარტება, ასევე, კანონმდებლობის განვითარება ერთიანი პრაქტიკის დანერგვის გზით.⁵ ფუნქციების ასეთი ფართო სპექტრი მეტყველებს გერმანიის ფისკალური სასამართლოს ფართო უფლებამოსილებაზე. ამავებზე მეტყველებს ისიც, რომ თუ გადავავლებთ თვალს გერმანიის ფისკალური სასამართლოს სარჩელებს, მივხვდებით, რომ მოსარჩელეები ხშირად აყენებენ სადავო ნორმის კონსტიტუციურობის საკითხს და სასამართლოც განხილავს ასეთ სარჩელებს, ხოლო ასეთი წინააღმდეგობის აღმოჩენის შემთხვევაში იგი ვალდებულია საქმე შეაჩეროს და გადასცეს საკონსტიტუციო სასამართლოს.⁶ რაც ცალსახად მოსახერხებელი არის

¹ „საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები“ 2012 .

ხელმისაწვდომია აქ: http://ewmiprolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf?fbclid=IwAR1lyhs9zDxbGMHGioGGuGQ8m4JHMAql3jF0ZxkPGetd9mDsjcBwFvrtqfA

(უკანასკნელად გადამოწმდა: 20.05.2021წ)

² Flora v. United States, 362 U.S. 145 (1960), ხელმისაწვდომია: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/362/145/> (უკანასკნელად გადამოწმდა: 20.05.2021წ)

³ „საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები“ 2012 .

ხელმისაწვდომია აქ: http://ewmiprolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf?fbclid=IwAR1lyhs9zDxbGMHGioGGuGQ8m4JHMAql3jF0ZxkPGetd9mDsjcBwFvrtqfA

(უკანასკნელად გადამოწმდა: 20.05.2021წ)

⁴ „საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები“ 2012 .

ხელმისაწვდომია: http://ewmiprolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf?fbclid=IwAR1lyhs9zDxbGMHGioGGuGQ8m4JHMAql3jF0ZxkPGetd9mDsjcBwFvrtqfA

(უკანასკნელი ვიზიტი: 20.05.2021წ)

⁵ Finanzgerichtsordnung (FGO) ხელმისაწვდომია: <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>

(უკანასკნელი ვიზიტი: 20.05.2021წ)

⁶ Basic Law for the Federal Republic of Germany, ხელმისაწვდომია: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf> (უკანასკნელი ვიზიტი: 20.05.2021წ)

მოსარჩელესათვის. მართლია, გერმანიის ფისკალური სასამართლო განიხილავს მხოლოდ მოსარჩელეს მიერ სადავოდ გახდილ ნორმას და ის არ სცდება მოთხოვნის ფარგლებს, თუმცა მისი გადანიშნულება ქმნის პრეცედენტს და იგი აისახება, როგორც კანონმდებლობაში, ასევე, საგადასახადო ნორმების გამოყენების პრაქტიკაზე.

დასკვნის სახით:

საგადასახადო ორგანოთა ქმედებათა შორის მნიშვნელოვანად მიგვაჩნია საგადასახადო ადმინისტრაციათა მოქნილი როლი, რომელიც გაითვალისწინებდა გადამხდელთათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქებას და ხელს შეუწყობდა ბიზნესს და ფიზიკურ პირებს, რომელთაც არ შეეძლებოდათ პრობლემები და სირთულეები გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით;

მიგვაჩნია, რომ პანდემიის პერიოდში მოხდეს საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება საგადასახადო ვალდებული პირებისათვის, საგადასახადო პრეფერენციების მინიჭებით;

შეიქმნას უცხოელი ინვესტორებისათვის ხელშემწყობი საგადასახადო გარემო;

კოვიდ-ის მოქმედების პერიოდში საგადასახადო ადმინისტრაციებმა უნდა დააზუსტონ პრიორიტეტები და კრიტერიუმები ბიზნესის გადასარჩენად (თუგინდ შესაძლებლობის ფარგლებში გრძელვადიანი სესხების გამოყოფით, ისევე გავიმეორებთ, საგადასახადო ტვირთის შემცირებით, სანქციების მოხსნით და ა. შ.);

საგადასახადო ორგანოებმა მოიძიონ, გამოავლინონ და გააკონტროლონ იმ მენარმეთა მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, რომლებიც განაგრძობენ ბიზნესსაქმიანობებს.

მიგვაჩნია, რომ მკაცრი საგადასახადო სანქციებია ასამოქმედებელი იმ მენარმეთ მიმართ, რომლებიც აქტიურად განაგრძობენ ბიზნესსაქმიანობას და თავს არიდებენ გადასახადის გადახდას ასეთის არსებობის შემთხვევაში;

განსაკუთრებული ყურადღება მიექცეს მცირე მენარმეთათვის ხელის შეწყობას, როგორც ქვეყნის მოსახლეობის დაპურების ძირითად ბიზნეს სფეროს და ა. შ.