

ირაკლი გაბისონია

საბადასახადო სამართალი

ბადასახადის გადახდელის
უფლებების დასვის მექანიზმები



გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“
თბილისი
2013

რედაქტორები: **ზაზა რუხაძე** – სამართლის დოქტორი
მარიამ ჯიქია — სამართლის დოქტორი

რეცენზენტები: **ჯემალ გასოკიძე** – სამართლის დოქტორი
ქეთევან ჯინჭარაძე – სამართლის დოქტორი

წინასიტყვაობა

წარმოდგენილი ნაშრომი არის გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმების, საქართველოს კანონმდებლობაში მათთან დაკავშირებით არსებული პრობლემებისა და ხარვეზების საფუძვლიანად განხილვის მცდელობა. აღნიშნული საკითხი წარმოდგენილია საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის, მისი განხორციელების შედეგად დამკვიდრებული პრაქტიკის, აგრეთვე სხვა სახელმწიფოში მოქმედი სამართლებრივი ნორმებისა და ჩამოყალიბებული პრაქტიკის შედარებითი სამართლებრივი ანალიზის მიხედვით.

ნაშრომში დეტალურადაა განხილული გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის დამყარებული საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ნებისმიერ ეტაპზე გადასახადის გადამხდელის უფლებები, სახელმწიფოს მხრიდან ამ უფლებათა დასაცავად შექმნილი სამართლებრივი და ინსტიტუციონალური მექანიზმები. ამ კუთხით საქართველოში ბოლო დროს მიმდინარე საგადასახადო რეფორმის შედეგად ბევრი ინოვაცია დაინერგა, კერძოდ:

- საქართველოს მთავრობის სისტემაში ჩამოყალიბდა საგადასახადო ომბუდსმენის ინტიტუტი, რომლის ძირითადი ფუნქციაა გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა, მათი დარღვევის ფაქტების გამოვლენა, დარღვეული უფლებების აღდგენის ხელშეწყობა;

- 2011 წლის პირველ იანვარს ამოქმედებულმა ახალმა საგადასახადო კოდექსმა პირველად მოგვცა საგადასახადო საიდუმლოების დეფინიცია;

- გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა მიეცა, ისარგებლოს პირადი საგადასახადო აგენტისა და უზნის საგადასახადო ოფიცრის მომსახურებით, რომელთა კონსულტაციას ძალიან დიდი მნიშვნელობა ექნება მის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დროულად და სრულყოფილად შესრულებისათვის;

- შემოღებული იქნა ალტერნატიული აუდიტის ინსტიტუტი. ამ ცვლილებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა შესაძლებლობა, თავისი საქმიანობა და დოკუმენტაცია შეამოწმებინოს კერძო აუდიტს, რომელიც ლიცენზიას ღებულობს შემოსავლების სამსახურიდან;

- საგადასახადო კანონმდებლობამ პირველად გაითვალისწინა კანონის არცოდნის პრეზუმფცია, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო ორგანოს

ხელმძღვანელს და დავის განმხილველ ორგანოს მიენიჭა უფლებამოსილება, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით;

- საკანონმდებლო ცვლილებების საფუძველზე შესაძლებელი გახდა საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო ორგანოს შეუძლია შეუმციროს გადასახადის გადამხდელს გადასახადების ან/და სანქციების თანხები.

ნაშრომში ინოვაციების გარდა ყურადღება გამახვილებული ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებზე როგორცაა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, საგადასახადო კონტროლი, პასუხისმგებლობა, საგადასახადო დავა, განხილულია მათთან დაკავშირებით კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზები, რომლებიც გარკვეულ პრობლემებს წარმოშობენ გადასახადის გადამხდელის უფლებრივ მდგომარეობასთან დაკავშირებით.

აქედან გამომდინარე, ჩვენს მიერ შემუშავებული იქნა რეკომენდაციები ამ კუთხით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში განსახორციელებელ ცვლილებებთან დაკავშირებით, რომელთა გარეშეც, ვფიქრობთ, გართულდება იმ მიზნის მიღწევა, რომელიც ქართველმა ხალხმა კონსტიტუციის პრეამბულაში დაისახა – დემოკრატიული, სამართლებრივი და სოციალური სახელმწიფოს მშენებლობა. ეს ცვლილებები, სწორედ, ამ მიზნისკენ გადადგმული გარკვეული ნაბიჯები იქნება.

ვფიქრობთ, ჩვენეულ რეკომენდაციებს ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწისა და საზოგადოებრივ მოთხოვნილებებთან მათი შესაბამისობაში მოყვანის გარდა, კიდევ ერთი, მნიშვნელოვანი ფუნქცია გააჩნია – ქვეყანაში ეკონომიკური სტაბილურობისა და მენარმეთა შესაბამისი დაცვის გარანტიების უზრუნველყოფა.

თუ ჩვენი რეკომენდაციები ამ პროცესებში პრაქტიკულ-სამართლებრივი დანიშნულების როლს შეასრულებს მიზანი საბოლოოდ იქნება შესრულებული.

სარჩევი

შესავალი	7
თავი I. გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის სამართლებრივი გარანტიები	10
1.1. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის საკანონმდებლო გარანტიები.....	10
1.2. საგადასახადო ომბუდსმენი	21
1.3. საგადასახადო საიდუმლოება	28
1.4. პირადი საგადასახადო აგენტი.....	31
1.5. ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება	38
1.6. საგადასახადო განმარტება	40
1.7. საგადასახადო შეთანხმება	45
1.8. საგადასახადო ამნისტია	47
თავი II. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა	51
2.1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ზოგადი დახასიათება.....	51
2.2. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა	55
2.3. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა.....	59
2.4. ქონებაზე ყადაღის დადება.....	60
2.5. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია.....	66
2.6. საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენა	68
2.7. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.....	69
დასკვნა	70
თავი III. გადამხდელის უფლებები საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას	73
3.1. საგადასახადო კონტროლის ზოგადი დახასიათება და საკანონმდებლო პრობლემები	73
3.2. საზღვარგარეთი ქვეყნების საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკის გათვალისწინება საქართველოს კანონმდებლობაში	81

თავი IV. გადამხდელის უფლებების დაცვა სისხლის სამართლებრივი და საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისას	94
4.1. გადასახადის გადამხდელის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა	94
4.2. გადასახადის გადამხდელის უფლებები საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაკისრებისას.....	103
V თავი. საგადასახადო დავა	109
დასკვნა	116
გამოყენებული ლიტერატურა.....	126

შესავალი

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

2012 წლის საქართველოს ბიუჯეტი 8 მილიარდამდე ლარს შეადგენდა, რომელშიც 7 მილიარდამდე საგადასახადო შემოსავლებს ეკავა. რა გასაკვირია, რომ ბიუჯეტში გადასახადებით შექმნილი შემოსავლების ამგვარი მაღალი წილის შემდეგ ძალიან მნიშვნელოვანია გადასახადების დროულ და სრულყოფილ გადახდასთან დაკავშირებული საკითხები, მით უმეტეს, საქართველოს დღევანდელი ეკონომიკური განვითარების პირობებში, რადგან ბიუჯეტში ფულადი სახსრების დროულ ჩაირიცხვაზე დამოკიდებულია სახელმწიფოს მიერ თავისი ფუნქციის განხორციელება, დროულად და სრულყოფილად დააფინანსოს აუცილებელი ხარჯები და მიზნობრივი პროგრამები.

სახელმწიფოს განვითარებაში სამეცნიერო-ტექნიკური რევოლუციის, ინტეგრაციის, მსოფლიო ბაზრის შექმნის თანამედროვე პროცესების ზემოქმედებით, ახალი კანონზომიერება ჩამოყალიბდა – სოციალური სახელმწიფოს ფორმირება და მისი მდგრადობის შენარჩუნება.

აქედან გამომდინარე, ადამიანის სოციალურ-ეკონომიკური უფლებებით აღჭურვა და ამ უფლებების უზრუნველყოფა, დღეს, მეტ-ნაკლებად აქტუალური და პრობლემატურია ნებისმიერი ქვეყნისთვის, აგრეთვე მთლიანად მსოფლიო თანამეგობრობისათვის.

დღეს, საქართველო, იზიარებს რა, დასავლეთის გამოცდილებას, ადამიანის უფლებებისა, და საერთოდ, სამართლებრივი და სოციალური სახელმწიფოს ჩამოყალიბების საკითხებში, საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაციას ცდილობს. ამ სფეროში ბევრი რამ გაკეთდა, ბევრიც გასაკეთებელია. პირველ რიგში, საქართველოს მოსახლეობის

შიგნით საგადასახადო კულტურის განვითარებაა საჭირო, რაც საკმაოდ ხანგრძლივი პროცესია და მძიმე შრომას მოითხოვს, რადგან ამის ბევრი ხელისშემშლელი ფაქტორი არსებობს. მათ შორის პირველი ადგილი უკავია, მოსახლეობის უნდობლობას სახელმწიფო ორგანოებისა და მათი ფუნქციის მატარებელი თანამდებობის პირების მიმართ, რაც გასული საუკუნის 90-იანი წლების ცნობილი მოვლენების შემდეგ საქართველოში ხელისუფლების არასტაბილურობით იყო გამოწვეული და დღემდე გრძელდება.

დემოკრატიულ და სოციალურ სახელმწიფოში გადასახადის გადამხდელების უფლებრივი მდგომარეობა, სახელმწიფოს მხრიდან მათი უფლებების დამცავი მექანიზმების შექმნა და მათი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პრობლემაა.

დღეს, აღნიშნულმა საკითხმა, საქართველოში უკიდურესად პრაქტიკული მნიშვნელობა შეიძინა. სწორედ ამიტომ, ჩვენი წიგნის მთავარი მიზანია – პასუხის გაცემა კითხვებზე – როგორია გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები საქართველოში და როგორი უნდა იყოს ის დემოკრატიულ და სოციალურ სახელმწიფოში?.

ზემოხსენებული მიზნის მიღწევა ეტაპობრივად შევეცადეთ შემდეგი საკითხების ანალიზის გზით:

- გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების კონსტიტუციური რეგლამენტაციის ფორმები, როგორც საქართველოში, ისე უცხო ქვეყნებში;
- გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის სამართლებრივი გარანტიები, კერძოდ, საგადასახადო ომბუდსმენი, საგადასახადო საიდუმლოება, პირადი საგადასახადო აგენტი, უბნის საგადასახადო ოფიცერი, ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნება, საგადასახადო განმარტება, საგადასახადო ამნისტია და შეთანხმების ინსტიტუტები;
- საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები და მათი გამოყენების შედეგად დამკვიდრებული პრაქტიკა;
- საგადასახადო კონტროლის დინამიკა;
- საგადასახადო და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის

საფუძვლები და მათთან დაკავშირებული წინააღმდეგობები;

- საგადასახადო დავის წარმოებისას არსებული პრობლემები;
- საქართველოში გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმების ნაკლოვანებები.

აქვე აღსანიშნავია, რომ შრომაში საუბარია არა მარტო გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმების ნაკლოვანებებზე, არამედ ბოლო პერიოდში სახელმწიფოს მხრიდან განხორციელებულ ინოვაციებსა და მათ დადებით მხარეებზე.

წიგნში განხილული ბევრი საკითხი არ არის საფუძვლიანად შესწავლილი ქართულ იურიდიულ მეცნიერებაში. ამის მიზეზი, ნაწილობრივ, საგადასახადო კანონმდებლობის არასტაბილურობაა, რომელიც სახელმწიფო ხელისუფლების სათავეში მყოფი პოლიტიკური ძალების ცვალებადობითა და ეკონომიკური განვითარების დინამიურობითაა განპირობებული.

დღეს ბევრს საუბრობენ საქართველოს ეკონომიკურ განვითარებასა და საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაციაზე, აგრეთვე სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადების წილის ოდენობასა და მნიშვნელობაზე, მაგრამ ყურადღების მიღმა რჩება გადასახადების სიდიდისა და სოციალური მდგომარეობის თანაფარდობის, აგრეთვე ამ პროცესებისადმი მოსახლეობის მზაობის საკითხები.

მაშასადამე, ნაშრომში შესწავლილია არა მარტო სოციალურ სახელმწიფოში გადასახადის გადამხდელის უფლებრივი მდგომარეობის საკითხი, არამედ ზოგადად განხილულია გადასახადების ადმინისტრირების პროცესის ფორმალური მხარე და მისი სრულყოფის საკითხები.