

**საქართველოში გადასახადის
გადაუხდელობისთვის სისხლის-
სამართლებრივი პასუხისმგებლობის
დამდგენი სახელმწიფო ორგანოს
ტრანსფორმაციის მიმოხილვა**

დავით ბულია*

I. შესავალი

არსებობს საუკუნეების მანძილზე შემუშავებული პრინციპები, რომლებიც მხარს უჭერენ გადასახადების გადახდის ვალდებულებას. თითოეული მათგანის ამოსავალი იდეა ზოგადად სამართლიანი კანონების დამორჩილების ვალდებულებით იწყება.¹ გადასახადი იყო და არის საჯარო ვალდებულება.² გადასახადის გადახდა 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.³ ვინაიდან გადასახადებს უმნიშვნე-

* საქართველოს ეროვნული ბანკის საგადახდო სისტემების დეპარტამენტის დავების განმხილველი კომისიის მხარდაჭერის განყოფილების იურისტი, სულხან-საბა ორბელიანის უნივერსიტეტის დოქტორანტი, email: d.bulia@sabauni.edu.ge, ORCID: 0009-0008-6670-2052.

¹ Mercuri E., The Obligation to Obey Tax Laws, Revenue Law Journal, Vol. 21, No. 1, 2011, 3.

² Kouba S., Tax as a Public Obligation, Paper Proceedings of ICLJ 2013, International Center for Research and Development, , Sri Lanka, 2013, 156.

³ საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, გადასახადებისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა – შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012, 3.

ლოვანესი როლი ენიჭება ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში, სახელმწიფოს არსებობა და განვითარება განუყოფლადაა დაკავშირებული გადასახადების არსებობასთან, შესაბამისად, ნებისმიერი სახელმწიფო ებრძვის გადასახადებისგან თავის არიდებას.⁴

საგადასახადო დანაშაული, სხვა ფინანსურ დანაშაულთან ერთად, მთელი მსოფლიოს ყურადღების ქვეშე ექცევა.⁵ მსგავსადვეა საქართველოში. თანამედროვე საგადასახადო დანაშაულის არსებობა, უპირველესად, განისაზღვრება საქართველოში ეკონომიკური ცხოვრების წესის შეცვლით, რომლის თავისებურება საბაზრო ურთიერთობებია. 1990-იან წლებში მოხდა ძირეული ცვლილებები პოლიტიკისა და ქვეყნის სოციალურ მოწყობაში. პრიორიტეტების შეცვლასთან ერთად, მომნიშვნელოვანი ეკონომიკური რეფორმების განხორციელების აუცილებლობა. გატარებული რეფორმის ნაწილმა, თავის მხრივ, არაპროგნოზირებადი შედეგები განაპირობა. საკუთრების კერძო ფორმის გაჩენამ წარმოშვა უამრავი წინააღმდეგობა. ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესავსებად მთავრობამ მიმართა გადასახადების გადიდების ეკონომიკურად დაუსაბუთებელ გზას, რომელიც გათვლილი იყო ხანმოკლე ეფექტზე.⁶

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა საქართველოში შემოღებული იქნა 1994 წლის თებერვლიდან.⁷ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს დამატა ჯერ 160-ე (მოგების (შემოსავლის) ან გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით), შემდგომში კი – სხვა მუხლებიც, რომ-

⁴ Pasat A.O., Comparative Analysis in the Field of Customs Offenses and Criminal Regulations in Certain States in Relation to the Legislation of the Republic of Moldova, Tribuna Juridica, Vol. 7, No. 1, 2017, 105.

⁵ Amara I., Khelif H., Financial Crime, Corruption and Tax Evasion: A Cross-Country Investigation, Journal of Money Laundering Control, Vol. 21 No. 4, 2018, 545-554.

⁶ საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, გადასახადებისგან თავის არიდება და სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა – შედარებითი ანალიზი, თბილისი, 2012, 5.

⁷ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009, 355

ლებიც დაკავშირებული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან. მაგალითად, 1998 წლის 25 ნოემბერს სსკ-ს დაემატა სამი მუხლი: 173-ე (ყალბი აქციზური მარკის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება), 173¹-ე (ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება) და 173²-ე (მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის მარის გარეშე გამოშვება, რეალიზაცია, შენახვა და ტრანსპორტირება) მუხლები.⁸ საქართველოს პარლამენტის მიერ 1999 წლის 22 ივლისს მიღებული სისხლის სამართლის ახალი კოდექსი ასევე ითვალისწინებდა პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის.⁹

II. შემოსავლების სამინისტროს ლეგიონი

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო შეიქმნა 1999 წლის 9 დეკემბერს, რაც განპირობებული იყო ქვეყნის აღმშენებლობის საქმეში საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელობით.¹⁰ აღნიშნული სამინისტროს სისტემა მოიცავდა საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებს, გენერალურ ინსპექციას, საგანგებო ლეგიონს, აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიუროს და აქციზური მარკების სამსახურს. იმ პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში შემავალი საგადასახადო ორგანოები იყო: შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების საგადასახადო ინსპექციები, მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები, აგრეთვე აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო.¹¹ რაც შეეხება საგან-

⁸ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 242.

⁹ საქართველოს 1998 წლის 22 ივლისის სისხლის სამართლის კოდექსი.

¹⁰ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 197.

¹¹ იქვე, 199-200.

გებო ლეგიონს, იგი იყო სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსის მქონე საგადასახადო და საბაჟო, გასამხედროებული ორგანო, რომელიც საქვეუწყებო დაწესებულების სახით შედიოდა საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში. ლეგიონი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფდა საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დაცვას.¹²

საგანგებო ლეგიონი მოქმედებდა როგორც ადმინისტრაციულ, ისე სისხლის სამართლის სფეროში და მისი ძირითადი ამოცანა იყო საგადასახადო და საბაჟო სფეროში დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევის გამოვლენა, აღკვეთა და თავიდან აცილება; საგადასახადო და საბაჟო სფეროში სამართალდარღვევათა ჩამდენი პირების გამოვლენა და დადგენა-დაკავება; ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობისა და მის კომპეტენციაში არსებულ საკითხებზე მოკვლევის წარმოება.¹³ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში შემავალი ორგანოების თანამშრომელთა მიერ სამსახურის შესრულების დადგენილი წესის წინააღმდეგ ჩადენილ დანაშაულზე, აგრეთვე გადასახადისთვის თავის არიდებისა და საბაჟო წესების დარღვევის საქმეებზე მოკვლევის წარმოებისას საგანგებო ლეგიონზე ვრცელდებოდა სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისი ნორმები, გამოვლენილ დანაშაულთა კვალიფიკაცია წარმოებდა სისხლის სამართლის კოდექსის ნორმებით.¹⁴

საგანგებო ლეგიონი უზრუნველყოფდა საგადასახადო და საბაჟო სფეროში სამართალდარღვევათა წინააღმდეგ ბრძოლას, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობის უსაფრთხოებასა და მუშაკების დაცვას სამსახურებრივ მოვალეობათა შესრულები-

¹² „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2002 წლის 14 სექტემბრის №296 ბრძანება, მე-2 მუხლი.

¹³ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 200.

¹⁴ იქვე, 218.

სას კანონსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან.¹⁵ ლეგიონს ჰქონდა საგადასახადო და საბაჟოსამართლებრივი უფლება-მოვალეობები, რაც განსაზღვრული იყო, შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებით. დანაშაულის გამოვლენის შემთხვევაში ლეგიონს არა მხოლოდ უფლება ჰქონდა, არამედ ვალდებული იყო აღედგინა სისხლის სამართლის საქმე.¹⁶ საგანგებო ლეგიონი მის წინაშე მდგარი ამოცანების შესრულებისას ვალდებული იყო გამოეყვლინა, აღეკვეთა საგადასახადო და საბაჟო სფეროში დანაშაული და სხვა სამართალდარღვევები, ჩაეტარებინა სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგამოძიებო მოქმედებები და სხვა.¹⁷

III. ფინანსური პოლიცია და შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტი

საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულთან ბრძოლისა და საბიუჯეტო თანხების მართლზომიერი განკარგვის მაკონტროლებელი სამსახური 2004 წელს შეიქმნა. 2007 წელს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში არსებული სამი სამსახური – ფინანსური პოლიცია, საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტები – ერთ უწყებად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურად გარდაიქმნა.¹⁸

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის ძირითადი ფუნქციები იყო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში დანაშაულის თავიდან აცილება, გამოვლენა და წინასწარი გამოძიე-

¹⁵ საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლი.

¹⁶ როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, თბილისი, 2002, 222

¹⁷ „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2002 წლის 30 აგვისტოს №271 ბრძანება, მე-5 მუხლი.

¹⁸ საგამოძიებო სამსახური, <http://is.ge/ka-ge/About_Us/Investigation_Service> [06.12.2023]

ბის სტატიაზე სსსკ-ის შესაბამისად მინიჭებული სხვა უფლება-მოვალეობები. შემოსავლების სამსახურის განსაკუთრებული ნიშნის მიხედვით შექმნილ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს განეკუთვნებოდა: აუდიტის დეპარტამენტი, საგამოძიებო დეპარტამენტი, სპეციალური დანიშნულების რაზმი.¹⁹

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტი იყო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სისტემაში შემავალი, განსაკუთრებული ნიშნის მიხედვით შექმნილ სტრუქტურული ქვედანაყოფი, რომელიც კანონმდებლობის შესაბამისად იბრძოდა საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ, აწარმოებდა კანონმდებლობით მის კომპეტენციას მიკუთვნებულ საქმეთა წინასწარ გამოძიებას და ა.შ. მისი ძირითადი ამოცანები იყო საგამოძიებო ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილი დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევების გამოვლენა-აღკვეთა, მათზე სათანადო რეაგირება, მათში მონაწილე პირის ან პირების დადგენა, დანაშაულის აღკვეთის მიზნით ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა. სამსახური, თავის მხრივ, შედგებოდა 13 სტრუქტურული ერთეულისგან.²⁰

IV. ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური

2009 წლის დეკემბერში ფინანსთა სამინისტროში განხორციელებული კიდევ ერთი სტრუქტურული რეორგანიზაციის შემდეგ, შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის, საგამოძიებო და ოპერატიულ-ტექნიკური უზრუნველყოფის დეპარტამენტები და სპეციალური დანიშნულების რაზმი გაერთიანდა საქვეუწყებო დაწესებულების ფარგლებში და

¹⁹ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009, 120.

²⁰ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 13 აპრილის N343 ბრძანება „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის დებულების დამტკიცების თაობაზე“.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურად ჩამოყალიბდა. 2009 წლის 1 დეკემბრიდან ძალაში შევიდა საქართველოს კანონი „საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“, რომლის თანახმადაც, შეიქმნა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური.²¹

ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების სტატუსით შემავალი სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოა, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა ფუნქციებს. საგამოძიებო სამსახურის მთავარი მიზანია ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობა, ეკონომიკური და საგადასახადო დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლა, ჯანსაღი ბიზნესგარემოს დაცვა და კეთილსინდისიერი მენარმეების საქმიანობის ხელშეწყობა.²²

„საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საგამოძიებო სამსახურის ძირითად ამოცანად და უფლებამოსილებად განისაზღვრა: საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილი დანაშაულის თავიდან აცილება, კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, გამოვლენა და აღკვეთა; საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით დადგენილი ქვემდებარეობის შესაბამისად სრული მოცულობით გამოძიების ჩატარება; შესაბამისი ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა

²¹ საგამოძიებო სამსახური, <http://is.ge/ka-ge/About_Us/Investigation_Service> [06.12.2023]

²² „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი და მე-2 მუხლები.

დანაშაულის გამოვლენა-აღკვეთის მიზნით; ინფორმაციის მოპოვება და გაანალიზება, მისი შემდგომი გამოყენების მიზნით; საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა; საფინანსო-საბიუჯეტო და ფულად-საკრედიტო ურთიერთობების სფეროში კანონდარღვევათა ხელშემწყობი მიზეზების გამოვლენა, მათი შესწავლა-ანალიზი.²³

VI. დასკვნა

საგადასახადო სფეროში ჩადენილი დანაშაულისთვის სისხლის-სამართლებრივი პასუხისმგებლობისთვის რეაგირების მომხდენი ორგანოები მუდმივად რეორგანიზაციას განიცდიდნენ. ეს განპირობებული იყო 90-იან წლებში პოლიტიკისა და ქვეყნის სოციალურ მოწყობაში მომხდარი ძირეული ცვლილებებით, რომელთაც სახელმწიფო ჯეროვნად მომზადებული ვერ შეხვდა. თავდაპირველად შეიქმნა შემოსავლების სამინისტროს დაქვემდებარებაში მყოფი სპეციალური ლეგიონი, რომელიც რეფორმებისა და საგადასახადო დეპარტამენტად გახდომის შემდეგ გახდა საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულთან ბრძოლისა და საბიუჯეტო თანხების მართლზომიერი განკარგვის მაკონტროლებელი სამსახური. შემდეგ ფინანსური პოლიცია, საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტები ერთ უწყებად – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურად გაერთიანდა, სადაც საგამოძიებო დეპარტამენტი შეიქმნა. მოგვიანებით, 2009 წლის დეკემბერში, ფინანსთა სამინისტროში განხორციელებული კიდევ ერთი სტრუქტურული რეორგანიზაციის შემდეგ, შემოსავლების სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის, საგამოძიებო და ოპერატიულ-ტექნიკური უზრუნველყოფის დეპარტამე-

²³ იხ., დედარიანი თ., გადასახადისათვის თავის არიდება, როგორც დანაშაული და პასუხისმგებლობის დაკისრების პრაქტიკულ-სამართლებრივი ასპექტები, სამაგისტრო ნაშრომი, თბილისი, 2019.

ნტები და სპეციალური დანიშნულების რაზმი გაერთიანდა საქვე-
უნყებო დაწესებულების ფარგლებში და საქართველოს ფინანსთა
სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურად ჩამოყალიბდა.

დღეისათვის ჩამოყალიბებული სტრუქტურა ბევრად უფრო
დახვეწილი და გამართულია, წინა სტრუქტურებთან შედარებით,
ვინაიდან მოხდა ადმინისტრაციული და სიხლისსამართლებრივი პა-
სუხისმგებლობის დაკისრებისთვის საჭირო ფუნქციების გადანაწი-
ლება სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და ფინანსთა სამინისტროს
საგამოძიებო სამსახურს შორის. თუ რომელიმე საქმე მეორე ორ-
განოს ქვემდებარე აღმოჩნდა, ამ ორგანოებს შორის ინფორმაცია
მარტივად იცვლება. ამასთან, პროცესს ამარტივებს ის გარემოება,
რომ ორივე ერთი და იმავე სამინისტროს, ფინანსთა სამინისტროს,
სისტემაში შემავალი საქვეუნყებო დაწესებულებაა.