

ზვიად როგავა

# საგადასახადო სამართალი

დამხმარე სახელმძღვანელო

წიგნი I

- გადასახადები, გადასახადების სისტემა და საგადასახადო სამართალი
- საგადასახადო სამართლის წყაროები
- საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტები
- საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება
- საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა
- საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა

თბილისი, 2018

გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“



სახელმძღვანელოში განხილულია გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა, გადასახადის სახეები და მათი კლასიფიკაციის საფუძვლები, გადასახადების სისტემის ცნება და ზოგადი დახასიათება, საგადასახადო სამართლის ცნება, საგანი და მეთოდი, გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები, გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ელემენტები, საგადასახადო სამართლის წყაროები, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ცნება და ნიშნები, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ობიექტები და სუბიექტები.

სახელმძღვანელოში გაანალიზებულია საგადასახადო ვალდებულების არსი და მისი შესრულების საკითხები, ასევე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ასპექტები.

განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივ საფუძვლებს, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზებსა და მათი თავიდან აცილების საშუალებებს, ასევე სახელმწიფოთა საერთაშორისო-ეკონომიკური ინტეგრაციის საგადასახადო-სამართლებრივ ასპექტებს.

სამტომეული განკუთვნილია მათთვის, ვისაც სურს გახდეს საგადასახადო სფეროს სპეციალისტი და ამ სფეროში განახორციელოს პრაქტიკული საქმიანობა როგორც ადვოკატმა, აუდიტმა, საგადასახადო ინსპექტორმა, მოსამართლემ, ბუღალტერმა, მენეჯერმა ან კონსულტანტმა.

**რედაქტორი** – სამართლის დოქტორი **მანია კოპალეიშვილი**

**რეცენზენტი** – სამართლის დოქტორი **თამარ გვარამაძე**

ყველა უფლება დაცულია. ამ წიგნის არც ერთი ნაწილი (ეს იქნება ტექსტი, ფოტო-ილუსტრაცია თუ სხვა) არანაირი ფორმით და საშუალებით (იქნება ეს ელექტრონული თუ მექანიკური), არ შეიძლება გამოყენებულ იქნას ავტორის წერილობითი ნებართვის გარეშე.

საავტორო უფლებების დარღვევა ისჯება საქართველოს კანონმდებლობით.

© ზვიად როგავა, 2018

© გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, 2018



**გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“**

**თბილისი, მ. კოსტავას №75;**

**ტელ: (+995 32) 238 35 99; (+995) 557 51 51 34**

**ელ-ფოსტა: info@law.ge;**

**ვებ-გვერდი: www.law.ge**

**www.facebook.com/PublishingWorldofLawyers**

**ISBN 978-9941-9607-3-4**

**ZVIAD ROGAVA**

# **TAX LAW**

Textbook I

- **Taxes, Tax System and Tax Law**
- **Tax Law Sources**
- **Tax-Legal Subjects**
- **Tax Liability and its execution**
- **Tax arrears Payment**
- **International Double Taxation**

**TBILISI, 2018**

**Publishing House „World of Lawyers“**



The guidbook covers tax definition, types of taxes and their classification basics, tax system and a general description, tax law concept, the subject and method, taxation principles, tax legal elements, tax law sources, tax-legal related subject and signs, tax legal objects and subjects.

The book analyzes the essence of tax liabilities and execution issues, as well as the aspects of tax liability payments.

Particular attention is paid to the legal basis of international tax relations, the causes of international double taxation and the means to prevent them, as well as the tax-legal aspects of international economic integration.

All three volumes are designed for those who want to become a tax specialist and lead practical activities with a status of an attorney, audit, tax inspector, judge, accountant, manager or consultant.

Editor – Doctor of Law **MAIA KOPALEISHVILI**

Reviewer – Doctor of Law **TAMAR GVARAMADZE**

All rights are preserved, no part of this book (text, photo and etc) can be used in any way (electronically, or manually) without written permission of the owner of copyrights.

Violation of copyright law is punished by the Legislation of Georgia.

© **ZVIAD ROGAVA, 2018**

© **PUBLISHING HOUSE „WORLD OF LAWYERS“, 2018**



**Publishing House "World of Lawyers"**

---

**Georgia, Tbilisi, str: M.Kostava #75**

**Tel.: (+995 32) 238 35 99; (+995) 557 51 51 34**

**E-mail: [info@law.ge](mailto:info@law.ge)**

**web: [www.law.ge](http://www.law.ge)**

**[www.facebook.com/PublishingWorldofLawyers](https://www.facebook.com/PublishingWorldofLawyers)**

**ISBN 978-9941-9607-3-4**

# შინაარსი

<b>თავი 1. გადასახადები, გადასახადების სისტემა და საგადასახადო სამართალი</b> .....	<b>11</b>
1.1. გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა .....	11
1.2. გადასახადი როგორც სამართლებრივი კატეგორია: ცნება, არსი, ნიშნები. გადასახადის ფუნქციები .....	15
1.3. მოსაკრებლები და სხვა სახელმწიფო შემოსავლები .....	20
1.4. გადასახადის სახეები და მათი კლასიფიკაციის საფუძვლები .....	29
1.5. გადასახადების სისტემის ცნება და ზოგადი დახასიათება .....	36
1.6. საგადასახადო სამართლის ცნება, საგანი და მეთოდი. საგადასახადო სამართალი მეცნიერებათა სისტემაში .....	42
<b>თავი 2. გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპები</b> .....	<b>47</b>
2.1. გადასახადებით დაბეგვრის ეკონომიკური პრინციპები .....	47
2.2. გადასახადით დაბეგვრის იურიდიული პრინციპები .....	57
2.3. გადასახადებით დაბეგვრის ორგანიზაციული პრინციპები .....	61
<b>თავი 3. გადასახადის იურიდიული შიგნითა და გარეშე ელემენტები</b> .....	<b>66</b>
3.1. გადასახადის იურიდიული შიგნითა და გარეშე ელემენტების ცნება და სამართლებრივი მნიშვნელობა .....	66
3.2. გადასახადის გადამხდელი (გადასახადის სუბიექტი) .....	69
3.3. დაბეგვრის ობიექტი და საგანი .....	71
3.4. საგადასახადო ბაზა, გადასახადის მასშტაბი და დაბეგვრის ერთეული .....	74
3.5. გადასახადის წყარო .....	76
3.6. სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქციის საზღვრები.....	77
3.7. საგადასახადო პერიოდი.....	78
3.8. საგადასახადო ბაზის აღრიცხვის მეთოდები.....	81
3.9. გადასახადის განაკვეთები. დაბეგვრის მეთოდები .....	83
3.10. საგადასახადო შეღავათები. საგადასახადო შეღავათების სახეები.....	88
3.11. გადასახადის გამოანგარიშების წესი .....	93
3.12. გადასახადის გადახდის წესი .....	94
<b>თავი 4. საგადასახადო სამართლის წყაროები</b> .....	<b>98</b>
4.1. საგადასახადო წყაროების ცნება და სახეები .....	98
4.2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა .....	100
4.3. საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო სამართლის წყაროების სისტემაში .....	107
4.4. საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში.....	110
4.5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში.....	115
4.6. კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში .....	117

4.7. საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედება დროში, სივრცეში და პირთა წრის მიმართ .....	121
4.8. საგადასახადო კანონმდებლობის ვადების განსაზღვრა .....	124
4.9. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპები .....	130

**თავი 5. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ცნება**

<b>და ნიშნები .....</b>	<b>134</b>
5.1. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ცნება და ზოგადი დახასიათება .....	134
5.2. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ნიშნები .....	135
5.3. სამენარმეო საქმიანობა და გადასახადებით დაბეგვრა .....	137
5.4. ბუღალტრული აღრიცხვა და გადასახადებით დაბეგვრა .....	144
5.5. ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო შედეგების განსაზღვრის თავისებურებანი .....	147

**თავი 6. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტები.**

<b>გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი .....</b>	<b>151</b>
6.1. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტები .....	151
6.2. გადასახადის გადამხდელის ცნება და სახეები .....	152
6.3. გადასახადის გადამხდელთა კლასიფიკაცია .....	154
6.4. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო სტატუსი .....	163
6.5. ფიზიკური პირის საგადასახადო სტატუსი. საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები .....	165
6.6. სანარმოთა/ორგანიზაციათა საგადასახადო სტატუსი. საქართველოს სანარმო და უცხოური სანარმო .....	168
6.7. უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება .....	171
6.8. საგადასახადო აგენტი, სხვა ვალდებული პირი .....	181
6.9. ურთიერთდამოკიდებული პირები .....	185
6.10. გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი .....	188

**თავი 7. გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივი დაცვა .....**

<b>195</b>	<b>195</b>
7.1. გადასახადის გადამხდელის ძირითადი უფლებები .....	195
7.2. ინფორმაციის მოთხოვნის უფლება .....	196
7.3. საგადასახადო საიდუმლოება .....	202
7.4. საგადასახადო შელავათით სარგებლობისა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის დაბრუნების უფლება .....	209
7.5. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებისა და საგადასახადო ორგანოს უკანონო გადაწყვეტილების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურების უფლება .....	211
7.6. გადასახადის გადამხდელის სხვა უფლებები .....	212
7.7. გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები .....	217
7.8. მიმონერა გადასახადის გადამხდელთან .....	225

**თავი 8. საგადასახადო აღმინისტრაციები .....**

<b>231</b>	<b>231</b>
8.1. საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის ორგანიზაცია. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები .....	231

8.2. საქართველოს შემოსავლების სამსახური. შემოსავლების სამსახურის ძირითადი ფუნქციები .....	233
8.3. შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოები .....	242
8.4. შემოსავლების სამსახურის თანანამშრომლები. მათი სპეციალური უფლებამოსილება, სამართლებრივი და სოციალური დაცვის გარანტიები .....	253
8.5. საგადასახადო ორგანოების ორგანიზაცია საზღვარგარეთის ქვეყნებში .....	257
დანართი 1. საგადასახადო ადმინისტრაციები საზღვარგარეთის ქვეყნებში .....	270

**თავი 9. საგადასახადო ორგანოების უფლებები და ვალდებულებები .....273**

9.1. საგადასახადო ორგანოების უფლებები .....	273
9.2. საგადასახადო კონტროლის უფლება .....	275
9.3. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლება .....	279
9.4. საგადასახადო სანქციის გამოყენებისა და ადმინისტრაციული სახდელის დაკისრების უფლება .....	281
9.5. საგადასახადო დავალიანების საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით ამოღების უფლება .....	285
9.6. გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით სპეციალისტების ან ექსპერტების მონვევის უფლება .....	286
9.7. საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები .....	289
9.8. Privé სერვისი .....	295
9.9. საგადასახადო ორგანოების პასუხისმგებლობა .....	297

**თავი 10. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს უფლებამოსილება**

**საგადასახადო სფეროში .....301**

10.1. საფინანსო ორგანოები: ცნება, მიზნები, ამოცანები .....	301
10.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემა და ორგანიზაციული სტრუქტურა .....	303
10.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს უფლებამოსილება საგადასახადო სფეროში .....	307
10.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახური .....	312

**თავი 11. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო**

**სამსახური ..... 315**

11.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სამართლებრივი სტატუსი .....	315
11.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის უფლებამოსილება, ორგანიზება და ხელმძღვანელობა .....	318
11.3. საგამოძიებო სამსახურის მოსამსახურეთა სპეციალური უფლებამოსილება .....	321
11.4. საგამოძიებო სამსახურის ოპერატიულ-სამძებრო და საგამოძიებო საქმიანობა .....	325
11.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში სამსახურის გავლის წესი .....	329
11.6. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის თანამშრომელთა სოციალური დაცვის გარანტიები .....	333

**თავი 12. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სხვა**

**მონაწილეები .....337**

12.1. საბანკო დაწესებულებები .....337

12.2. გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვის განმარტებული პირები .....342

12.3. გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო მონაცემების წარმდგენი პირები .....344

12.4. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელებაში მონაწილე პირები .....345

12.5. საგადასახადო მრჩეველები (კონსულტანტები).....346

**თავი 13. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება .....348**

13.1. საგადასახადო ვალდებულების არსი .....348

13.2. გადასახადის გამონგარიშების ცნება და ძირითადი სტადიები .....349

13.3. გადასახადის გადახდის ცნება. გადასახადის გადახდის ვადა .....355

13.4. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება სანარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას ან რეორგანიზაციისას .....362

13.5. გარდაცვლილი, უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის და მხარდაჭერის მიმღების საგადასახადო ვალდებულების შესრულება .....366

13.6. გადასახადის დარიცხვა .....370

13.7. ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება .....373

13.8. საგადასახადო მოთხოვნა .....376

13.9. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა .....378

13.10. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა .....385

13.11. უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციის გადაანგარიშება ... 385

13.12. საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღება ..... 386

13.13. საგადასახადო ანგარიშგება. საგადასახადო დეკლარაცია და სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ..... 390

**თავი 14. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების**

**უზრუნველყოფა .....393**

14.1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა საგადასახადო ორგანოს მიერ .....393

14.2. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გაუქმება და შეჩერება. საგადასახადო დავალიანების გადავადება და რესტრუქტურირაცია .....395

14.3. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ..... 403

14.4. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა .....407

14.5. ქონებაზე ყადაღის დადება .....410

14.6. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია .....417

14.7. საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა .....425

14.8. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება ..... 429

14.9. ცრუმაგიერი მფლობელობა ..... 432

14.10. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ .....438

14.11. საგადასახადო დავალიანების ჩამონერა .....449

14.12. საგადასახადო დავალიანების დაფარვის წესი .....459



14.13. საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფა საგადასახადო დავის პერიოდში .....	460
---	-----

**თავი 15. საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი საფუძვლები ..... 462**

15.1. საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ძირითადი პრინციპები.....	462
15.2. სახელმწიფოს საგადასახადო ტერიტორია .....	463
15.3. საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით .....	466
15.4. საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის საგანი .....	467
15.5. საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის წყაროები .....	469
15.6. საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის მატერიალურ-სამართლებრივი და კოლიზიური ნორმები .....	478
15.7. უცხოური სამართლის სუბიექტების დაბეგვრის რეჟიმები .....	480

**თავი 16. საერთაშორისო ორმაგი დაგეგვრა. გადასახადებისაგან თავის არიდების აღკვეთა.**

**საგადასახადო თავშესაფრები და საგადასახადო ოაზისები ..... 484**

16.1. ორმაგი გადასახადებით დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზები .....	487
16.2. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მეთოდები .....	487
16.3. სახელმწიფოთა საგადასახადო კონკურენცია. გადასახადებისაგან თავის არიდების აღკვეთა .....	494
16.4. ოფშორული მექანიზმების გამოყენება საერთაშორისო დაბეგვრისას. საგადასახადო თავშესაფრები და საგადასახადო ოაზისები .....	498

**თავი 17. სახელმწიფოთა საერთაშორისო-ეკონომიკური ინტეგრაციის საგადასახადო-სამართლებრივი ასპექტები .....510**

17.1. სახელმწიფოთა საერთაშორისო ინტეგრაციის ფორმები .....	510
17.2. სახელმწიფოთა საერთაშორისო ეკონომიკური ინტეგრაციის ეტაპები .....	512
17.3. ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ინტეგრაცია .....	514



# თავი 1. გადასახადები, გადასახადების სისტემა და საგადასახადო სამართალი

## 1.1. გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა

სახელმწიფო შემოსავლებში გადასახადებს არსებითი ადგილი უჭირავთ. სახელმწიფოს არსებობა განუყოფლად არის დაკავშირებული გადასახადებთან. გადასახადების მნიშვნელობის შესახებ საკმაოდ მოკლედ და მკაფიოდ აქვს ნათქვამი ბენჯამინ ფრანკლინს<sup>1</sup> ცნობილ ფრაზაში: „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები.“

უძველესი დროიდან გადასახადები იკრიფებოდა სახელმწიფოსა და მისი ორგანოების ფინანსური უზრუნველყოფის მიზნით. ნებისმიერი დროის ნებისმიერი სახელმწიფოს განუყოფელ ატრიბუტს გადასახადები წარმოადგენენ. გადასახადები პირველი სახელმწიფოების წარმოშობასთან ერთად წარმოიშვა და მათი ფესვები მრავალსაუკუნოვანი სიღრმეებიდან მოდის. ჯერ კიდევ შუა საუკუნეების ფილოსოფოსი თომა აკვინელი<sup>2</sup> გადასახადებს კანონით ნებადართულ „ძარცვის უცოდველ ფორმად“ მიიჩნევდა, თუ აკრეფილი სახსრები „საყოველთაო სიკეთეს“ ხმარდებოდა. გადასახადები სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების შენახვისა და მათი ფუნქციების ფინანსური უზრუნველყოფის ძირითად წყაროდ გამოიყენებოდა. მას შემდეგ მსოფლიოში ბევრი რამ შეიცვალა, ახალი მახასიათებლები შეიძინეს სახელმწიფოს ამოცანებმა და ფუნქციებმა. ამასთან, გადასახადების, როგორც სახელმწიფოს ფუნქციონირების ფინანსური უზრუნველყოფის წყაროს, მთავარი დანიშნულება შენარჩუნდა, თუმცა მათი როლი მრავალმნიშვნელოვანი გახდა.

გადასახადი სახელმწიფოს ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ნიშანი და ამავედროულად მისი არსებობის სავალდებულო პირობაა. გადასახადები სახელმწიფოს უპირობო ატრიბუტია, რომლის გარეშეც მისი არსებობა შეუძლებელია. საბაზრო ურთიერთობების პირობებში გადასახადების გარეშე ვერც ერთი სახელმწიფო ვერ შეძლებს საკუთარი ფუნქციების სათანადოდ განხორციელებას.

თანამედროვე სახელმწიფოები ბიუჯეტის შევსების მიზნით, გადასახადების გარდა, სხვადასხვა სახის შენატანებსა და გადასახდელებსაც აწესებენ, მაგრამ თავისი დანიშნულებითა და მოცულობით ბიუჯეტის შემოსავლებში გადასახადები ყოველთვის პირველ ადგილზე არიან. საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების შემოსავლის წყაროს უდიდეს ნაწილს სწორედ გადასახადები შეადგენენ.

გადასახადები საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითა-

1 ბენჯამინ ფრანკლინი (1706 -1790) - აშშ-ის სახელმწიფო მოღვაწე, აშშ-ის დამოუკიდებლობის დეკლარაციის და აშშ-ის კონსტიტუციის ერთ-ერთი ავტორი.

2 თომა აკვინატი (1225 - ან 1226 - 1274 წწ), შუა საუკუნეების ფილოსოფოსი და ღვთისმეტყველი, დომინიკანელთა ორდენის წევრი. პარიზის უნივერსიტეტის პროფესორი, თომიზმის ფუძემდებელი, რომელიც დღემდე კათოლიციზმის ცენტრალურ ფილოსოფიურ მოძღვრებად ითვლება.

დი წყაროა. „საქართველოს 2017 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს 2016 წლის 14 დეკემბრის კანონით, გადასახადები საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 93%-ს შეადგენენ.

საზღვარგარეთის ქვეყნების მონაცემებით გადასახადების წილი ბიუჯეტის შემოსავლებში 75%-დან 95%-მდე მერყეობს. მაგალითად, საფრანგეთში გადასახადები სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 95%-ს, აშშ-ში - 90%-ზე მეტს, გფრ-ში დაახლოებით 80%-ს, იაპონიაში - 75%-ს შეადგენენ.

თითოეული გადასახადის როლი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში განსხვავებულია. მაგალითად, 2017 წელს დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების 43%-ს შეადგენს, საშემოსავლო გადასახადი - 29%-ს, აქციზი - 18%-ს, მოგების გადასახადი - 8%-ს, ხოლო იმპორტის გადასახადი და სხვა გადასახადები - მხოლოდ 2%-ს.

გადასახადი სამართლებრივი ცნობიერების, ეკონომიკის, კონტროლის სისტემების განვითარების საკმაოდ მაღალ დონეს გულისხმობს. გადასახადს სახელმწიფო ცალმხრივად და ყოველთვის კანონის საფუძველზე აწესებს. სწორედ ამიტომ მთელ რიგ ქვეყნებში საგადასახადო საკითხების რეფერენდუმის გზით გადაწყვეტა აკრძალულია.

საგადასახადო ვალდებულება უშუალოდ კანონიდან გამომდინარეობს. დისპოზიციური ელემენტები აქ მინიმუმამდეა დაყვანილი. გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში სამართლებრივი რეგულირების იმპერატიული მეთოდი დომინირებს, რაც ქვეყნის დეტალურ სამართლებრივ რეგულირებასა და სუბიექტთა მიერ საკუთარი ქვეყნის დამოუკიდებლად განსაზღვრის თავისუფლების მინიმიზაციას გულისხმობს.

გადასახადი, საჯარო ხელისუფლების ხარჯების უზრუნველყოფის მიზნით, კანონზე დაფუძნებული საკუთრების გასხვისების ფულადი ფორმაა. გადასახადები საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების, სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების, სასარგებლოდ ირიცხება. გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო ცალმხრივად ცენტრალიზებულ ფონდებში იღებს გადასახადის გადამხდელის საკუთრების განსაზღვრულ ნაწილს საჯარო ფუნქციებისა და ამოცანების განსახორციელებლად.

გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს თავისი შეხედულებით განკარგოს საკუთარი ქონების ის ნაწილი, რომელიც განსაზღვრული ფულადი თანხის სახით ბიუჯეტში ექვემდებარება გადახდას და ვალდებულია ეს თანხა სახელმწიფოს სასარგებლოდ რეგულარულად გადაიხადოს. წინააღმდეგ შემთხვევაში დაირღვევა სხვა პირების, ასევე სახელმწიფოს უფლებები და კანონით დაცული ინტერესები.

გადასახადის გადახდა კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ვალდებულებაა. ამასთან, მას პირადი ხასიათი გააჩნია. გადასახადი უშუალოდ გადასახადის

გადამხდელის მიერ უნდა იქნეს გადახდილი ან, ყველა შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ფულადი სახსრების ხარჯზე. გადასახადთან მიმართებაში ცესიის (ვალდებულების გადაკისრების) შესაძლებლობა დაუშვებელია.

გადასახადის გადახდის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე (გადასახადის გადამხდელი) არსებობს. გადასახადის მიღებით სახელმწიფოს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის წინაშე არავითარი შემხვედრი ვალდებულება არ წარმოშობა. ამავდროულად, გადასახადის გადახდით გადასახადის გადამხდელი ვერანაირ დამატებით უფლებებს ვერ მოიპოვებს.

გადასახადი ფულადი სახსრების ცალმხრივი მოძრაობაა და იგი მხოლოდ ერთი მიმართულებით მოძრაობს. გადასახადის გადახდით კერძო სუბიექტი საკუთრების უფლებას საჯარო სუბიექტს გადასცემს. ვინაიდან გადასახადი ფულადი სახსრების ცალმხრივი მოძრაობაა და მისი პრინციპები პირდაპირ საპირისპიროა სამოქალაქო ბრუნვის პრინციპებთან, გადასახადებით დაბეგვრის მთავარ მექანიზმს შეიძლება მხოლოდ იძულება წარმოადგენდეს. უმეტეს შემთხვევებში არ არსებობს იძულებითი ღონისძიებების გამოყენების საჭიროება, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი გადასახადს დამოუკიდებლად და კეთილსინდისიერად იხდის. ამასთან, გადასახადებით დაბეგვრის დადგენილი წესებისაგან გადახვევის შემთხვევაში სანქციების გამოყენების უბრალო მუქარა პრაქტიკულ გამოხატულებას პოულობს.

გადასახადი გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს ფინანსური ურთიერთობების მონესრიგების საშუალებაა. გადასახადი გადასახადის გადამხდელს ვალდებულებების ზომას განუსაზღვრავს, ხოლო საგადასახადო ორგანოს – ნებადართული მოქმედებების საზღვრებს.

გადასახადები თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის განუყოფელი ელემენტია. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფოს ნაკლები შესაძლებლობა გააჩნია ზეგავლენა მოახდინოს საზოგადოებაში ამა თუ იმ პროცესების განვითარებაზე პირდაპირი დანაწესებისა და აკრძალვების გზით. ასეთი გავლენა უფრო ხშირად არაპირდაპირ ხასიათს იღებს და, მათ შორის, გადასახადებით დაბეგვრის მეშვეობით მიიღწევა. მაგალითად, მცირე მენარმეობის განვითარებისათვის შემოღებულია დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმები, სოფლის მეურნეობის სტიმულირების მიზნით დადგენილია შეღავათიანი საგადასახადო რეჟიმი სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებლებისათვის, საბანკო სისტემის განვითარებისათვის ლიცენზირებული ფუნანსური ინსტიტუტიდან მიღებული პროცენტები განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან, აქციზური მარკების შემოღებით გამკაცრებულია ალკოჰოლური სასმელების ხარისხის კონტროლი.

გადასახადებს კონტროლის ინსტიტუტის მნიშვნელობაც გააჩნიათ. გადასახადების გადახდის საპასუხოდ მოქალაქეები ითხოვენ სახელმწიფო მმართველობის გაუმჯობესებას, საბიუჯეტო ხარჯების გამჭვირვალობას, ადგილო-

ბრივი პრობლემების გადაწყვეტაში უშუალო მონაწილეობას და სხვა.

ცნობილია სახელმწიფოები, სადაც მოსახლეობის პირდაპირი გადასახადები არ არსებობს, კერძოდ, მოსახლეობის პირდაპირი გადასახადები არ არსებობს არაბეთის მთელ რიგ ქვეყნებში - ბრუნეი, ბაჰრეინი, ყატარი, ქუვეითი. მიუხედავად იმისა, რომ ამ ქვეყნების ეკონომიკური და პოლიტიკური მდგომარეობა განსხვავებულია, მათ საერთო ნიშანი ახასიათებთ - სახელმწიფო მმართველობაში მოსახლეობის მინიმალური მონაწილეობა.

ამრიგად, გადასახადი საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობის უზრუნველყოფის მიზნით, ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების გასხვისების ერთადერთი კანონიერი (კანონით დადგენილი) ფულადი ფორმაა, რომელიც სავალდებულო, არაეკვივალენტურ და უსასყიდლო საწყისებზე ხორციელდება, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულებით, თუმცა არ გააჩნია სასჯელის ან კონტრიბუციის ხასიათი.

გადასახადი კომპლექსური კატეგორიაა, რომელსაც ეკონომიკური და იურიდიული მნიშვნელობა გააჩნია.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადს ეკონომიკური თვალსაზრისით განვიხილავთ მივალთ დასკვნამდე, რომ მისი სხვა სახელმწიფო შემოსავლების შემადგენლობიდან გამოყოფა, ასევე მისი მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელებისაგან გამიჯვნა საკმაოდ რთულია, ვინაიდან იგი საზოგადოების საფინანსო-საბიუჯეტო სისტემის არსებითი ნაწილია.

ბუნებრივია, რომ გადასახადის დეფინიციისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა სამართალს ენიჭება. გადასახადის შინაარსის მკაფიო განსაზღვრება ხელს უწყობს:

- გადასახადის გადამხდელის კერძო საკუთრების უფლების შემზღუდავი ნორმების სწორად და ერთგვაროვნად გამოყენებას;
- საგადასახადო ორგანოების უფლებებისა და კომპეტენციების მოცულობის განსაზღვრას;
- საგადასახადო და პასუხისმგებლობის სხვა სახეების სწორად გამოყენებას.

გადასახადის ცნება საგადასახადო შენატანების დანესებისა და აკრეფის ნების მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტების მომზადების ერთ-ერთი საწყისი წერტილია.

გადასახადი საგადასახადო სამართლის ძირითადი კატეგორიაა. სწორედ გადასახადის არსიდან, მისი შინაარსიდან განისაზღვრება საგადასახადო სამართლის საგანი, მისი ზოგადი და კერძო ნაწილების კონსტრუქცია, ინსტიტუტებად დაყოფა.

დღეისათვის გადასახადის ცნება ყველაზე აპრობირებულ ეკონომიკურ და სამართლებრივ თეორიებს ემყარება და მას სამართლებრივი მეცნიერებისა და

პრაქტიკის არსებულ მიღწევებზე დაფუძნებული კანონმდებლობით განსაზღვრული შინაარსი გააჩნია.

## **1.2. გადასახადი როგორც სამართლებრივი კატეგორია: ცნება, არსი, ნიშნები. გადასახადის ფუნქციები**

გადასახადის საკანონმდებლო განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველ ნაწილში, რომლის თანახმად, **გადასახადი არის** საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

საკანონმდებლო განმარტებიდან გამომდინარე უნდა გამოვყოთ გადასახადის დამახასიათებელი ნიშნები, რაც ქმნის მის თავისებურებას და აძლევს მას კატეგორიულ დამოუკიდებლობას. ასეთ ნიშნებს განეკუთვნება: გადასახადის სავალდებულო ხასიათი, გადასახადის არაეკვივალენტური ხასიათი, გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი და სხვა.

**გადასახადი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი შენატანია.** გადასახადის საკანონმდებლო განმარტება ხაზს უსვავს საკანონმდებლო ხელისუფლების პრეროგატივას დაანესოს გადასახადები. საქართველოში გადასახადების დაწესება მხოლოდ პარლამენტის პრეროგატივაა. დაუშვებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება. ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი გადასახადია, თუ ეს შენატანი გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით. საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს.

**გადასახადი სავალდებულო ხასიათის შენატანია.** გადასახადის უდავოდ განმასხვავებელ ნიშანს მისი სავალდებულო ხასიათი წარმოადგენს. გადასახადის სავალდებულო ხასიათი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის იურიდიულ ვალდებულებას სახელმწიფოს წინაშე. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. შესაბამისად, გადასახადების გადახდა უმნიშვნელოვანი კონსტიტუციური ვალდებულებაა. გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს უარი განაცხადოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე. ყველა ვალდებულია გადაიხადოს კანონით დაწესებული გადასახადები. გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება წარმოეშობა ავტომატურად საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას ანუ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება წარმოეშობა კანონით განსაზღვრული გადასახადის იურიდიული შემაღელობის ნიშნების კომპლექსის წარმოშობის მომენტიდან.

გადასახადის გადახდის სავალდებულო ხასიათი ერთ-ერთი მთავარი კრიტერიუმია, რაც გადასახადს ბიუჯეტის სხვა შემოსავლებსაგან განასხვავებს.

**გადასახადი ფულადი ფორმის შენატანია.** გადასახადი ბიუჯეტში გადაიხდება მხოლოდ ფულადი ფორმით. მოქმედი კანონმდებლობა გადასახადის გადახდის რაიმე სახის ნატურალურ ფორმებს არ ითვალისწინებს ანუ მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადის გადახდა საქონლით ან მომსახურებით გათვალისწინებული არ არის. გადასახადების გადახდა წარმოებს ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორების გზით. გადახდის საშუალება - საქართველოს ეროვნული ვალუტაა. გადასახადი გამოიანგარიშება ფულად გამოხატულებაში და გადაიხდება ლარებში.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორც წესი, არ წარმოადგენს გამონაკლისს, ვინაიდან საბოლოო ჯამში (ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შემდეგ) გადასახადის ბიუჯეტში შეტანა ფულადი ფორმით ხორციელდება.

უნდა აღინიშნოს, რომ პრე-კაპიტალისტურ ეპოქაში გადასახადები ნატურალური ვალდებულებების ფორმას ატარებდნენ, საიდანაც ძირითადად შრომითი და ნატურალური რენტა წარმოადგენდა. ძველი აღმოსავლეთის, რომის იმპერიისა და ბიზანტიის ქვეყნებში, სახელმწიფო ხარჯები ნატურალურ ხასიათს ატარებდნენ. შესაბამისად სახელმწიფო რესურსების მობილიზაციაც ნატურალური გადასახადებისა და მოსაკრებლების, მონათა შრომის, დაპყრობილი სახელმწიფოებიდან ხარკის სახით ხდებოდა. ამჟამად, ზოგიერთ ქვეყანაში ნატურალური გადასახადების არსებობა - გამონაკლის, იძულებით ღონისძიებას, კრიზისული მოვლენების დაძლევის საშუალებას წარმოადგენს. ზუსტად ასე განიხილება სასოფლო-სამეურნეო გადასახადები, რომელთა გადახდა ლაოსში და ვიეტნამში წარმოებს ბრინჯით, ასევე ერთიანი ფიქსირებული სასოფლო-სამეურნეო გადასახადი უკრაინაში.

**გადასახადი ბიუჯეტში შენატანია.** გადასახადების გადახდა წარმოებს ბიუჯეტში ანუ გადასახადის საბოლოო მიმღები არის ბიუჯეტი.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის მე-6 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ბიუჯეტი არის საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების ფუნქციებისა და ვალდებულებების შესრულების მიზნით მისაღები შემოსულობების, გასანევი გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების ერთობლიობა, რომელიც დამტკიცებულია საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების შესაბამისი ორგანოების მიერ.

გადასახადები შეიძლება ჩაირიცხოს, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტში, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკურ ბიუჯეტებში და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტებში, საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის შესაბამისად.