

საინჟინრო საქმიანობის სამართლებრივ-საექსპერტო
და სოციალური ასპექტები

ირაკლი გაბისონია

საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფა

გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო იკმაყოფილებს ფინანსურ მოთხოვნილებებს, რომლის მეშვეობითაც იგი ეფექტურად ასრულებს ხალხის მიერ მასზე დაკისრებულ ამოცანებს. აქედან გამომდინარე, საქართველოს კონსტიტუციასა და საგადასახადო სამართლის კოდექსში განმტკიცებულია დებულება, რომ ყველა პირი, ფიზიკური და იურიდიულიც, ვალდებულია დროულად და სრული მოცულობით გადაიხადოს კანონით განსაზღვრული გადასახადები და მოსაკრებლები.

2010 წლის საქართველოს ბიუჯეტი 7 მილიარდამდე ლარს შეადგენდა, რომელშიც 5 მილიარდამდე საგადასახადო შემოსავლებს ეკავა. რა გასაკვირია, რომ ბიუჯეტში გადასახადებით შექმნილი შემოსავლების ასეთი მაღალი წილის გამო მეტად მნიშვნელოვანია გადასახადების დროულ და სრულყოფილ გადახდასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვა.

პირს გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა, ეცვლება ან უწყდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ან სხვა ნორმატიული აქტით განსაზღვრული საფუძვლების არსებობისას. ეს ვალდე-

ბულება გადასახადის გადამხდელს ეკისრება კანონმდებლობით განსაზღვრული იმ გარემოებების დადგომის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებენ შესაბამისი გადასახადის ან მოსაკრებლის გადახდას.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დამოუკიდებლად შეასრულოს გადასახადის გადახდის მასზე დაკისრებული ვალდებულება კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში. გადასახადი მის მიერ გადახდილად ითვლება შესაბამისი ბიუჯეტის ან-გარიშზე თანხის ჩარიცხვის შემთხვევაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელის მიერ დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის კონკრეტული საშუალებები, რომლებიც უნდა განვმარტოთ როგორც სპეციალური ღონისძიებები, მიმართული მის მიერ თავისი ვალდებულებების უპირობოდ შესრულებისაკენ.

აღნიშნული სტატია წარმოადგენს მცდელობას, სამართლებრივი და პრაქტიკული კუთხით იქნეს გაშუქებული, სწორედ, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის საშუალებების ცნება

და დიფერენციაცია. ეს საკითხები, როგორც უკვე აღნიშნეთ, დღევანდელ პირობებში ძალიან აქტუალურია, რადგან 2011 წლის დასაწყისში ძალაში შევიდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომელმაც ძველი ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გვერდით გაითვალისწინა ახალი ღონისძიებებიც, რომელთა პრაქტიკაში სწორედ დაწერგვას ძალიან დიდი მნიშვნელობა აქვს შემდგომში მათი ეფექტურობისათვის. აღნიშნული საკითხები განხილული იქნება ძველი და ახალი საგადასახადო კოდექსის ჭრილში, აგრეთვე ჩამოყალიბებული პრაქტიკის შედარებითი სამართლებრივი ანალიზის მიხედვით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის შესაბამისად: «საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი» [1].

გადასახადის გადამხდელის მიერ ზემოაღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, და აგრეთვე, აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების არსებობისას, მის წინააღმდეგ შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო კოდექსის XI კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების გადა-

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

საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნულ კარში განმტკიცებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა განვასხვავოთ სამოქალაქო კანონმდებლობაში გამოყენებული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებების საგან. რუსი მეცნიერი ნ. ვ. ფედორენკო წერს, რომ «სამოქალაქო კანონმდებლობაში გამოყენებული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებიდან საგადასახადო კანონმდებლობის სფეროში «კანონის ანალოგიის» მიხედვით გამეორებულია ისეთი ტრადიციული საშუალებები, როგორიცაა: ქონების დაგირავება, თავდებობა და საურავი,

ხოლო რაც შეეხება საბანკო ანგარიშებზე ოპერაციების შეჩერებასა და გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადებას, ისინი პროცესულურ კანონმდებლობაშია ცნობილი» [2]. რა თქმა უნდა, ზემოაღნიშნული მოსაზრება ზუსტად შეესაბამება რუსულ კანონმდებლობაში მოცემულ ნორმებს, თუმცა გარკვეულწილად ქართულ კანონმდებლობაშიცაა ასახული. საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობიდან საგადასახადო სფეროში გამოიყენება ისეთი ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორიცაა: იპოთეკა, გირავნობა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადაებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშებიდან თანხის ჩამოწერა.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ცალსახად ქონებრივ ხასიათს ატარებენ და ისინი მოწოდებულნი არიან, უზრუნველყონ სახელმწიფო რეალური გარანტიით, რომ ფისკალურად ვალდებული პირი აუცილებლად შეასრულებს გადასახადისა და მოსაკრებლის გადახდის მასზე დაკისრებულ ვალდებულებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად: «საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები:

- ა) საგადასახადო გირავნობა/ იპოთეკა;
- ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა;

- გ) ქონებაზე ყადაღის დადება;
- დ) ყადაღადაებული ქონების რეალიზაცია;
- ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;
- ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება;
- ზ) საბანკო ანგარიშზე ოპერაციების შეჩერება» [3].

კანონმდებელი საგადასახადო კოდექსში სწორედ ზემოაღნიშნულ საშუალებებს მიიჩნევს ყველაზე ეფექტურად გადასახადების რეგულირების მიზნის მისაღწევად, ხოლო სამოქალაქო კანონმდებლობა, პირიქით, ითვალისწინებს ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვადასხვა საშუალებების დადგენის შესაძლებლობას, არა მარტო კანონით, არამედ ხელშეკრულებითაც. ამგვარი სხვაობა საგადასახადო ურთიერთობების საჯარო ხასიათითაა გამოწვეული.

ეს საშუალებები ძველი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით «საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად» იყო სახელწოდებული და მათ შორის არ იყო «საბანკო ანგარიშზე ოპერაციების შეჩერება». საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით ახალი საგადასახადო კოდექსის ყველაზე მნიშვნელოვან ნოვაციას წარმოადგენს 248-ე მუხლი «საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ», რომლის მიხედვითაც

«1. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების

შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებები:

ა) თავდებობა;

ბ) საბანკო გარანტია;

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

2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით, საჭიროების შემთხვევაში, განსაზღვროს გარანტიის სხვა სახეები, გარანტიის წარდგენისა და გამოყენების და გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები, ასევე საგარანტიო თანხის ოდენობის განსაზღვრის წესები» [4].

ამ მუხლში ჩამოყალიბებულმა დებულებებმა, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში, რომლებიც ძირითადად ვერტიკალური დაქვემდებარების პრინციპზეა აგებული, პირველად მისცეს გადასახადის გადამხდელს – ერთ მხარეს, შესაძლებლობა, თვითონ შეეთავაზებინა სახელმწიფოსათვის – მეორე მხარისათვის, მის მიერ გადასახადის გადახდის შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებები. აღნიშნული ინსტიტუტის საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში დანერგვით კანონმდებელი ცდილობს მცირედით მაინც წაახალისოს გადასახადის გადამხდელი, გაუღვივოს მას რწმენა, რომ ამგვარ ურთიერთობებში მხოლოდ სახელმწიფოს არ აქვს პროგატივა აირჩიოს და გამოიყენოს მის წინააღმდეგ საგადასახადო კანონ-

მდებლობით გათვალისწინებული ერთ-ერთი საშუალება, არამედ ამ დროს გადასახადის გადამხდელსაც აქვს უფლება თვითონ შესთავაზოს სახელმწიფოს მის მიერ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ის საშუალება, რომელსაც კონკრეტულ შემთხვევაში საჭიროდ მიიჩნევს. მიუხედავად იმისა, რომ ეს საშუალებები საკმაოდ შეზღუდულია, ვიდრე სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული, აღნიშნული სიახლე მაინც მისასალმებელია, რადგან იგი შეიცავს კერძო-სამართლებრივი ანუ ჰორიზონტალური ურთიერთობების გარკვეულ ელემენტს, რაც აქამდე საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობებისათვის უცხო იყო.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რიგითობას საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო. იგი უფლებამოსილია, თავისი შეხედულებისამებრ აირჩიოს და გამოიყენოს კოდექსში მოცემული ღონისძიებებიდან ერთ-ერთი ან რამდენიმე ერთობლივად.

ჩვენი აზრით, ზემოაღნიშნული ნორმა და მის შესაბამისად დამკვიდრებული პრაქტიკა საგრძნობლად არღვევს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებს, რადგან ძალიან ხშირად გადასახადის გადამხდელის დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე და მის მიმართ სახელმწიფოს მხრიდან გამოყენებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება (ღონისძიებები) ერთმანეთთან მიმართებაში

არაადეკვატურია. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეიძლება შეადგენდეს 20 ლარს და საგადასახადო ორგანომ მას ორ მილიონად ღირებული საცხოვრებელი ბინა დაუყადალოს. საგადასახადო ორგანოს ეს მოქმედება სრულიად სცილდება გონიერულობის ფარგლებს, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება ამ შემთხვევაში სრულად დააკმაყოფილებდა საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნას.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებით, ზოგადად მიმოვიხილეთ რა ძველ და ახალ საგადასახადო კოდექსში ჩამოყალიბებული დებულებები, ჩვენთვის ნათელი გახდა, რომ მათ შორის არსებული შინაარსობრივი სხვაობის მიუხედავად, ახალ საგადასახადო კანონმდებლობას ამ სფეროში გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობის არსებითი გაუმჯობესება არ გამოუწვევია.

IRAKLI GABISONIA

SECURING OF A PAYMENT OF TAX LIABILITIES

S u m m a r y

In the given article, we discuss the important questions of tax reform in Georgia, in particular, legal and practical aspects of securing a payment of tax liabilities, according to the old and new tax codex, also referred for the taxpayers' rights protection.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 53, პუნქტი 1.
2. Федоренко Н. В. Практика рассмотрения споров арбитражным судом. М. ПРИОР, 2000.
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 238, პუნქტი 1.
4. საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი.