



კავკასიის უნივერსიტეტი

ირაკლი კალანდაძე

„საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის
ლონისძიებები“

დისერტაცია წარდგენილია სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

მეცნიერ ხელმძღვანელი: ზვიად როგავა

სამართლის დოქტორი

ქ. თბილისი 0186,

საქართველო

2022

კავკასიის უნივერსიტეტი

სამართლის სკოლა

ჩვენ, ქვემოთ ხელისმომწერი, ვადასტურებთ, რომ გავეცანით ირაკლი კალანდაძის მიერ შესრულებულ სადისერტაციო ნაშრომს დასახელებით: „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები“ და ვაძლევთ რეკომენდაციას კავკასიის სამართლის სკოლის სადისერტაციო საბჭოში მის განხილვას სამართლის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად.

თარიღი:

კავკასიის უნივერსიტეტი

სამართლის სკოლა

სადისერტაციო საბჭოში წარდგენის წელი: 2022

ავტორი: ირაკლი კალანდაძე

თემის დასახელება: „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები“

სამიუნივერსიტეტო აკადემიური ხარისხი: სამართლის დოქტორი

სხდომის ჩატარების თარიღი - 03.06.2023

ინდივიდუალური პიროვნების ან ინსტიტუტების მიერ ზემოაღნიშნული დასახელების დისერტაციის გაცნობის მიზნით მოთხოვნის შემთხვევაში, მისი არაკომერციული მიზნებით კოპირებისა და გავრცელების უფლება მინიჭებული აქვს კავკასიის უნივერსიტეტს.

ავტორი ინარჩუნებს საგამომცემლო უფლებებს და არც მთლიანი ნაშრომისა და არც მისი ცალკეული კომპონენტების გადაბეჭდვა ან სხვა რაიმე მეთოდით რეპროდუქცია დაუშვებელია ავტორის წერილობითი ნებართვის გარეშე.

ავტორი ირწმუნება, რომ ნაშრომში გამოყენებული საავტორო უფლებებით დაცულ მასალებზე მიღებულია შესაბამისი ნებართვა (გარდა იმ მცირე ზომის ციტატებისა, რომლებიც მოითხოვენ მხოლოდ სპეციფიკურ მიმართებას ლიტერატურის ციტირებაში, როგორც ეს მიღებულია სამეცნიერო ნაშრომების შესრულებისას) და ყველა მათგანზე იღებს პასუხისმგებლობას.

რეზიუმე

სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადების დროული შედინების უზრუნველყოფა საგადასახადო სისტემის ძირითადი ფუნქციაა, რომლის ეფექტიანი განხორციელების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მექანიზმს წარმოადგენს „საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები“.

„საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების“ მარეგულირებელი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დახვეწა-განვითარების კუთხით ბოლო ორ ათწლეულში გადადგმული მნიშვნელოვანი პოზიტიური ნაბიჯების მიუხედავად, დღეს მოქმედი რეგულაციები არასრულყოფილად აწესრიგებენ ამ საკითხთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის ობიექტია ის სამართლებრივი ურთიერთობები, რომლებიც ყალიბდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესში.

სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი მიზანია საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების დანიშნულების, არსისა და ფუნქციების გაანალიზება, უზრუნველყოფის ღონისძიებების ცნების ჩამოყალიბება, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას თეორიულ და პრაქტიკულ დონეზე არსებული ხარვეზების იდენტიფიცირება და აღნიშნული ხარვეზების აღმოფხვრისათვის საჭირო რეკომენდაციების შემუშავება.

სადისერტაციო ნაშრომი წარმოადგენს „საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების“ გამოყენების პროცესში არსებული თეორიული და პრაქტიკული პრობლემების სპეციალურ დამოუკიდებელ კომპლექსურ კვლევას. კვლევის სიახლე, უპირველესად, ვლინდება იმაში, რომ სამეცნიერო დონეზე პირველად ხდება „საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების“, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის საფუძვლიანი კვლევა, სამართლის ამ

ინსტიტუტის ბუნების, არსის, ძირითადი მახასიათებელი ნიშან-თვისებების შესწავლა და ერთიანი ცნების ჩამოყალიბება.

დისერტაცია შედგება შესავლის, ძირითადი ნაწილის, დასკვნისა და გამოყენებული წყაროების ბიბლიოგრაფიული ჩამონათვალისგან.

სადისერტაციო ნაშრომის პირველი თავი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის განხილვას.

სადისერტაციო ნაშრომის მე-2 თავი იკვლევს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებს. აღნიშნული თავის ფარგლებში აქცენტი კეთდება, როგორც იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებების საერთო მახასიათებელ ნიშან-თვისებებზე, ასევე უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის დამახასიათებელ ინდივიდუალურ თვისებებზე. დეტალურად არის განხილული საგადასახადო კოდექსით მოცემული ისეთი იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებები, როგორებიცაა: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. თითოეული უზრუნველყოფის ღონისძიების თეორიულ-პრაქტიკული და საუკეთესო საერთაშორისო გამოცდილების ანალიზის საფუძველზე, სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში გაკეთებულია იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესის გაუმჯობესების კონკრეტული წინადადებები.

მე-3 თავი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებებს, რომლის ფარგლებში შესწავლილია უზრუნველყოფის მიზნებისათვის თავდებობის და საბანკო გარანტიის გამოყენების საკითხი. აღსანიშნავია, რომ მთლიანი ნაშრომის ფარგლებში მნიშვნელოვანი აქცენტი კეთდება დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებების როლის გაზრდისა და პრაქტიკაში მათი უფრო ხშირად გამოყენების საჭიროებაზე.

დასკვნაში რეკომენდაციების სახით შემოთავაზებულია კონკრეტული ინიციატივები და წინადადებები, თუ როგორ უნდა იქნას გაუმჯობესებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესი, რომ ერთდროულად უზრუნველყოფილ იქნას ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირება და ამავდროულად დაცული იყოს ბალანსი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის.

სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში განხილულ იქნა საგადასახადო სამართლის და მასთან დაკავშირებული სამართლის სხვა დარგების მხოლოდ ზოგიერთი ასპექტი, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესს ეხება. დამოუკიდებელი მონოგრაფია დაეთმოთ საკითხის სამომავლო კვლევას.

Resume

Ensuring timely payment of taxes to the state budget is the main function of the tax system. „Tax collection compliance security measures” play an important role in the process of implementing an effective tax compliance system.

Despite the significant positive steps taken in the last two decades in terms of the development of normative-legal acts regulating the „tax collection compliance security measures”, the current regulations do not fully cover all relations related to this issue.

The object of the dissertation is the legal relations that are formed in the process of applying the „tax collection compliance security measures“.

The main aim of the dissertation is to analyze the purpose, essence and functions of tax collection compliance security measures, to formulate the concept of security measures, to identify gaps in the application of security measures at the theoretical and practical level and to develop recommendations for eliminating these gaps.

The dissertation is an independent, complex study of theoretical and practical problems that arise in the process of application of tax collection compliance security measures. The novelty of the research is that, for the first time at the scientific level, there is a thorough study of tax collection compliance security measures in the context of an independent institute of tax law. The research studies the nature, essence and main characteristic features of this institute and forms its unified definition.

The dissertation consists of an introduction, a main part, a conclusion and a bibliographic list of sources used.

The first chapter of the dissertation is devoted to the discussion of tax collection compliance security measures as an independent institution of tax law.

Chapter 2 of the dissertation studies the imperative measures. This chapter focuses both on the general and individual characteristics of imperative measures. Under this chapter are discussed such imperative measures as are: a) Tax lien/mortgage; b) levying a tax on a third person; c) seizing property; d) selling seized property; e) presenting a collection order to a bank

account; f) collecting cash from the cash register of the taxpayer. Based on the analysis of the theoretical-practical and best international practice on each security measure, specific proposals are made within the dissertation to improve the process of application of these measures.

Chapter 3 is devoted to the dispositional measures. It should be noted that throughout the whole dissertation, significant emphasis is placed on increasing the role and use of dispositional measures in practice.

The conclusion of the dissertation offers specific initiatives and proposals on how to improve the application of security measures to ensure effective tax administration while maintaining a balance between the interests of the tax authority and the taxpayer.

In the dissertation, only some aspects of tax law and other related legislative norms are discussed. A separate monograph will be devoted to further research on this issue.

სარჩევი

რეზიუმე	IV
RESUME	VII
შესავალი.....	1
თავი I. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ლონისძიებები, როგორც საგადასახადო სამართლის ინსტიტუტი.....	11
თავი II. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის იმპერატიული ხასიათის ლონისძიებები	30
2.1. საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული იმპერატიული ხასიათის ლონისძიებები	30
2.2 საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა	31
2.3. ქონებაზე ყადაღის დადება და ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია	83
2.4. საბანკო ანგარიშების დაყადაღება და საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა	113
2.5. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა.....	136
2.6. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.....	141
თავი III. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის დისპოზიციური ხასიათის ლონისძიებები	144
3.1. თავდებობა.....	144
3.2. საბანკო გარანტია.....	150
დასკვნა.....	153
ცხრილი N1. უზრუნველყოფის ლონისძიებების შედარების ცხრილი	161
ცხრილი N2. უზრუნველყოფის ლონისძიებების შედარების ცხრილი აზიაში და წყნარი ოკეანის ქვეყნებში	163
ბიბლიოგრაფია	164

შესავალი

თემის აქტუალურობა: გადასახადები არის სახელმწიფო მმართველობის განუყოფელი და აუცილებელი ნაწილი. გადასახადების მეშვეობით ხორციელდება საზოგადოებისათვის მნიშვნელოვანი ჯანდაცვითი, თავდაცვითი, საგანმანათლებლო და სოციალურ-ეკონომიკური პროექტების დაფინანსებისათვის საჭირო ფულადი რესურსის მობილიზება სახელმწიფო ბიუჯეტში. სახელმწიფოს სუვერენიტეტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მახასიათებელი ნიშანია გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის არსებობა.¹ კაპიტალიზმისა და თანამედროვე სავაჭრო ეკონომიკის განვითარებამ უკანასკნელი რამდენიმე ათწლეულის განმავლობაში რადიკალურად შეცვალა სახელმწიფო ბიუჯეტების ფორმირების პროცესი. დღესდღეისობით გადახდილი გადასახადები სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირების უმთავრეს წყაროს წარმოადგენს და საშუალოდ ბიუჯეტის მთლიანი მოცულობის 60-70%-ს შეადგენს. 2022 წლის საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების 69%-ის ფორმირება სწორედ გადახდილი გადასახადებით ხორციელდება.² აღნიშნულიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სახელმწიფოსთვის გადასახადების სახით სტაბილური საბიუჯეტო შემოსულობების მიღება არა მხოლოდ სახელმწიფოს პრეროგატივას, არამედ სახელმწიფოს არსებობისა და ეკონომიკური განვითარებისათვის საჭირო ობიექტურ აუცილებლობას წარმოადგენს. ბიუჯეტში გადასახადების შედინების მოცულობის გაზრდით ხორციელდება ქვეყნის ეკონომიკური გაძლიერებისათვის საჭირო მეტი საბიუჯეტო რესურსების მობილიზება.³

გადასახადების გადახდა, შედეგობრივი თვალსაზრისით, ორი ნაწილისგან შედგება: ა) გადასახადის ნებაყოფლობით გადახდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით და ვადებში და ბ) გადასახადების ამოღება იძულების, ანდა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მეშვეობით. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არაჯეროვნად ასრულებს გადასახადების გადახდასთან

¹ ქორჩილავა რ., *საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამდღების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები*, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, სადისერტაცი ნაშრომი, თბილისი, 2014, 10.

² ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემები, 2022 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობები ძირითადი კატეგორიის მიხედვით <https://mof.ge/analitikuri_monacemebi/saxelmwifo_biujeti> [23.06.2022]

³ ზახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., *საგადასახადო საქმე*, ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო ინივერსიტეტი, თბილისი, ვერჟე, 2007, 21

დაკავშირებულ ვალდებულებებს, სახელმწიფოს უნდა გააჩნდეს ეფექტური მექანიზმები, უზრუნველყოს გადასახადების ამოღება და სახელმწიფო ბიუჯეტში დროული შედინება. სახელმწიფოს არსებობა და ფუნქციონირება მნიშვნელოვნად არის დაკავშირებული გადასახადებთან და გადასახადების გარეშე ქვეყნის განვითარება ფაქტობრივად შეუძლებელია.⁴ მოცემულ შემთხვევაში შეიძლება გამოყენებულ იქნას სამართლის ფუნდამენტური პრინციპი „pacta sunt servanda“, - „ვალდებულება უნდა შესრულდეს“. მიუხედავად იმისა, რომ ეს პრინციპი, უპირველესად, სამოქალაქო სამართლებრივ ურთიერთობებს ეხება, შესაძლებელია მისი გადასახადების გადახდისათვის მისადაგება, მითუმეტეს იმ პირობებში, როდესაც გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში უმთავრესი აქცენტი სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესებზე კეთდება და განვითარებულ ქვეყნებში მკაცრია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების თვალსაზრისით დაწესებული სახელმწიფოს კონტროლიც, რისი გამოძახილიც არის ცნობილი გამონათქვამი: „ქვეყანაში არაფერია გარდაუვალი გარდა სიკვდილისა და გადასახადებისა.“⁵

ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება ყოველთვის დამოკიდებული იყო იმ საკანონმდებლო ჩარჩოზე, რომლითაც სახელმწიფო ხელმძღვანელობს გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში. გადასახადების მაღალი მნიშვნელობიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს ესაჭიროება მძლავრი სამართლებრივი ბერკეტი იმისთვის, რომ უზრუნველყოს გადასახადების დროული ამოღება და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინება, სწორედ ასეთ სამართლებრივ მექანიზმს წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები (შემდეგში - უზრუნველყოფის ღონისძიებები). ემპირიული კვლევები აჩვენებს, რომ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება ხშირად პირდაპირპროპორციულია აღსრულების მექანიზმების ეფექტურობასთან და გადასახადის ზოგიერთი გადამხდელი გადასახადებს მხოლოდ იმიტომ იხდის, რომ არ წარმოექმნას ნეგატიური ეკონომიკური შედეგი გადასახადების გადაუხდელობის

⁴ ვერულიძე ვ., *გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა*, სახელმძღვანელო. თბილისი, 2008, 8.

⁵ Whiting B.J., *Early American Proverbs and Proverbial Phrases*, US, Harvard University, 1978, 98; Franklin B., *Letter to Jean Baptiste Le Roy*, 13 Nov. 1789 <http://www.notable-quotes.com/f/franklin_benjamin.html> [23.06.2022]; როგავა ზ., *საგადასახადო სამართლის საფუძვლები*. თბ.: ელფი, 2000, 4

ფაქტების გამოვლენის, ანდა ამ საფუძვლით მის მიმართ იძულების მექანიზმების გამოყენების სახით.⁶

თემის აქტუალურობა თავად საკვლევი საგნიდან და გადასახადების დროული გადახდის აუცილებლობიდან გამომდინარეობს. ეფექტური და სამართლიანი საგადასახადო სისტემის შექმნა ნებისმიერი განვითარებული ქვეყნის ერთ-ერთი ძირითადი პრიორიტეტია და როგორც ამერიკელი ეკონომისტი გ. მენქიუ აღნიშნავს, „საგადასახადო სისტემა ეფექტიანიც უნდა იყოს და სამართლიანიც.“⁷ ამ მიზნის მიღწევის გზაზე მნიშვნელოვან დაბრკოლებას წარმოადგენს გადასახადების გადაუხდელობა, რაც იწვევს სახელმწიფოს მიერ დაგეგმილი საბიუჯეტო შემოსულობების შემცირებას, ნეგატიურ ზეგავლენას ახდენს ქვეყნის ეკონომიკურ-სოციალურ განვითარებაზე და ზრდის საგადასახადო წნეხს კეთილსინდისიერი გადამხდელებისათვის. ძლიერი საგადასახადო სისტემის შექმნისათვის, მნიშვნელოვანია, გადასახადის თითოეულმა გადამხდელმა ჯეროვნად შეასრულოს გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული კონსტიტუციური ვალდებულება. მოცემული მიზნის მისაღწევად და გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგის შესამცირებლად სახელმწიფო იყენებს სხვადასხვა სამართლებრივ მექანიზმს, რომელთაგან განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

უზრუნველყოფის ღონისძიებები წარმოადგენს ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისათვის საჭირო სამართლებრივ ინსტიტუტს, რომელმაც უნდა უპასუხოს საქართველოს საგადასახადო სისტემის არსებულ გამოწვევებს, უზრუნველყოს გადასახადების დროული ამოღება და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინება. უზრუნველყოფის ღონისძიებების ეფექტურ გამოყენებასა და საგადასახადო შემოსულობების ზრდას შორის მნიშვნელოვანი კორელაციაა და უზრუნველყოფის ღონისძიებების თეორიულ დონეზე სიღრმისეული შესწავლა კიდევ უფრო გაზრდის პრაქტიკულ დონეზე მათი გამოყენების ეფექტურობას. თავის მხრივ,

⁶ Alm J., Martinez-Vazquez J.L., *Tax morale and tax evasion in Latin America*, Andrew Young School of Policy Studies, USA, 2007, 14. <<https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/isppwp0732.pdf>> [09.10.2022]

⁷ მენქიუ გ., *ეკონომიკის პრინციპები*, დიო გენე, თბილისი, 2008, 159; ხარბედია ლ., *საგადასახადო დაბეგვრა: სამართლიანობა და ეფექტურობა*, ჟურ: „ეკონომიკა“ N1-1, 2014, 13 <<https://economics.bpengi.com/home/2014/01-02>> [09.10.2022]

გამართული საგადასახადო სისტემის არსებობა ფუნდამენტურად მნიშვნელოვანია ქვეყნის სამომავლო განვითარებისა და ეკონომიკური ზრდისათვის.⁸

საქართველოს პირველი საგადასახადო კოდექსი საერთოდ არ იცნობდა საგადასახადო სამართლის ისეთ ინსტიტუტს, როგორცაა „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები“ და გადასახადების ამოღების ადმინისტრირების ნაწილში იყენებდა ტერმინს „გადასახადების იძულებით გადახდევინება“. მართალია, იძულებით გადახდევინების მექანიზმებში მოხსენიებული იყო უზრუნველყოფის დღეს მოქმედი ზოგიერთი ღონისძიება, მაგრამ მიუხედავად ამისა, განვითარების პირველ ეტაპზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსისათვის (შემდეგში - სსკ) უცნობი იყო უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტი და იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს დამოუკიდებელი საგადასახადო კანონმდებლობა ჯერ მხოლოდ სამ ათწლეულსაც არ ითვლის, აღნიშნული ინსტიტუტის შესახებ სიღრმისეული სამეცნიერო კვლევები და ნაშრომები, რომლებშიც საფუძვლიანად იქნება განხილული უზრუნველყოფის ღონისძიებების არსი, დანიშნულება, როლი და მისი ადგილი სამართლის სხვა ინსტიტუტებს შორის, ძალიან მწირია. ზ. როგავას მოსაზრებით საგადასახადო სამართალი შედარებით ახალი და, რაც მთავარია, თანამედროვე საფინანსო-სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა.⁹ ამასთან, პირველი სსკ-ის მიღების დღიდან, რამდენჯერმე შეიცვალა უზრუნველყოფის ღონისძიებების მომწესრიგებელი ნორმები და არ მომხდარა ცვლილებებით გამოწვეული გაუმჯობესებების, სამართლებრივი ხარვეზებისა და პრაქტიკული პრობლემების სისტემური ანალიზი.

თემის აქტულობას ასევე ხაზს უსვამს ის ფაქტორიც, რომ დღესდღეისობით საქართველოში უზრუნველყოფის ღონისძიებები აღიქმება, როგორც საგადასახადო ორგანოს ხელში არსებული „იძულების მექანიზმები“ და არა როგორც „უზრუნველყოფის ღონისძიებები“. აღნიშნულზე მიუთითებს ის ფაქტიც, რომ

⁸ ჯანგირიანი დ., *საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში*, ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, 2016, 3.

⁹ როგავა ზ., *გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი*, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002 წელი, 47.

არაერთი მკვლევარი უზრუნველყოფის ღონისძიებებს თავის ნაშრომში ჯერ კიდევ მოიხსენიებს, როგორც საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების „იძულებით ღონისძიებებს“.¹⁰ მოცემული განპირობებულია არა მხოლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიებების სავალდებულო ხასიათით, არამედ იმით, რომ, ზოგადად, საგადასახადო სისტემა და გადასახადი მოსახლეობის მიერ, აღიქმება, როგორც სახელმწიფოს ხელში არსებული „სადამსჯელო ბერკეტი“ და როგორც ცალკეული მეცნიერები თავიანთ ნაშრომებში მიუთითებენ, დაბეგვრის ძალაუფლებამ დროთა განმავლობაში თავის თავში მოიცვა განადგურების ძალაუფლება, რაც გადასახადების პოლიტიკური ხასიათით არის განპირობებული.¹¹ მსგავსი ტიპის აღქმა კი საფრთხეს უქმნის გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვას.

საზოგადოების ფართო მასებში სწორი წარმოდგენის ჩამოყალიბებისათვის აუცილებელია უზრუნველყოფის ღონისძიებების ინსტიტუციური შესწავლა, გადამხდელისათვის ამ ინსტიტუტის მიზნებისა და გამოყენების არეალის უკეთ ახსნა, პრაქტიკულ და სამართლებრივ დონეზე არსებული ხარვეზების გამოვლენა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესის გაუმჯობესების მიზნით, კონკრეტული რეკომენდაციების თეორიულ დონეზე დამუშავება, რაც სახელმწიფოს საშუალებას მისცემს, გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში დაიცვას საგადასახადო სისტემისათვის დამახასიათებელი ისეთი მნიშვნელოვანი პრინციპები, როგორიცაა საგადასახადო სისტემის ეფექტურობა, გადასახადების ადმინისტრირების მიმართ მაღალი საჯარო ინტერესი, საგადასახადო სისტემის საფუძველზე ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების ხელშეწყობა, საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის პროპორციულობისა და ბალანსის დაცვა, რომლის გარეშე შეუძლებელია ეფექტური საგადასახადო სისტემის ფორმირება, რადგან რთული საგადასახადო კანონმდებლობა, გაუმართლებლად მაღალი სანქციები და „იძულების მექანიზმები“ იწვევს ბალანსის დარღვევას გადასახადის გადამხდელის და

¹⁰ შაინიძე ე., *საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე*, სსიპ „შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, დისერტაცია, ბათუმი, 2016, 127

¹¹ Moore St., Markson M., *Tax Unfairness*, National Review, April 18, 1994, 24, უთითებს გვარამაძე თ., *საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითი-სამართლებრივი ანალიზი)*, ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, 2012, 17

სახელმწიფოს ინტერესებს შორის, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება გახდეს გადასახადების გადაუხდელობის ერთ-ერთ მამოტივირებელ ფაქტორი.

კვლევის ობიექტი და საგანი: სადისერტაციო ნაშრომის შესწავლის ობიექტს წარმოადგენს ის სამართლებრივი ურთიერთობები, რომლებიც ყალიბდება უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესში. კვლევის საგანს წარმოადგენს იმ საკანონმდებლო ნორმების ერთობლიობა, რომლებიც არეგულირებენ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესს, ასევე აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე არსებული საერთაშორისო გამოცდილება, სასამართლო და საგადასახადო ორგანოების პრაქტიკა.

კვლევის მიზანი და ამოცანები: კვლევის მიზანს წარმოადგენს უზრუნველყოფის ღონისძიებების დანიშნულების, არსისა და ფუნქციების გაანალიზება, უზრუნველყოფის ღონისძიებების ცნების ჩამოყალიბება, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას საკანონმდებლო და პრაქტიკულ დონეზე არსებული ხარვეზების იდენტიფიცირება და აღნიშნული ხარვეზების აღმოფხვრისათვის საჭირო ისეთი რეკომენდაციების შემუშავება, რომელთა ფარგლებშიც შესაძლებელი იქნება საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის ეფექტურობის გაზრდა და საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვა. ზემოაღნიშნული მიზნის მისაღწევად ნაშრომის ფარგლებში დასახულია რამდენიმე ძირითადი ამოცანა:

1. უზრუნველყოფის ღონისძიებების სამართლებრივი ბუნების, არსისა და ძირითადი მახასიათებელი ნიშან-თვისებების შესწავლა;
2. უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის ადგილის, როლისა და ფუნქციების განსაზღვრა;
3. უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთიანი განმარტების ჩამოყალიბება;
4. უზრუნველყოფის ღონისძიებების კლასიფიკაცია ცალკეული ნიშან-თვისებების მიხედვით და მათი დაყოფა იმპერატიული და დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებებად;
5. უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან დაკავშირებით არსებული სასამართლო და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების

განმხილველი საბჭოს (შემდეგში - დავების განმხილველი საბჭო) პრაქტიკის ანალიზი და განზოგადება;

6. უზრუნველყოფის ღონისძიებების მარეგულირებელი კანონმდებლობის განვითარების ძირითადი ტენდენციების გამოვლენა და განხილვა;
7. ცალკეული უცხო ქვეყნების გამოცდილების ანალიზი და მათზე დაყრდნობით, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესის გაუმჯობესების კუთხით, კონკრეტული წინადადებების შემუშავება;
8. უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ხარვეზების, პრაქტიკული პრობლემების გამოვლენა და მათი გადაჭრისათვის აუცილებელი რეკომენდაციების შემუშავება.

მეთოდოლოგიური ბაზა და კვლევის მეთოდები: კვლევა ეფუძნება ზოგადთეორიულ და მეცნიერულ მოსაზრებებს სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის როლზე ისეთი სამართლებრივი ურთიერთობების ფორმირების პროცესში, როგორც არის გადასახადების გადახდა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების გზით. კვლევის ფარგლებში გამოყენებულ იქნა ისეთი მეთოდოლოგიური მიდგომები, როგორებიცაა სისტემურ-სტრუქტურული და შედარებით-სამართლებრივი მიდგომა. კვლევის პროცესში ძირითადი აქცენტი გაკეთდა ზოგად (ინდუქციისა და დედუქციის, ანალიზისა და სინთეზის, განზოგადებისა და ინტერპრეტაციის) და კერძო (ისტორიული და შედარებითი) მეთოდებზე.

კვლევა ეფუძნება შემეცნების თეორიულ და ემპირიული დონეებს. დისერტაციის ფარგლებში გამოყენებულია ქართველი და უცხოელი მეცნიერების ნაშრომები განსახილველ საკითხთან დაკავშირებით. სისტემური მიდგომის საფუძველზე უზრუნველყოფის ღონისძიებები განხილულია ორ ასპექტში: დისპოზიციური და იმპერატიული ღონისძიებების მხრივ. შედარებითი მეთოდი გამოყენებულ იქნა ცალკეული ქვეყნებისა და საქართველოს პრაქტიკის ურთიერთშედარებისა და ანალიზისთვის, რამაც საშუალება მოგვცა, წარმოგვედგინა უზრუნველყოფის ღონისძიებების პრაქტიკული გამოყენების გაუმჯობესების მიმართულებით კონკრეტული წინადადებები. შედარებით-სამართლებრივი მეთოდების საფუძველზე შესაძლებელი გახდა უზრუნველყოფის ღონისძიებების სამართლებრივი რეგულირების ძირითადი მახასიათებლების გამოყოფა

საქართველოსა და უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად. სისტემურ-სტრუქტურული მიდგომის შედეგად ჩამოყალიბდა წარმოდგენა უზრუნველყოფის ღონისძიებების სამართლებრივი რეგულირების მექანიზმების შესახებ და წარმოჩენილ იქნა კავშირი სხვადასხვა ნორმებს შორის ერთიანი მიზნის მიღწევის პროცესში. ასევე გამოყენებულ იქნა ისეთი ზოგადი სამეცნიერო მეთოდები, როგორცაა ანალიზი, სინთეზი და განზოგადება. ინტერპრეტაციის მეთოდის საფუძველზე კი შესაძლებელი გახდა იურიდიული ტერმინოლოგიის შინაარსობრივი განმარტება.

შემოთავაზებული სამეცნიერო სიახლეები: უზრუნველყოფის ღონისძიებების თეორიულ-პრაქტიკული ანალიზისა და მისი სამართლებრივი რეგულირებისათვის საჭირო საკანონმდებლო ნორმების შესწავლის შედეგად მიღებული სამეცნიერო შედეგები მნიშვნელოვანია უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც საგადასახადო სამართლის ინსტიტუტის არსის, დანიშნულების, ფუნდამენტური პრინციპებისა და ფუნქციების განსასაზღვრად. ნაშრომის ფარგლებში უზრუნველყოფის ღონისძიებები განხილულია კომპლექსურად, როგორც საქართველოს საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტი; მოცემულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთიანი განმარტება და განსაზღვრულია მისი ადგილი და როლი საგადასახადო სამართლის სხვა ინსტიტუტებს შორის; ასევე განსაზღვრულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების დანიშნულება ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების პროცესში; მოცემულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების კლასიფიკაცია ცალკეული ნიშნის მიხედვით და რაც მთავარია, თეორიულ დონეზე პირველად არის წარმოდგენილი უზრუნველყოფის ღონისძიებების იმპერატიულ და დისპოზიციურ ღონისძიებებად დაყოფა. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემუშავებულია და დაცვისათვის წარმოდგენილია შემდეგი ძირითადი საკითხები:

1. უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეიძლება განხილულ იქნას ფართო (საერთო სამართლებრივი) და ვიწრო (საგადასახადო სამართლებრივი) გაგებით. საერთო სამართლებრივი განხილვის ფარგლებში უზრუნველყოფის ღონისძიებები ქმნიან საგადასახადო სისტემის სტაბილურობის სამართლებრივ გარანტიებს, ხოლო ვიწრო გაგებით კი

უზრუნველყოფენ გადასახადის კონკრეტული გადასახადის გადამხდელისაგან ამოღებას და განსაზღვრავენ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პირობებს, წესებს და მხარეთა უფლება-მოვალეობებს;

2. უზრუნველყოფის ღონისძიებები წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელ ინსტიტუტს, რომელიც ქმნის გადასახადის დროულად ამოღებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინების სამართლებრივ გარანტიებს, სახელმწიფოს უმცირეს გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეულ ნეგატიურ შედეგებს და გადასახადის გადამხდელს უზრდის გადასახადების დროულად გადახდის მოტივაციას;
3. უზრუნველყოფის ღონისძიებები საგადასახადო სამართლის კომპლექსური ინსტიტუტია, რომელიც თავის თავში აერთიანებს საგადასახადო, სამოქალაქო, ადმინისტრაციული და საბანკო სამართლის ნორმებს;
4. უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეიძლება განხილულ იქნას, ერთი მხრივ, როგორც საგადასახადო ორგანოს საქმიანობა და მეორე მხრივ, როგორც საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობა, რომელიც მიმართულია საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შესრულებისკენ და ვალდებულებების შეუსრულებლობით/არასათანადო შესრულებით წარმოშობილი ნეგატიური შედეგის მინიმიზაციის ან თავიდან არიდებისკენ.¹²
5. შემუშავებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების ავტორისეული განმარტება;
6. მოცემულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების კლასიფიკაცია ცალკეული ნიშან-თვისებების მიხედვით, რაც საშუალებს იძლევა უფრო სიღრმისეულად ჩავწვდეთ თითოეული უზრუნველყოფის ღონისძიების არსს, მათ საერთო და განმასხვავებელ ნიშან-თვისებებს და, მეორე მხრივ, საშუალებას იძლევა, გავაანალიზოთ ცალკეული უზრუნველყოფის ღონისძიებების ფარგლებში სამართლის სხვა დარგის ნორმების გამოყენების აუცილებლობა. ამ მხრივ, უზრუნველყოფის ღონისძიებები განხილულია მათი გამოყენების

¹² იმედაშვილი გ., *საგადასახადო საქმე*, სალექციო კურსი, თბილისი, 2014, 128

ინიციატორი მხარის მიხედვით და დაჯგუფებულია დისპოზიციური და იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებად.

7. ნაშრომში აღნიშნულია, რომ მიუხედავად უზრუნველყოფის ღონისძიების იმპერატიული თუ დისპოზიციური ხასიათისა, მათი გამოყენება ხდება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში. ამასთან, შემოთავაზებულია ცალკეული იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის დისპოზიციური ხასიათის ელემენტების დამატების საკითხი, რამაც ავტორის აზრით, უნდა გაზარდოს ამ ღონისძიებების პრაქტიკაში გამოყენების ეფექტურობა.
8. შემოთავაზებულია საგადასახადო კანონმდებლობაში შესატანი კონკრეტული ცვლილებები, რომელთა განხორციელების შემთხვევაში გაუმჯობესდება გადასახადების ამოღებასთან დაკავშირებული ადმინისტრირების პროცესი და უზრუნველყოფილი იქნება საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვა.

დისერტაციის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა: იმის გათვალისწინებით, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების მეცნიერულ დონეზე დამუშავება აქამდე სიღრმისეულად არ განხორციელებულა, არ მომხდარა არსებული საკანონმდებლო და პრაქტიკული ხარვეზების თეორიულ დონეზე გამოვლენა და ურთიერთშედარების პრინციპით არ გაანალიზებულა ცალკეული ქვეყნების გამოცდილება, წარმოდგენილი ნაშრომი იქნება მნიშვნელოვანი მეცნიერული სიახლე როგორც პრაქტიკოსი იურისტებისათვის, ასევე საგადასახადო ორგანოს წარმომდგენლებისთვის, სტუდენტებისთვის და შეიძლება გახდეს ცალკეული საგადასახადო რეფორმების განხორციელების საფუძველი. წინამდებარე ნაშრომში წარმოდგენილი ანალიზი და დასკვნები შეიძლება სამომავლოდ გამოყენებულ იქნას:

- ა) საგადასახადო სამართლის ფარგლებში შემდგომი მეცნიერული კვლევებისათვის;
- ბ) საგადასახადო და საფინანსო სამართლის მიმართულეებით სასწავლო კურსებისა და სასწავლო ლიტერატურის ფორმირებისათვის და
- გ) სამართალშემოქმედებითი საქმიანობისათვის.

თავი I. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორც საგადასახადო სამართლის ინსტიტუტი

სახელმწიფოს განვითარება მნიშვნელოვანწილად არის დამოკიდებული ძლიერი საგადასახადო სისტემის შექმნასა და ფუნქციონირებაზე, რაც მხოლოდ ეფექტური და მოქნილი საგადასახადო ადმინისტრირების პირობებში მიიღწევა. მან ერთდროულად უნდა უზრუნველყოს ბიუჯეტში გადასახადების დროული შედინება, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების ფაქტების დროული გამოვლენა, მინიმალური ადმინისტრაციული დანახარჯის საფუძველზე საგადასახადო კონტროლის მაქსიმალური ეფექტურობის მიღწევა და სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვა. ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარებისათვის გადასახადები ერთდროულად უნდა ემსახუროდეს სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესებს და პარალელურად გადასახადის გადამხდელისათვის არ უნდა ემნიდეს მძიმე საგადასახადო წნეხს,¹³ რადგან გადასახადები წარმოადგენს ძლიერ ბერკეტს სახელმწიფოს ხელში ზეგავლენა მოახდინოს ეკონომიკის ცალკეული დარგების განვითარებაზე ანდა შეზღუდვაზე.¹⁴

საგადასახადო ადმინისტრირება საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი პროცესია და როგორც შაინიძე ე. აღნიშნავს „საგადასახადო ადმინისტრირება სახელმწიფო ეკონომიკისა და საგადასახადო სისტემის ეფექტური ფუნქციონირების ძირითადი ელემენტია.“¹⁵ სსკ-ში მოცემულია ტერმინი „გადასახადების ადმინისტრირება“, რომელიც მოიაზრებს „გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს

¹³ ბუკია ი., *საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა მეწარმეობის განვითარებაზე*, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, თბილისი 2019, 25.

¹⁴ სვანაძე ს., *არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები*, აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, ქუთაისი, 2009, 21

¹⁵ შაინიძე ე., *საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე*, სსიპ „მოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, დისერტაცია, ბათუმი, 2016, 12

საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.¹⁶ აღნიშნული ტერმინი მოიცავს „საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე უფლება-მოვალეობათა განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული წესების, ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობას.“¹⁷ მისი ერთ–ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტი, თუმცა არა ერთადერთი, არის სწორედ გადასახადების ამოღება და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული პროცედურები. აღნიშნულ მოსაზრებას იზიარებენ Дадашев А.З., Лобанов А.В თავიანთ ნაშრომში, რომლებიც მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს საგადასახადო ურთიერთობების მომწესრიგებელ ორგანიზაციულ-მმართველობით სისტემას, რომელიც მიმართულია და ადგენს გადასახადების აკრეფის მეთოდებს და ფორმებს.¹⁸

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესის ერთ–ერთი მნიშვნელოვანი შემადგენელი ელემენტი არის საგადასახადო ორგანოს ურთიერთობა გადასახადის გადამხდელთან. ასეთი ტიპის ურთიერთობებს შეიძლება განეკუთვნებოდეს ნებისმიერი ურთიერთობა, რომელიც ყალიბდება გადასახადების დაწესების, შემოღების, დაკისრების, ამოღების, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, ანდა საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივი აქტების გასაჩივრების პროცესში. სსკ საგადასახადო ურთიერთობის პირდაპირ განმარტებას არ ითვალისწინებს, თუმცა სსკ-ის რეგულირების სფეროში ამომწურავად არის მითითებული ის ურთიერთობები, რომლებიც სსკ-ით რეგულირდება¹⁹ და მის ქვეშ ექცევა გადასახადების აკრეფასთან დაკავშირებული ურთიერთობები, რომელსაც წარმოადგენილი ნაშრომის ფარგლებში

¹⁶ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 8(8), <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

¹⁷ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი პირველი, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 64.

¹⁸ Дадашев А.З., Лобанов А.В., *Налоговое администрирование в Российской Федерации*. – М.: Книжный мир, 2002, 4-5. მითითებულია შაინიძე ე., *საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე*, სსიპ „შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, დისერტაცია, ბათუმი, 2016, 13

¹⁹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 1, <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

უნდა მივაკუთვნოთ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცესში წარმოშობილი ურთიერთობებიც.²⁰

საგადასახადო სფეროში სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ჩამოყალიბებული ურთიერთობა მოიცავს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, დროულად და სრულყოფილად გადაიხადოს მასზე კანონმდებლობის საფუძველზე დარიცხული გადასახადები. საგადასახადო კანონმდებლობაში ზემოაღნიშნულ ვალდებულებას „საგადასახადო ვალდებულებას“²¹ უწოდებენ. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ გადასახადების გადახდის ვალდებულება მხოლოდ სსკ რეგულირების სფეროთი არ ამოიწურება და აღნიშნულ ვალდებულებაზე მიუთითებს ქვეყნის უზენაესი კანონი - „სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.“²² სწორედ აღნიშნული კონსტიტუციური ნორმის საფუძველზე განისაზღვრა, რომ „პირი ვალდებულია, გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.“²³ შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრის საყოველთაო ხასიათი კონსტიტუციიდან მომდინარეობს, რაც ხაზს უსვამს გადასახადების ფუნდამენტურ მნიშვნელობაზე, როგორც სახელმწიფოსთვის, ასევე გადასახადის თითოეული გადამხდელისათვის.

საგადასახადო ვალდებულების მთავარი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ არ არსებობს არჩევანის საშუალება და თუ გადასახადის გადამხდელს კანონიერად დაეკისრა გადასახადი, მას არ აქვს მის გადახდაზე უარის თქმის სამართლებრივი საფუძველი. მოცემულ სიტუაციაში ვალდებულების წარმოშობა ხდება არა მისი ნების საფუძველზე, არამედ კანონმდებლობით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში, რისი შესრულების გარანტიებსაც ემსახურება უზრუნველყოფის ღონისძიებები. როგორც უზენაესი სასამართლო აღნიშნავს, საგადასახადო სფეროში

²⁰ ნადარია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი პირველი, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 16

²¹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 53 (1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

²² „საქართველოს კონსტიტუცია“, მუხლი 67 (1), <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36>> [09.10.2022]

²³ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 5(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

სამართლებრივი ურთიერთობები ყალიბდება სახელმწიფო უწყებების, ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების პროცესში, რომლის ფარგლებშიც მონაწილე მხარეებს გააჩნიათ შესაბამისი უფლებები და მოვალეობები, რომელთა შესრულება და დაცვა ხორციელდება ნებაყოფლობით ან იძულებითი მექანიზმების გამოყენებით.²⁴

წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში ხშირად იქნება გამოყენებული ტერმინი „საგადასახადო დავალიანება“, რომლის გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნითაც ხორციელდება უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება. საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების, ანდა სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების, ანდა სანქციების თანხას შორის.²⁵ გადაუხდელ გადასახადს დამატებითი განმარტება არ ესაჭიროება, თუმცა, „საგადასახადო დავალიანების“ არსის სრული მოცულობით გაანალიზების მიზნით, მნიშვნელოვანია ასევე დაკონკრეტდეს, თუ რას მოიცავს „სანქცია“ სსკ-ის მიზნებისათვის. „საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის, ანდა სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით.“²⁶ შესაბამისად, ფინანსური დავალიანების თვალსაზრისით საგადასახადო დავალიანება მოიცავს, როგორც გადაუხდელ გადასახადს, ასევე გადამხდელისათვის დაკისრებულ საურავსა და ფულად ჯარიმას. შესაბამისად, ნაშრომის ფარგლებში განხილული უზრუნველყოფის ღონისძიებები გამოიყენება არამხოლოდ გაუდახდელი გადასახადების, არამედ გადამხდელისათვის დაკისრებული ჯარიმებისა და საურავების გადახდის უზრუნველყოფისთვისაც. ანალოგიური დასტურდება ავტორთა კოლექტივის მიერ სსკ-ის კომენტარებში.²⁷

²⁴ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 27 იანვრის Nბს-1133-1095(კ-08) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2009 წ. N12) გვ. 114, <<https://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin-2009-12.pdf>> [09.10.2022]

²⁵ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 8(23) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

²⁶ იქვე, მუხლი 270(2)

²⁷ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 393

გადასახადების ადმინისტრირების ერთ–ერთი უმთავრესი მიზანია, უზრუნველყოს მათი დროული შედინება სახელმწიფო ბიუჯეტში, რადგან ადმინისტრირების პროცესში ხარვეზები ზიანს აყენებს საბიუჯეტო ინტერესს. როგორც ზოგიერთი მეცნიერი აღნიშნავს, ბიუჯეტის მიმართ არსებული მაღალი საჯარო ინტერესი განაპირობებს საგადასახადო კანონმდებლობის ჯეროვნად დაცვის მნიშვნელობას და დარღვევის შემთხვევაში ზრდის შესაბამისი პასუხისმგებლობის დაკისრების მიმართ ინტერესს.²⁸ დამატებით, გადასახადების ამოღების მექანიზმებს ზეგავლენა აქვთ არამხოლოდ უშუალოდ იმ გადამხდელზე, რომელთაც ნებაყოფლობით არ შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულება, არამედ მას გავლენა აქვს მთლიან საზოგადოებაზე. თუ სახელმწიფოს არ აქვს ადეკვატური მექანიზმები, უზრუნველყოს გადასახადების ამოღება მათგან ვინც ვალდებულება ნებაყოფლობით არ შეასრულა, მაშინ ამან შეიძლება წაახალისოს საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის ფაქტები.²⁹ ასეთ შემთხვევაში ერთი კონკრეტული გადამხდელის პრობლემა შეიძლება მთლიანი საგადასახადო სისტემის ხარვეზული ფუნქციონირების საფუძველიც კი გახდეს. მეორე მხრივ, გამართული საგადასახადო ადმინისტრირება ხელს უწყობს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების პროცესს.

გადასახადების ეფექტური ადმინისტრირების განხორციელების მიზნით, სახელმწიფოს ესაჭიროება მნიშვნელოვანი ბერკეტები, რომლითაც უზრუნველყოფილი იქნება გადასახადების ბიუჯეტში დროული შედინება. ფულადი სანქციების გამოყენება იძულებითი მექანიზმების ერთ–ერთ სახეობას წარმოადგენს, მაგრამ ის არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას ისეთ ღონისძიებად, რომელიც სრულად ეფექტური იქნება გადასახადების ამოღების პროცესში და მაქსიმალურად უზრუნველყოფს გადასახადების ბიუჯეტში დროულად აკუმულირებას. პირიქით, არც თუ იშვიათ შემთხვევაში, სანქციების დაკისრება უფრო ზრდის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების ფაქტებს, რადგან ზრდის გადასახადის გადამხდელის

²⁸ გვარამაძე თ., *საგადასახადო ვალდებულების შესრულება და შეუსრულებლობა, ადმინისტრაციული სამართალი*, სამეცნიერო ჟურნალი, „სიესტა“, 2013, თბილისი, 8

²⁹ Fogg K. & Jozipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 515; <https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/16spr.html> [09.10.2022]

ნეგატიურ დამოკიდებულებას საგადასახადო სისტემის მიმართ და აურესებს მის ფინანსურ მდგომარეობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს ესაჭიროება ისეთი მოქნილი სამართლებრივი მექანიზმების შემუშავება, რომელთა გამოყენება უფრო ეფექტურს გახდის გადასახადების ამოღების პროცესს. სწორედ ასეთ მექანიზმს განეკუთვნება უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ზოგიერთი ავტორი აღნიშნული ტიპის ღონისძიებას „დამცავ მექანიზმებადაც მოიხსენიებს“. სამეცნიერო ლიტერატურაში აღინიშნება, რომ ზოგჯერ გადასახადის გადამხდელი ვერ ასრულებს საგადასახადო ორგანოს მიმართ არსებულ ვადლებულებას, რაც შეიძლება ვალდებულების შესრულებისათვის მიზანმიმართული თავის არიდებითაც იყოს განპირობებული, რომელიც სახელმწიფოს უბიძგებს სხვადასხვა ტიპის დამცავი მექანიზმების გამოყენებისაკენ.³⁰

სსკ-ის XXXV თავით წარმოდგენილი უზრუნველყოფის ღონისძიებების შემოღება მნიშვნელოვან ნაბიჯს წარმოადგენს გადასახადების ადმინისტრირების გაუმჯობესების თვალსაზრისით. ნაშრომის ფარგლებში უკვე აღინიშნა, რომ პირველი სსკ საერთოდ არ იცნობდა უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელ ინსტიტუტს. ქვეყნის საბაზრო ეკონომიკის განვითარებასთან ერთად, სახელმწიფო დარწმუნდა, რომ აუცილებელი იყო გადასახადების დროული ამოღების უზრუნველსაყოფად უფრო ქმედითი და ეფექტური ინსტიტუტის შემუშავება, რომელიც თავის თავში გააერთიანებდა უზრუნველყოფის აბსოლუტურად ყველა ღონისძიებას და, რაც მთავარია, მოხდებოდა ამ ინსტიტუტის გამიჯვნას „იძულების მექანიზმებისაგან“. ამიტომ, 2004 წელს მიღებულ სსკ-ში პირველად გამოჩნდა ახალი თავი: „საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები“ და ამ პერიოდიდან საფუძველი ჩაეყარა უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც დამოუკიდებელი ინსტიტუტის განხილვის შესაძლებლობას.

³⁰ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 384

უზრუნველყოფის ღონისძიებებს გააჩნია სამართლის ინსტიტუტისათვის დამახასიათებელი ყველა აუცილებელი ნიშან-თვისება: ა) ეს არის იურიდიული ნორმების ერთობლიობა, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის შემადგენელ ნაწილს და გამიზნულია მათი მრავალჯერადი გამოყენებისათვის; ბ) არეგულირებს საზოგადოებრივი ურთიერთობის ცალკეული სფეროს ერთ კონკრეტულ მხარეს, მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო სამართლის ფარგლებში წარმოშობილ იმ სამართლებრივი ურთიერთობებს, რომლებიც უკავშირდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას; გ) უზრუნველყოფის ღონისძიებები ერთიანდება საერთო მიზნის გარშემო, რაც არის გადასახადების დროულად ამოღება და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინება, გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგების შემცირება და გადასახადების გადახდის თვალსაზრისით, გადამხდელისათვის მოტივაციის გაზრდა.

იმ ფაქტის განსაზღვრისას, თუ როდის შეიძლება ნორმათა ერთობლიობა მიჩნეულ იქნას სამართლის დამოუკიდებელ ინსტიტუტად, რუსი მეცნიერი - Марченко М.Н., აღნიშნავს, რომ „სამართლის ინსტიტუტი არის ურთიერდაკავშირებული იურიდიული ნორმების ერთობლიობა, რომელიც არეგულირებს გარკვეული სახის საზოგადოებრივ ურთიერთობებს.“³¹ ანალოგიურს იმეორებს მეორე რუსი მეცნიერი Матузов Н.И.³² და, რაც მთავარია, აღნიშნული დასტურდება გ. ინწკირველის მეცნიერულ ნაშრომებშიც, რომელიც აღნიშნავს, რომ სამართლებრივი ინსტიტუტი არის სამართლის ცალკეული დარგის შემადგენელი იურიდიული ნორმების ერთობლიობა, რომელიც არეგულირებს საზოგადოებრივი ურთიერთობის კონკრეტულ სფეროს და ერთმანეთთან ორგანულად დაკავშირებულ ურთიერთობებს.³³ შესაბამისად, უზრუნველყოფის ღონისძიებებს ახასიათებს ყველა აუცილებელი კრიტერიუმი იმისთვის, რომ მიჩნეულ იქნას საგადასახადო სამართლის

³¹ Марченко М.Н., *Теория государства и права: Учебник*. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004, 562; ნახსენებია Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*; Диссертация, Москва – 2011, 15

³² Матузов Н.И., *Система права // Теория государства и права*. Курс лекций М.: Юристъ, 1997, 351; ნახსენებია Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*; Диссертация, Москва – 2011, 16

³³ ინწკირველი გ., *სახელმწიფოსა და სამართლის ზოგადი თეორია*, თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა, 2003, 225.

დამოუკიდებელ ინსტიტუტად, რომელ მოსაზრებასაც ასევე ავითარებს მეცნიერი Имыкшенова Е.А. თავის ნაშრომში.³⁴

საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოიცავს უზრუნველყოფის ღონისძიებების განმარტებას. მიზეზი, თუ რატომ არ არის მსგავსი ტიპის განმარტება მოცემული, სხვადასხვა ფაქტორით არის განპირობებული. უპირველესად, უზრუნველყოფის ღონისძიებების უდიდესი ნაწილი სათავეს სწორედ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსიდან (შემდეგში - სამოქალაქო კოდექსი) იღებს და არც თავად სამოქალაქო კოდექსი მოიცავს მსგავსი ტიპის განმარტებას და მეორეც, ვინაიდან აღნიშნული განმარტება არ არის ჩამოყალიბებული და დამუშავებული მეცნიერულ-თეორიულ დონეზე და უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პრაქტიკაც ცვალებადია, შესაბამისად, საკანონმდებლო დონეზე ასეთი განმარტების ჩამოყალიბება რთული ხდება. ის ფაქტი, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების ცნება არ არის საფუძვლიანად დამუშავებული თეორიულად, რეალურ პრობლემას წარმოადგენს, რადგან ასეთი განმარტების გარეშე შეუძლებელი ხდება საგადასახადო სამართლის აღნიშნული ინსტიტუტის სიღრმისეულად შესწავლა და მისი სამართლებრივი ბუნების და არსის გარკვევა.

რუსი მეცნიერი Латыпова Елена Ураловна თავის ნაშრომში აღნიშნავს, რომ ტერმინის „უზრუნველყოფის“ ქვეშ შეიძლება მოვიაზროთ ქმედება, რომელსაც აქვს მიზანი, გახადოს რამე შესრულებადი.³⁵ მეცნიერთა მეორე ნაწილი არ იზიარებს იმ მოსაზრებას, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიება წარმოადგენს ქმედებას, აღნიშნული მოსაზრების საწინააღმდეგოდ, Имыкшенова Е.А.³⁶ და Нажесткин А.С.³⁷ აღნიშნავენ, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებები წარმოადგენენ არა ქმედებას, არამედ

³⁴ Имыкшенова Е.А., *Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации*. Дис. ... канд. юрид. наук. - Томск., 2003, 30. ნახსენებია Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*; Диссертация, Москва – 2011, 17.

³⁵ Латыпова Е. У., *Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект*, Московский государственный институт международных отношений; Москва 2004, 22

³⁶ Хазов Е.Н., *Юридические гарантии основных прав, свобод и обязанностей человека и гражданина в России*. Дис.... канд. юрид. наук.-СПб., 1997, 59-60.

³⁷ Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*; Диссертация, Москва – 2011, 57

საკანონმდებლო ნორმების საფუძველზე გამტკიცებულ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების დამატებით გარანტიებს.

წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში ვიზიარებთ Латыпова Елена Ураловна-ს მოსაზრებას, ვინაიდან მართალია, უზრუნველყოფის ღონისძიება წარმოადგენს გადასახადების გადახდევინებისათვის კანონმდებლობით შექმნილ დამატებით გარანტიას, მაგრამ ამ გარანტიის გამოყენებისათვის საჭიროა კონკრეტული სუბიექტის მოქმედება. სსკ-ის მიხედვით, ასეთი მოქმედების საშუალება აქვს საგადასახადო ორგანოს, რომელიც, ერთი მხრივ, თავად წყვეტს, თუ როდის და რა უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს და მეორე მხრივ, დისპოზიციური უზრუნველყოფის ღონისძიებების დროს გამოხატავს თანახმობას გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით წარმოდგენილი უზრუნველყოფის მიღებაზე. შესაბამისად, ნებისმიერ შემთხვევაში აუცილებელია საგადასახადო ორგანოს ქმედება და ეს ქმედება უკვე თავის თავში აერთიანებს გადასახადების გადახდევინებისათვის დამატებითი გარანტიების შექმნას. აღსანიშნავია, რომ აღნიშნულ პოზიციას აფიქსირებს ავტორთა კოლექტივი ყადაღის უზრუნველყოფის სახით გამოყენებასთან დაკავშირებით, როდესაც აღნიშნავენ, რომ ქონებაზე ყადაღის დადება არის გადასახადის გადამხდელის ქონებრივი უფლების შემზღვეველი საგადასახადო ორგანოს ქმედება.³⁸

ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებულ ნებისმიერ ქმედებას უნდა გააჩნდეს კონკრეტული მიზანი. აღნიშნული მიზნის შესახებ აქცენტს აკეთებს სსკ-ის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომელიც აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს გარკვეული ტიპის ღონისძიებები. აღნიშნული ჩანაწერი ცალსახად მიუთითებს, რომ განსახილველი საკითხის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს ქმედების მიზანი არის „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა“, შესაბამისად, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში „უზრუნველყოფა“ წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ქმედებას, რომელიც ხორციელდება საგადასახადო დავალიანების დროულად და ჯეროვნად

³⁸ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 404

გადახდის გარანტიების შექმნის, გადასახადის გადამხდელის სტიმულირებისა და გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგის შემცირების მიზნით.

ნეგატიური შედეგების შემცირება შეიძლება იყოს უზრუნველყოფის ღონისძიების არაძირითადი მიზანი, რადგან ნეგატიური შედეგი დგება გადასახადის გადაუხდელობით, ხოლო თუ უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონმდებლობაში არსებობით შესაძლებელი იქნება გადასახადის გადამხდელის სტიმულირება დროულად გადაიხადოს გადასახადი, მაშინ ადგილი აღარ ექნება გადასახადის გადაუხდელობით წარმოშობილ ნეგატიურ შედეგს. ის ფაქტი, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთ-ერთი მიზანი არის სწორედ გადასახადის გადაუხდელობით გამოწვეული არასასურველი შედეგის თავიდან არიდება, ფიქსირდება საქართველოს სასამართლო პრაქტიკაშიც. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ საგადასახადო ყადაღის გამოყენებასთან დაკავშირებით განმარტა, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებები მიმართულია შეამციროს ან თავიდან აირიდოს საგადასახადო ვალდებულების არაჯეროვანი შესრულებით გამოწვეული ნეგატიური შედეგი.³⁹

უზრუნველყოფის ღონისძიებების კანონმდებლობაში არსებობა გადასახადის გადამხდელს უბიძგებს დროულად და ჯეროვნად შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები, რის შედეგადაც ის იძენს გადამხდელის სტიმულირების ფუნქციას. სწორედ აღნიშნულ მოსაზრებას ავითარებს მეცნიერი Кучерова И.И.,⁴⁰ რომელიც ხაზს უსვამს უზრუნველყოფის ღონისძიებების მასტიმულირებელ ფუნქციას. თუმცა აღნიშნულიც წარმოადგენს მეორეხარისხოვან მიზანს, ხოლო პირელხარისხოვანი მიზანი კი ცალსახად არის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების სისტემური სამართლებრივი გარანტიების შექმნა.

³⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2014 წლის 25 სექტემბრის №ს-798-782(კ-12) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2015 წ. №3, გვ. 103, <<https://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2015w-administr-krebuli3.pdf>> [09.10.2022]

⁴⁰ Кучеров И.И., *Налоговое право России: Курс лекций* - М.: Учебно-консультационный центр ЮрИнфоР, 2001, 154

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ჩამოყალიბდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის მიზნები: ა) შექმნას გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინების სამართლებრივი გარანტიები. ვინაიდან სხვადასხვა ობიექტური გარემოებების გათვალისწინებით (მაგ: გადამხდელის ფინანსური/ქონებრივი მდგომარეობა) შეიძლება აღნიშნული მიზანი სრულად მიღწევადი არ იყოს, ამიტომ აღნიშნული გარანტიები თავის თავში არ მოიაზრებს გადასახადების სრულყოფილად ამოღების „ვალდებულებას“, არამედ მისი მიზანი არის მხოლოდ ამოღებისათვის საჭირო სათანადო სამართლებრივი მექანიზმების შექმნა; ბ) მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის სტიმულირება, დროულად და ჯეროვნად შეასრულოს გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულებები და ეფექტური ადმინისტრირების პროცესით უფრო მეტად უზიაროს გადასახადის გადამხდელს ვალდებულებების კეთილსინდისიერი შესრულებისაკენ; გ) დაიცვას სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინტერესები და თავიდან აარიდოს მას გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგები.

საგადასახადო ურთიერთობის მხარეებს შესაძლებლობა აქვთ ისარგებლონ მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ განსაზღვრული უზრუნველყოფის ღონისძიებებით, შესაბამისად, ისინი კანონისმიერი უზრუნველყოფის ღონისძიებების კატეგორიას განეკუთვნებიან, რომელსაც საფუძვლად სსკ-ის შესაბამისი ნორმები უდევს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში შემოთავაზებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთიანი ცნება: საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტი, წარმოადგენს სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობას, რომელიც არეგულირებს კონკრეტული ტიპის საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობებს და რომლის განხორციელებაც ხდება კანონმდებლობით დადგენილ ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედების საფუძველზე და მიზნად ისახავს გადასახადების ამოღების სამართლებრივი გარანტიების შექმნას, გადასახადების დროულად გადახდის

კუთხით გადასახადის გადამხდელის სტიმულირებასა და გადასახადების გადაუხელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგის შემცირებას.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე, როგორც დამოუკიდებელ ინსტიტუტზე საუბრისას, მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს აღნიშნული ინსტიტუტის ფარგლებში წარმოშობილი საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე მხარეები. ერთი მხრივ, აღნიშნულ ურთიერთობებში სავალდებულო წესით მონაწილეობს საგადასახადო ორგანო, ხოლო მეორე მხრივ, სსკ-ის XXXV თავი ცალკეული ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებებიდან გამომდინარე, გამოყოფს სუბიექტთა სამ კატეგორიას: ა) გადასახადის გადამხდელი; ბ) სხვა ვალდებული პირი; გ) მესამე პირი.

„გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.“⁴¹ იმისთვის, რომ განვსაზღვროთ სამართლის ამ ინსტიტუტის სუბიექტი, უნდა განვსაზღვროთ, თუ ვინ მოაზრება ტერმინი „პირის“ ქვეშ. „პირი არის ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, საწარმო ან ორგანიზაცია სსკ-ის შესაბამისად“.⁴² აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების სუბიექტი შეიძლება იყოს საგადასახადო ორგანო, ფიზიკური და იურიდიული პირი, საწარმო და ორგანიზაცია. ამასთან, სხვა ვალდებული პირის ქვეშ მოიაზრება საგადასახადო აგენტი, რომელიც ასრულებს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებებს სსკ-ით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, ხოლო მესამე პირის ქვეშ კი მოიაზრება პირი, რომელზეც საგადასახადო ორგანოს სსკ-ის 240-ე მუხლის თანახმად, აქვს გადახდევინების მიქცევის უფლებამოსილება.

დამატებით აღსანიშნავია, რომ სხვადასხვა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების სუბიექტები მათი ჩართულობის კუთხით შეიძლება ორ კატეგორიად დავყოთ: სუბიექტები, რომლებიც სავალდებულო წესით არიან ჩართულები, მაგალითად, საგადასახადო ორგანო და სუბიექტები, რომელთა ჩართულობა საჭიროა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების პროცედურული ნაწილის დაცვისა და აღსრულების მიზნით და მათი მონაწილეობა დამოკიდებულია კონკრეტული

⁴¹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 20(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

⁴² იქვე, მუხლი 8(18)

უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებაზე. შესაბამისად, ამ ურთიერთობის მონაწილე სუბიექტებად ასევე გვევლინებიან კომერციული ბანკები, სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო, სსიპ შსს მომსახურების სააგენტო.⁴³

ვინაიდან სსკ-ის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, საგადასახადო ვალდებულების ნატურით შესრულება ვერ განხორციელდება. გამომდინარე იქიდან, რომ საგადასახადო სამართლის მთლიანი არსი ეფუძნება გადასახადის მხოლოდ ფულადი ფორმით გადახდას, შესაბამისად, უზრუნველყოფის ღონისძიებების ობიექტიც არის სწორედ ცალკეული უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებით ბიუჯეტში ფულადი სახსრების შედინება.

წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში უმნიშვნელოვანესია განხორციელდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებების კლასიფიკაცია მათი საერთო და განსხვავებული ნიშან-თვისებების მიხედვით. გამოყენების სფეროს მიხედვით, უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეიძლება დაიყოს შეზღუდული გამოყენებისა და საერთო გამოყენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებად. შეზღუდული გამოყენების ღონისძიებებს მიეკუთვნებიან: თავდებობა, საბანკო გარანტია და დაზღვევის პოლისი, რასაც ადასტურებს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილი, რომელიც მიუთითებს ზემოხსნეული უზრუნველყოფის ღონისძიებების მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადების შემთხვევაში გამოყენებაზე. რაც შეეხება ყველა დანარჩენ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, მათი გამოყენება დასაშვებია ნებისმიერ შემთხვევაში, როცა სსკ უშვებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესაძლებლობას და სწორედ ამიტომ ისინი მიეკუთვნებიან საერთო გამოყენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს.

მეორე ტიპის კლასიფიკაციად შეიძლება განხილულ იქნას უზრუნველყოფის ღონისძიებების დაყოფა მათი გამოყენების ინიციატორის მიხედვით. ასეთი ტიპის დაყოფა განსაკუთრებით რეალურია სსკ-ის ნორმების მიხედვით, რადგან სსკ თავად

⁴³ ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამალგების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, თბილისი, 2014, 64-65

განსაზღვრავს, თუ რომელი მხარე შეიძლება იყოს უზრუნველყოფის ღონისძიების ინიციატორი. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გამოიყენოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; ქონებაზე ყადაღის დადება; ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება და ყველა ზემოაღნიშნული ღონისძიების გამოყენების რიგითობას ირჩევს თავად საგადასახადო ორგანო.⁴⁴ ამასთან, კოდექსის 248-ე მუხლი აქცენტს აკეთებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე, რომელთა კატეგორიას განეკუთვნება თავდებობა, საბანკო გარანტია და სადაზღვევო პოლისი.⁴⁵ მათი გამოყენება დამოკიდებულია ორივე მხარის მიერ ნების გამოვლენაზე და მათი გამოყენების პროცესში ფორმდება შეთანხმება საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. შესაბამისად, ამ ტიპის ღონისძიებები უნდა მივაკუთვნოთ დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებათა კატეგორიას. ხოლო ყველა სხვა უზრუნველყოფის ღონისძიება, სადაც ამოსავალი წერტილი არის მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება და საჭირო არ არის გადამხდელის თანხმობა ან ნების გამოვლენა, განეკუთვნება იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებს. დისპოზიციური და იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებებად დაყოფა ავლენს, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიებების დანიშნულებას, ასევე იძლევა თითოეული ღონისძიების არსისა და ფუნქციის უკეთესად გაანალიზების საშუალებას. შესაბამისად, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხილვა განხორციელდება სწორედ აღნიშნული კლასიფიკაციის ჭრილში.

მეცნიერულ წრეებში ასევე გავრცელებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებების კლასიფიკაცია იმის მიხედვით, თუ სამართლის რომელი დარგიდან იღებს სათავეს კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიება. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ადმინისტრაციულ, საფინანსო და სამოქალაქო სამართლებრივ საშუალებებს, მაგალითად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს

⁴⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 238 (1;2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

⁴⁵ იქვე, მუხლი 248 (1)

განეკუთვნება ქონებაზე ყადაღის დადება, საფინანსო-სამართლებრივ საშუალებებს - საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, ხოლო სამოქალაქო სამართლებრივ საშუალებებს საბანკო გარანტია და თავდებობა.⁴⁶ მგავს მოსაზრებას უჭერს მხარს თავის ნაშრომში რუსი მეცნიერი Демин А.В.⁴⁷

წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში ვერ დავეთანხმებით უზრუნველყოფის ღონისძიებების ასეთი ფორმით კლასიფიკაციას შემდეგი მიზეზების გამო: ა) უზრუნველყოფის ღონისძიებები არის საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტი, რომელიც რიგ შემთხვევებში იყენებს სამართლის სხვა დარგის ნორმებს, ამიტომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების სამართლის ცალკეული დარგების მიხედვით კლასიფიკაცია აკნინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების, როგორც დამოუკიდებელი ინსტიტუტის არსებობის პოზიციას; ბ) უზრუნველყოფის ღონისძიებების ასეთი ფორმით კლასიფიკაცია წარმოშობს სამართლის სხვადასხვა დარგებს შორის ურთერთკვეთის საფრთხეს. მაგალითად: საბანკო გარანტია და საინკასო დავალება სათავეს სამოქალაქო სამართლიდან იღებს, მაგრამ თანამედროვე საფინანსო ურთიერთობებში ისინი აღიქმებიან როგორც საბანკო სამართლის შემადგენელ ნაწილად. პარალელურად, ქონების დაყადაღება შეიძლება წარმოადგენდეს სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიებასაც⁴⁸ და, შესაბამისად, განეკუთვნებოდეს სამოქალაქო პროცესუალური სამართლის ნაწილს. ამასთან, ყოველთვის შეიძლება იმაზე დავა, რომ თითქმის ყველა უზრუნველყოფის ღონისძიება სათავეს სამოქალაქო სამართლიდან იღებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან დღეს ცალსახად არ არის უზრუნველყოფის ღონისძიებები სამართლის ცალკეული დარგების მიხედვით გამიჯნული და ერთი და იმავე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება ხშირად გვხვდება სამართლის განსხვავებულ დარგებში. წარმოდგენილი კლასიფიკაცია სიცხადის შეტანის ნაცვლად, კიდევ უფრო მეტ

⁴⁶ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.მ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 384-385

⁴⁷ Демин А.В., *Налоговое право России*. Учеб. пособие - М.: Издательство «Юрлитинформ», 2006, 249. მითითებულია Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*; Диссертация, Москва – 2011, 68

⁴⁸ „საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 198, <<https://matsne.gov.ge/document/view/29962?publication=149>> [09.10.2022]

ბუნდოვანებას შექმნის უზრუნველყოფის ღონისძიებების სწორი ანალიზის თვალსაზრისით.

მნიშვნელოვან დაყოფას გვთავაზობს Имыкшенова Е.А, რომელიც ავითარებს მოსაზრებას, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ხორციელდება ორი ფორმით: ნებაყოფლობითი შესრულების და იძულებითი შესრულების გზით. აქედან გამომდინარე, ზემოაღნიშნული მეცნიერი მიზანშეწონილად თვლის, უზრუნველყოფის ღონისძიებები დაიყოს ორ კატეგორიად: პირველი, რომელიც მოიცავს მხოლოდ უზრუნველყოფის ნაწილს და ხელს უწყობს გადასახადების ნებაყოფლობით გადახდას და მეორე, რომელიც მოიცავს როგორც უზრუნველყოფის, ასევე გადასახადების იძულებით ამოღების ნაწილს.⁴⁹ წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ იქნება დაჯგუფებული ამ ნიშნით, თუმცა თითოეული უზრუნველყოფის ღონისძიების განხილვისას გამახვილდება ყურადღება მოიცავს თუ არა როგორც უზრუნველყოფის, ასევე აღსრულების ნაწილს.

უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო. ზოგიერთი ავტორის მოსაზრებით სსკ-ის ხარვეზს წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რიგითობა დამოკიდებულია არა კანონით გაწერილ შემთხვევებზე, არამედ საგადასახადო ორგანოს არჩევანზე.⁵⁰ თუმცა საერთაშორისო პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ თუ დაცული იქნება პროპორციულობის პრინციპი, უმჯობესია უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება მათი რიგითობის მკაცრად განსაზღვრული არეალით არ იყოს შეზღუდული. საქმეში *Wasa Liv Omsdesidig v. Sweden*⁵¹ სასამართლომ დაადგინა, რომ საგადასახადო სფეროში სასელმწიფოები სარგებლობენ ყველაზე ფართო დისკრეციით, რაც ევროპული სასამართლოს მოსაზრებით მისაღებია, თუ იგი

⁴⁹ Имыкшенова Е.А., *Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации*, Дис. ... канд. юрид. наук. - Томск., 2003, 61-62. მითითებულია Нажесткин А. С., *Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федерации*, Диссертация, Москва – 2011, 67

⁵⁰ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), 2012, თბილისი, 386

⁵¹ *Wasa Liv Omsdesidigt and a group of approximately 15, 000 others v. Sweden*, 1998 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილება, [ECHR]. მითითებულია თომასე დ., *საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები*, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, 41

გონივრულ საფუძვლებს არ არის მოკლებული.⁵² პრაქტიკა აჩვენებს, რომ დისკრეციის შეფასებისას ევროპული სასამართლო მნიშვნელოვან ყურადღებას აქცევს ბალანსს კერძო და საჯარო ინტერესებს შორის და მიიჩნევს, რომ გამოყენებული ღონისძიებები უნდა აკმაყოფილებდეს „პროპორციულობის“ კრიტერიუმებს.⁵³ აღნიშნული გულისხმობს, რომ უნდა არსებობდეს სახელმწიფოს მხრიდან ჩარევის საჭიროება და ჩარევის შემთხვევაშიც გადასახადის გადამხდელი დაცული უნდა იყოს არაპროპორციული ქმედების რისკებისაგან.⁵⁴

ვინაიდან რიგითობის არჩევა საგადასახადო ორგანოს აბსოლუტურ დისკრეციას წარმოადგენს, საგადასახადო ორგანოს უნდა გააჩნდეს გარკვეული პოლიტიკა, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს გამოსაყენებელი უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობას. USAID-ის მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად, შეიძლება დავაფიქსიროთ რამდენიმე ძირითად კომპონენტი, რომლის საფუძველზეც უნდა განისაზღვროს ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ეფექტურობა:⁵⁵

1. შერჩევითობა რისკის მიხედვით: წვრილი საგადასახადო გადაცდომები შეიძლება რაოდენობირვად ბევრი იყოს, თუმცა ჯამური მოცულობით წარმოადგენდეს გადაუხდელი გადასახადების ძალიან მცირე ნაწილს. ყველა ასეთი გადასახადის ამოღების უზრუნველყოფა გაუმართლებლად დიდ ადმინისტრაციულ დანახარჯთან არის დაკავშირებული, რამაც საბიუჯეტო რესურსის არაეფექტური ხარჯვის კუთხით შეიძლება უფრო მეტი ზიანი მოუტანოს ქვეყანას, ვიდრე მცირე გადასახადების დამალვის ფაქტებმა. ამიტომ საგადასახადო ორგანოს უნდა შეეძლოს

⁵² Gasus Dossier und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, 1995 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილება [ECHR]. მითითებულია თომასე დ., *საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები*, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, 41

⁵³ Van Dijk et al., *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 2006, 891. C. Ovey & R.C.A. White., *The European Convention on Human Rights*, 2006, 372. მითითებულია თომასე დ., *საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები*, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, 42

⁵⁴ თომასე დ., *საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები*, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, 42

⁵⁵ Crawford D., *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*, USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), 2013, 227

უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება რისკზე დამყარებული მიდგომის მიხედვით, სადაც მისი მიდგომა გაცილებით მოქნილი და ეფექტური უნდა იყოს მაღალრისკიანი გამდახდელებისა და საგადასახადო დავალიანებების მიმართ;

2. მცირე ადმინისტრაციული დანახარჯი: ზედა პრინციპიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადების ამოღებაზე დახარჯული რესურსი იყოს ამოღებული გადასახადების საპირწონე. შესაბამისად, არჩევითობის კუთხით უნდა იქნას გამოყენებული ის უზრუნველყოფის ღონისძიება, რომელიც ყველაზე მცირე დანახარჯების ფარგლებში უზრუნველყოფს გადასახადის ამოღების მაქსიმალურ ეფექტურობას;

3. უზრუნველყოფის სისწრაფე: უზრუნველყოფის ღონისძიების მიზანი უნდა იყოს მაქსიმალურად მოკლე ვადებში უზრუნველყოს გადასახადების ამოღება, შესაბამისად, რაც უფრო ნაკლებ დროში ხერხდება მიზნის მიღწევა, მით უფრო ეფექტური გამოდის კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიება;

4. უზრუნველყოფის პრევენციული ხასიათი: უზრუნველყოფის ღონისძიების მიზანი უნდა იყოს არა გადასახადის გადამხდელის დასჯა, არამედ იმის უზრუნველყოფა, რომ მომავალში გადამხდელმა აღარ ჩაიდინოს მსგავსი დარღვევა და მოხდეს გადასახადების დამალვის პრევენცია;

წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში ვემხრობით მოსაზრებას, რომ საგადასახადო ორგანოს უნდა გააჩნდეს ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება იმისთვის, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი იყოს ეფექტური, თუმცა პარალელურად უნდა არსებობდეს უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობის არჩევის დასაბუთების ვალდებულება იმისთვის, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიება იყოს პროპორციული. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უნდა გააჩნდეს გარკვეული შიდა სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომლითაც ის იღებს გადაწყვეტილებას ამ თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე. როგორც სხვადასხვა კვლევებშია მოხსენიებული, მცირე დავალიანების გამო გადამხდელის მთელი შეზღუდვა არ უნდა ვრცელდებოდეს და უზრუნველყოფის

ღონისძიებები უნდა ემსახურებოდეს შეზღუდვას და არ უნდა იწვევდეს საქმიანობის შეფერხებას.⁵⁶

რიგითობის განსაზღვრასთან დაკავშირებით, საინტერესოა აშშ-ის პრაქტიკა. მსგავსად საქართველოსი, აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობით უზრუნველყოფის ღონისძიების შერჩევას ახდენს თავად საგადასახადო ორგანო, თუმცა გადასახადის გადამხდელს აქვს უფლება, გაასაჩივროს შერჩეული უზრუნველყოფის ღონისძიება. მოცემულ შემთხვევაში, შეიძლება დაიბადოს კითხვა, რაში მდგომარეობს ნოვაცია, რადგან უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრების უფლება გადამხდელს საქართველოს კანონმდებლობითაც აქვს. საქართველოს შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ასაჩივრებს აქტის კანონიერებას და არა იმას, თუ რომელი უზრუნველყოფის ღონისძიება იქნა მის მიმართ გამოყენებული, ხოლო აშშ-ის შემთხვევაში კი გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სადავო გახადოს მის მიმართ კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მიზნობრიობა და მართებულობა და წარადგინოს წინადადება უზრუნველყოფის ღონისძიების შეცვლის თაობაზე.⁵⁷ ასეთი მიდგომა საშუალებას აძლევს გადამხდელს, უშუალოდ იყოს ჩართული გადასახადების ამოღების უზრუნველყოფის პროცესის წარმართვაში და წარმოადგენს კარგ ინსტრუმენტს, დაცულ იქნას ბალანის საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის.

⁵⁶ კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, *ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა*, თბილისი, 2012, 27-28

⁵⁷ Camp B., *The Failure of Adversarial Process in the Administrative State*, 84 Ind. L.J. 57 (2009); აგრეთვე Les Book, *The Collection Due Process Rights: A Misstep or a Step in the Right Direction*, 41 Hous. L. Rev. 1145 (2004). ორივე მითითებულია Fogg K. & Jozipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 532

თავი II. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებები

2.1. საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებები

„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) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.“⁵⁸ ყველა ზემოაღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიება განეკუთვნება იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებების კატეგორიას, რომელთა გამოყენებისათვის არ არის საჭირო გადასახადის გადამხდელის თანხმობა და დამოკიდებულია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე, შეარჩიოს სასურველი უზრუნველყოფის ღონისძიება.

სსკ-ის 238-ე მუხლში მოცემული უზრუნველყოფის ღონისძიებების ნაწილი, როგორცაა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ყადაღა და დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია დამახასიათებელია OECD-ის ქვეყნების უმრავლესობისადმი. ჩატარებული კვლევის თანახმად,⁵⁹ გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკისა და ქონების რეალიზაცია მოხსენიებულია OECD-ის ქვეყნებში საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფისა და აღსრულების 10 ყველაზე გავრცელებულ მექანიზმებს შორის.⁶⁰

ქართულ რეალობაში ძალიან მაღალია იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიების პრაქტიკაში გამოყენების სიხშირე, რაც კიდევ უფრო

⁵⁸ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 238(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

⁵⁹ Ebraico M. Ruà. S., *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System*, Taxation Papers, working paper N. 53 – 2015; European commission, 2015, 22

⁶⁰ იხ. ცხრილი N1-უზრუნველყოფის ღონისძიებების ცხრილი OECD-ის ქვეყნებში

აქტიურს ხდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების მარეგულირებელი კანონმდებლობის სიღრმისეული შესწავლის საკითხს პოტენციური ხარვეზების გამოვლენის, მათი აღმოფხვრისა და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გაუმჯობესების მიზნით, რადგან უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რაოდენობის ზრდა, ერთი მხრივ, მიუთითებს გადასახადების გადაუხდელობის ფაქტების ზრდაზე და, მეორე მხრივ, შეიძლება გამოყენებული ღონისძიება სრულყოფილად ვერ უზრუნველყოფდეს მასზე დაკისრებული მიზნის მიღწევას, რაც განაპირობებს უზრუნველყოფის ღონისძიებების ურთიერთჩანაცვლებას.

წარმოდგენილი თავი ეთმობა სწორედ იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხილვას, იმისათვის რომ ყველა პოტენციური საკანონმდებლო ხარვეზი გამოვლენილ იქნას და გაკეთდეს კანონმდებლობის დახვეწის კონკრეტული წინადადებები და, რაც მთავარია, მეცნიერულ დონეზე იქნას განხილული უზრუნველყოფის იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებების არსი, დანიშნულება და მიზანი.

2.2 საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ერთ-ერთი ფართოდ გამოყენებადი უზრუნველყოფის ღონისძიებაა. იგი სათავეს სამოქალაქო სამართლიდან იღებს, თუმცა მისი საგადასახადო მიზნებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიებად გამოყენება იმ ფაქტზე მიუთითებს, რომ აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიება არამხოლოდ სამოქალაქო სამართლებრივ ხასიათს ატარებს, არამედ მაღალია მისი როლი და მნიშვნელობა საჯარო სამართალშიც.⁶¹ მიუხედავად საერთო საფუძვლებისა და ბევრი მსგავსი მახასიათებელი ნიშან-თვისებისა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ არის სამოქალაქო გირავნობა/იპოთეკის ერთ-ერთი სახეობა, არამედ ის არის დამოუკიდებელი უზრუნველყოფის ღონისძიება, რომელიც განმტკიცებულია საგადასახადო კანონმდებლობით და ემსახურება მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებს. მას ახასიათებს საგადასახადო

⁶¹ Малахаткина Е.В., *Правовые проблемы исполнения обязанности по уплате налоговых платежей в Российской Федерации*, Россия, Академия управления МВД, 2007, 94.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის დამახასიათებელი საჯარო სამართლებრივი თვისებები.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის არსის საფუძვლიანი შესწავლის მიზნით უმნიშვნელოვანესია განისაზღვროს ძირითადი სხვაობა საგადასახადო და სამოქალაქო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ გირავნობა/იპოთეკებს შორის. ჭანტურია ლ. აღნიშნავს, რომ გირავნობა წარმოადგენს სხვის ქონებაზე სანივთო უფლებას.⁶² ზოგადად, სამოქალაქო გირავნობა სანივთო სამართლის ნაწილს წარმოადგენს, თუმცა ზოგიერთი მეცნიერი, გამომდინარე მისი სახელშეკრულებო ხასიათისა, ვალდებულებითი სამართლის ნაწილად მიიჩნევს, მიუხედავად იმისა, რომ მისი მომწესრიგებელი ნორმები სანივთო სამართალშია გათვალისწინებული. პარალელურად, იქიდან გამომდინარე, რომ ხელშეკრულების შინაარსი კანონით განისაზღვრება, ის შეიძლება კანონისმიერ ვალდებულებით–სამართლებრივ ურთიერთობას მივაკუთვნოთ.⁶³ მოცემული მიდგომა შეიძლება გამოყენებულ იქნას სამოქალაქო იპოთეკის მიმართაც.

სამოქალაქო კოდექსი გირავნობის ორ ძირითად ფორმას ითვალისწინებს, ესენია: მფლობელობითი გირავნობა და რეგისტრირებული გირავნობა.⁶⁴ მიუხედავად იმისა, გირავნობის თუ რომელი ფორმა იქნება გამოყენებული, სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, უმნიშვნელოვანესია, არსებობდეს მხარეთა წინასაწარი თანხმობა, კერძოდ, „მფლობელობითი გირავნობა წარმოიშობა მხარეთა შეთანხმებისა და ნივთის მოგირავნის, ან მოგირავნის მიერ განსაზღვრული მესამე პირის მფლობელობაში გადაცემის გზით.“⁶⁵ „რეგისტრირებული გირავნობის წარმოშობისათვის აუცილებელია გარიგების წერილობითი ფორმით დადება და ამ გარიგებით განსაზღვრული გირავნობის უფლების რეგისტრაცია საჯარო რეესტრში.“⁶⁶ შეთანხმება

⁶² ჭანტურია ლ., *კრედიტის უზრუნველყოფის სამართალი*, გამომცემლობა სამართალი, თბილისი, 2012, 121

⁶³ იქვე, გვ 121

⁶⁴ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 255, <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

⁶⁵ იქვე, მუხლი 257

⁶⁶ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 258(1), <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

ან მხარეთა შორის წერილობითი ხელშეკრულება წარმოადგენს სამოქალაქო გირავნობის ერთ-ერთ აუცილებელ კომპონენტს. ანალოგიურად, სამოქალაქო იპოთეკის საჯარო რეესტრში რეგისტრაციისათვის საჭიროა შესაბამისი გარიგების გაფორმება მხარეებს შორის. სწორედ შეთანხმების აუცილებლობის ნაწილი არის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მახასიათებელი ნიშანი, რომლითაც სამოქალაქო გირავნობა/იპოთეკა განსხვავდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკისაგან.

სსკ არ ითვალისწინებს ხელშეკრულების არსებობის ვალდებულებას და განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენების შესახებ შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს და შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს⁶⁷ და კოდექსით სხვა დამატებითი შეთანხმების არსებობის აუცილებლობა დადგენილი არ არის. შეთანხმების არსებობის აუცილებლობას არ ითვალისწინებს არც „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომლის თანახმად, საჯარო რეესტრი საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციას ახორციელებს ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემის გამოყენებით მიღებული დოკუმენტაციის საფუძველზე.⁶⁸ ხოლო ის დოკუმენტი კი, რომელსაც მარეგისტრირებელი ორგანო იღებს საგადასახადო ორგანოსაგან, არის სსკ-ით განსაზღვრული შეტყობინება.⁶⁹

ხელშეკრულების ან შეთანხმების არარსებობა განპირობებულია იმ მეორე მნიშვნელოვანი განსხვავებით, რომელიც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას ახასიათებს. სამოქალაქო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობისათვის აუცილებელია მხარეებმა წინასწარ გამოავლინონ ნება უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე. მხარეების მიერ გამოვლენილი ნება სამოქალაქო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების თაობაზე ორმხრივ ხასიათს უნდა ატარებდეს. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების თაობაზე გადაწყვეტილებას კი დამოუკიდებლად იღებს საგადასახადო ორგანო და ეს არის კანონისმიერი ვალდებულების შესრულების

⁶⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(3) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

⁶⁸ „საჯარო რეესტრის შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 3(5) <<https://matsne.gov.ge/document/view/20560?publication=29>> [09.10.2022]

⁶⁹ ხარაზი ი., გარდაფხაძე თ., საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის და სამოქალაქო გირავნობის და იპოთეკის ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტები, სამართალი და ეკონომიკა, თბილისი, 2012, 4; 39

უზრუნველყოფის საშუალება ისეთი შემთხვევისთვის, როცა გადასახადის გადამხდელი ვერ ასრულებს არსებულ საგადასახადო ვალდებულებებს.⁷⁰ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების დროს არ არის აუცილებელი გადასახადის გადამხდელის მიერ ნების გამოვლენა და უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენება მთლიანად საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზეა დამოკიდებული.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების პროცესში შეთანხმების არარსებობა ცვლის არამხოლოდ სამართლებრივ ურთიერთობაში მხარეების მიერ ნების გამოვლენის საკითხს, არამედ მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს თავად საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების კლასიფიკაციაზეც. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას ვერ მივაკუთვნებთ უზრუნველყოფის დისპოზიციური ღონისძიებების ჩამონათვალს და ის ექცევა უზრუნველყოფის იმპერატიული ღონისძიებების კატეგორიაში, რომლის გამოყენებაც მხოლოდ საგადასახადო ორგანოზეა დამოკიდებული.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის დისპოზიციური თუ იმპერატიული ხასიათის მიმართ, მნიშვნელოვანია, გავითვალისწინოთ საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილება. პოსტსაბჭოთა ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე შეიძლება აღინიშნოს, რომ ზოგიერთი ქვეყანა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას დისპოზიციური ღონისძიებების კატეგორიას მიაკუთვნებს, რომლის დროსაც აუცილებელია მხარეთა შორის შეთანხმება უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე, მაგ: ბელორუსიის კანონმდებლობით „საგადასახადო გირავნობის შესახებ ფორმდება ხელშეკრულება გადასახადის გადამხდელსა (ვალდებულ პირს) და საგადასახადო ორგანოს შორის.“⁷¹ ხელშეკრულების გაფორმების ვალდებულებას ითვალისწინებს რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსიც, რომელიც ადგენს, რომ საგადასახადო გირავნობის გამოყენების დროს აუცილებლად ფორმდება ხელშეკრულება

⁷⁰ ხარაზი ი., გარდაფხაძე თ., *საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკისა და სამოქალაქო გირავნობისა და იპოთეკის ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტები, სამართალი და ეკონომიკა, თბილისი, 2012, N4: 35*

⁷¹ „Налоговый кодекс Республики Беларусь“, Закон, Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь № 166-3, Статья 58 (1) <https://nalog.gov.by/tax_code/> [09.10.2022]

საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გამდახდელს (ვალდებულ პირს) შორის.⁷² საპირისპიროდ, უკრაინის საგადასახადო კოდექსი არაფერს გვეუბნება მხარეების მიერ ნების გამოვლენის აუცილებლობაზე და ადგენს, რომ საგადასახადო გირავნობის გამოყენების უფლება წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევების დადგომისას და არ საჭიროებს წერილობით ფორმას.⁷³ დისპოზიციური ხასითის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს განეკუთვნება საგადასახადო გირავნობა ესტონეთშიც. ესტონეთის საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელს საშუალებას აძლევს, საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში, უზრუნველყოფის საშუალებად წარადგინოს ქონება და ის გირაოთი დატვირთოს. საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ფორმდება შეთანხმება საგადასახადო გირავნობის გამოყენების თაობაზე.⁷⁴

სერბეთის საგადასახადო კოდექსის 74-ე მუხლი ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას, რომელიც გამოიყენება გადასახადების გადახდის გადავადების დროს და არის უზრუნველყოფის დისპოზიციური ღონისძიება, რომლის გამოყენების თაობაზე მხარეებს შორის ფორმდება შეთანხმება და თუ გადასახადის გადამხდელი დაარღვევს შეთანხმებით გათვალისწინებულ პირობებს, მაშინ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საგადასახადო დავალიანების დაფარვა განახორციელოს უზრუნველყოფაში ჩადებული ქონებიდან.⁷⁵ სერბეთის საგადასახადო კოდექსის თავისებურება ორ გარემოებაშია: უპირველესად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ ინიციატივა მოდის გადასახადის გადამხდელისგან, რადგან თავად გადასახადის გადამხდელი არის დაინტერესებული გადასახადების გადახდის გადავადებით და მეორე, სერბეთის საგადასახადო კოდექსი ცალკე გამოყოფს გადასახადების ამოღების იძულებით მექანიზმებს, რაც მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა,

⁷² „Tax Code of the Russian Federation“, Law, Part I, Article 73(2)

<https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_legislation/tax_code_of_russia/> [09.10.2022]

⁷³ „Tax code of Ukraine“, Law, article 88 (2) <<http://gogov.org.ua/wp-content/uploads/2016/05/Tax-Code-of-Ukraine.pdf>> [09.10.2022]

⁷⁴ Estonia, Law, „Taxation Act“ Law, Estonia, article 124,

<<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/508072020001/consolide>> [09.10.2022]

⁷⁵ „Law on Tax procedure and tax administration“, Law of Republic of Serbia, article 74, <<https://www.purs.gov.rs/en/Legal-entities/review-of-regulations/Law/LAW-ON-TAX-PROCEDURE-AND-AX-ADMINISTRATION.html>> [09.10.2022]

სწორედაც რომ დისპოზიციურ ხასიათს ატარებს და ამიტომ ეწოდება მას სერბეთის საგადასახადო კოდექსით უზრუნველყოფის ღონისძიება და არა იძულების მექანიზმი.

ზოგადად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა⁷⁶ ფართოდ არის გავრცელებული განვითარებულ ქვეყნებში, მაგალითისთვის. OECD-ის 2010 წლის კვლევის თანახმად, დადგინდა, რომ OECD-ის ქვეყნებიდან საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას იყენებს 44 ქვეყანა, იმ პერიოდისათვის მხოლოდ ბელგიის, ნიდერლანდებისა და შვეიცარიის საგადასახადო კანონმდებლობა არ იცნობდა ამ ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს და, ამასთან, ყველა სახელმწიფო, გარდა კანადისა, მოცემულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას იყენებდა სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე.⁷⁷

სხვადასხვა ქვეყანაში საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების პროცესი შეიძლება განსხვავებული იყოს შესაბამისი ქვეყნის კანონმდებლობის თავისებურებების გათვალისწინებით, თუმცა, როგორც წესი, უზრუნველყოფის ღონისძიებების ცალკეული ქვეყნების მაგალითზე შედარების საფუძველზე ვლინდება მათი საერთო ნიშან-თვისებები, რომლებიც უმეტესად ყველა იურისდიქციაში ახასიათებს აღნიშნულ უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, კერძოდ, USAID-ის კვლევის⁷⁸ თანახმად, იდენტიფიცირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ძირითადი მახასიათებელი ნიშნები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა, თუ გამდახდელმა დაარღვია გადასახადის გადახდის ვადა; ბ) გირავნობა/იპოთეკა ედება პირის ქონებას საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში; გ) უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება რეგისტრირდება შესაბამის რეესტში; დ) მას ისეთივე იურიდიული ძალა გააჩნია, როგორც სასამართლოს მიერ გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას; ე) მისი მოქმედების ვადა განისაზღვრება საგადასახადო დავალიანების არსებობის ვადით; ვ) არსებობს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რიგითობის განსაზღვრის პრინციპი და გამონაკლისი ამ რიგითობიდან, ზოგიერთი კანონიერი ინტერესების მიმართ,

⁷⁶ უცხო ქვეყნებში ხშირად გამოიყენება ტერმინი „Tax lien“, რომელიც თავის თავში აიერთიანებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებას უძრავი და მოძრავი ქონების მიმართ, რომლის ქართულ შესატყვის წარმოადგენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

⁷⁷ *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION (CTPA), 2011, 249-250, table 54

⁷⁸ Crawford D., *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*, USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), 2013, 259-260

რომელიც პირს ქონებაზე წარმოეშვა უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებამდე;
ზ) კანონმდებლობამ უნდა განსაზღვროს ქონებისა და აქტივების გარკვეული კატეგორია, რომლის მიმართ აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება დაუშვებელია.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის არსის, მისი მოქმედების არეალისა და დანიშნულების უკეთ გაანალიზებისათვის, უპირველესად, მნიშვნელოვანია განვსაზღვროთ უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების სუბიექტი და ობიექტი.

„საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.“⁷⁹ წარმოდგენილი ნორმა აქცენტს აკეთებს ორ სუბიექტზე, რომელთა მიმართაც შესაძლებელია უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება, ესენი არიან: „გადასახადის გადამხდელი“ და „სხვა ვალდებულ პირი“. „გადასახადის გამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.“⁸⁰ დამატებითი განხილვის საგანია, თუ ვინ მოიაზრება „სხვა ვალდებული პირის“ განმარტების ქვეშ. სსკ-ის ტერმინთა განმარტების მუხლი არ ითვალისწინებს „სხვა ვალდებული პირის“ ლეგალურ დეფინიციას და როგორც ზევით უკვე აღვნიშნეთ მოცემული ნაშრომის ფარგლებში სხვა ვალდებული პირის ქვეშ მოიაზრება საგადასახადო აგენტი, რომელიც სსკ-ით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით ასრულებს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას.

ის ფაქტორი, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა განეკუთვნება იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებას, მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს მესამე პირის ქონების უზრუნველყოფის საშუალებად გამოყენების საკითხზე, რაც, სამოქალაქო გირავნობა/იპოთეკის შემთხვევაში, საკმაოდ აქტუალურად გამოიყენება. მესამე პირის ქონების გამოყენება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის მიზნებისათვის შეუძლებელია (თუ მესამე პირი არ არის საგადასახადო აგენტი), რადგან საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებას წარმოადგენს და არ

⁷⁹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(1) <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183> [09.10.2022]

⁸⁰ იქვე, მუხლი 20(1)

ითვალისწინებს გადასახადის გამდახდელისაგან ნების გამოვლენის საჭიროებას უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე. შესაბამისად, რადგან არ არსებობს ნების გამოვლენის საჭიროება და არც შეთანხმება ფორმდება, საგადასახადო ორგანო ვერ მოახდენს მესამე პირის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენებას. მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოსათვის მცირდება იმ ქონებების შესაძლო წრე, რომელზეც შეიძლება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელება.

ჩეხეთის რესპუბლიკის საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გირავნობის გამოყენების შესაძლებლობას. საქართველოსგან განსხვავებით, ჩეხეთში საგადასახადო გირავნობის ობიექტი შეიძლება იყოს სხვა პირის საკუთრებაში არსებული ქონებაც, თუ ამ ქონების გამოყენების თაობაზე არსებობს ქონების მესაკუთრის წერილობითი თანხმობა.⁸¹ პარალელურად, ჩეხეთის საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ მიუთითებს, რომ საგადასახადო გირავნობის გამოყენება ხდება სამოქალაქო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმების შესაბამისად, რაც მოიცავს მხარეებს შორის შეთანხმების გაფორმებას ქონების საგადასახადო გირავნობით დატვირთვის დროს.

საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის ბალანსის შენარჩუნების მიზნით, აღნიშნული ნაშრომის ფარგლებში, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია რეგულირების შემდეგი მოდელის შემოთავაზება: სსკ-ს დაემატოს გადასახადის გადამხდელის უფლება საკუთარი ნებით საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველსაყოფად, წარმოადგინოს მესამე პირის (თუ პარალელურად არსებობს მესამე პირის თანხმობა) ქონება, რაც გაზრდის იმ სუბიექტების შესაძლო ჩამონათვალს, ვის მიმართაც შესაძლებელი იქნება უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება. ანალოგიურ მოდელს ითვალისწინებს რუსეთის საგადასახადო კოდექსი, რომელიც შესაძლებლობას იძლევა გირავნობის სახით გამოყენებულ იქნას როგორც გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის, ასევე მესამე პირის ქონება.⁸² ანალოგიური მიდგომაა

⁸¹ „Tax Code of Czech Republic“, Law, article 170, <<https://www.mfcr.cz/en/search?q=Taxes>> [08.10.2022]

⁸² „Tax Code of the Russian Federation“, Law, Part I, Article 73(2) <https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_legislation/tax_code_of_russia/> [09.10.2022]

გათვალისწინებული გერმანიის საგადასახადო კოდექსით, რომლის შესაბამისად, კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში სავალდებულოა უზრუნველყოფის საშუალებად გიროს გამოყენება, თუმცა გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, თავად აირჩიოს და წარადგინოს კოდექსით გათვალისწინებული ნებისმიერი ქონება. გერმანიის საგადასახადო კოდექსით არ არის შეზღუდული, რომ უზრუნველყოფისათვის წარდგენილი ქონება აუცილებლად გადასახადის გადამხდელის საკუთრება უნდა იყოს.⁸³

სსკ-ის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილი ითვალისწინებს შესაძლებლობას, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ასევე გამოყენებულ იქნას აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების არაუმეტეს 3 წლამდე ვადით გადავადების დროს. აღნიშნული შეიძლება გამოყენებულ იქნას, როგორც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკისათვის დისპოზიციური ხასიათის დამატებითი ნიშან-თვისებების შემენის საფუძველი, რადგან გამომდინარე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის იმპერატიული ხასიათისა, 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მოთხოვნების შესაბამისად, მისი გამოყენება კვლავ ატარებს იმპერატიულ ხასიათს. საგადასახადო ორგანო ჯერ ახდენს გადასახადის გადამხდელის ქონების საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთვას და მერე ხდება მასთან შეთანხმების გაფორმება გადასახადების გადახდის გადავადებაზე. მოცემულ შემთხვევაში, გირავნობა/იპოთეკის იმპერატიული ხასიათი, გარკვეულწილად, არათანაბარ მდგომარეობაში აყენებს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს, რადგან, თუ საგადასახადო ორგანოს უკვე გამოყენებული აქვს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მას შეიძლება ჰქონდეს ნაკლები ინტერესი, გადასახადის გადამხდელს შეუთანხმდეს ვალდებულებების გადავადების ხელსაყრელ პირობებზე, რადგან გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციით შეიძლება უფრო სწრაფად მიიღწეოდეს მისი პირველადი მიზანი - გადასახადების დროული ამოღება და ბიუჯეტში შედინება. აღნიშნული, რა თქმა უნდა არ ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანო არ გაითვალისწინებს გადამხდელის ინტერესებს გადავადებასთან დაკავშირებით, თუმცა უზრუნველყოფის

⁸³ „The fiscal code of Germany“, Law, article 241

<https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html> [09.10.2022]

იმპერატიული ხასიათი ამცირებს აღნიშნული მიდგომის აქტიურად გამოყენების ალბათობას. შესაბამისად, თუ 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიზნებისათვის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას შევმატებთ დისპოზიციურ ხასიათს და გადასახადის გადამხდელს მივცემთ შესაძლებლობას, თავად წარმოადგინოს ქონება (როგორც თავისი ან მესამე პირის) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დასატვირთად, ამან შეიძლება დადებითად იმოქმედოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიზნებისათვის გამოყენების სიხშირეზე.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკაზე საუბრისას მნიშვნელოვანია განვსაზღვროთ იმ ქონების კატეგორია, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიების ობიექტად. სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, გირავნობის საგანი შეიძლება იყოს მოძრავი ნივთი, ანდა არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე,⁸⁴ რომელთა რეალიზაციისაგან მიღებული შემოსავლით, ან მოგირავნის საკუთრებაში გადაცემით შესაძლებელია კრედიტორის (მოგირავნის) მოთხოვნის დაკმაყოფილება. გირავნობის საგანი შეიძლება იყოს სამომავლო ქონებაც. სამომავლო ქონებად მიიჩნევა ნივთები და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთაც დამგირავებელი შეიძენს მომავალში.⁸⁵ მართალია, მოძრავი ნივთის ცნებას სამოქალაქო კოდექსი არ შეიცავს, მაგრამ ლიტერატურაში აღიარებული შეხედულების თანახმად, თუ ნივთი არ არის უძრავი, მაშინ ის განეკუთვნება მოძრავი ნივთების კატეგორიას.⁸⁶ ნებისმიერი ბრუნვაუნარიანი ნივთი, რომლის რეალიზაცია არ არის არკძალული, შეიძლება იყოს გირავნობის საგანი. სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, იპოთეკის საგანი შეიძლება იყოს უძრავი ქონება, ამასთან, იპოთეკა შეიძლება ასევე გამოყენებულ იქნას სამომავლო ან პირობით მოთხოვნასთან დაკავშირებით, თუ იპოთეკის დადგენის მომენტისათვის შესაძლებელია ამ მოთხოვნის განსაზღვრა.⁸⁷

⁸⁴ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 254(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

⁸⁵ იქვე, მუხლი 254 (5)

⁸⁶ ჭანტურია ლ., *კრედიტის უზრუნველყოფის სამართალი*, გამომცემლობა სამართალი, თბილისი, 2012, 131

⁸⁷ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 286 <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

სამოქალაქო კოდექსის ნორმების ანალიზი მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა სათავეს სწორედ სამოქალაქო კანონმდებლობიდან იღებს.

„საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ, ანდა მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულისა), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შექმნილი ქონების ჩათვლით.“⁸⁸ აღსანიშნავია, რომ მსგავსი ტიპის ფორმულირებას ითვალისწინებს აშშ-ის საგადასახადო კოდექსიც, რომლის მიხედვითაც, საგადასახადო გირავნობა შეიძლება გავრცელდეს გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ უძრავ და მოძრავ ქონებაზე, მათ შორის იმ ქონებაზე, რომლის შექმნაც მოხდა საგადასახადო გირავნობის წარმოშობის შემდეგ.⁸⁹ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ჩანაწერს, ახალი ქონების შექმნის შემთხვევაში უკვე არსებული გირავნობა/იპოთეკა ავტომატურად რეგისტრირდება ახალ ქონებაზეც, თუ აუცილებელია მარეგისტრირებელი ორგანოსათვის ხელმეორედ შეტყობინების გაგზავნა. ვინაიდან, სსკ ითვალისწინებს მომავალში შექმნილ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების შესაძლებლობას, აღნიშნული პროცესი ავტომატიზებულ დონეზე უნდა იყოს დაყვანილი, რადგან ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობა მის რეესტრში რეგისტრაციას უკავშირდება და ავტომატიზებული პროცესის გარეშე ყოველთვის იარსებებს საფრთხე, რომ ახალი ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეგისტრაციას დაასწროს სხვა კრედიტორის უზრუნველყოფის ღონისძიებამ.

მსგავს საკითხთან დაკავშირებით, ასევე საკმაოდ საინტერესო სასამართლო გადაწყვეტილება იქნა მიღებული აშშ-ის უზენაესი სასამართლოს მიერ საქმეზე *United States v. Bruce J. McDermott*.⁹⁰ უზენაესმა სასამართლომ განმარტა, რომ კერძო და

⁸⁸ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(2)

<<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

⁸⁹ Mark A. Turner and Fernandez R., *Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited*; 87 Tax Mag. 59 2009, 59

⁹⁰ William H. Baker., *The McDermott Tax Lien Case: And the First Shall Be Last*, 55 La. L. Rev. 879 1994-1995, 881

საჯარო ინტერესების ურთიერთპროპორციულობიდან გამომდინარე, „რეესტრში პირველი რეგისტრაციის“ პრეზუმცია არ არის რელევანტური საგადასახადო გირავნობის შემთხვევაში და იმ შემთხვევაში, როდესაც კანონმდებლობაში პირდაპირ არ არის განსაზღვრული ორი სხვადასხვა მხარის მიერ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობის საკითხი, საგადასახადო გირავნობას ავტომატურად მიენიჭება უპირატესობა, რადგან „დროში პირველი წარმოშობის“ პრინციპის მიხედვით, საგადასახადო გირავნობა წარმოშობილად ითვლება საგადასახადო ორგანოს მიერ გირავნობის გამოყენების თაობაზე შეტყობინების გაგზავნის მომენტიდან და არ არის აუცილებელი მისი კონკრეტულ ქონებასთან მიმართებაში რეგისტრაცია. ზემოაღნიშნული გადწყვეტილების გამყარებას წარმოადგენს აგრეთვე საქმე *United States v. City of New Britain*,⁹¹ სადაც უზენაესი სასამართლო განმარტავს, რომ თუ თავად კანონმდებლობა პირდაპირ არ განსაზღვრავს საგადასახადო გირავნობის რიგითობას, მაშინ უნდა გამოყენებულ იქნას საერთო სამართლის პრინციპი: „დროში პირველი არის უფლებრივად პირველი“. თუ აშშ-ის სასამართლოს ამ პრაქტიკას ქართულ რეალობაზე განვაზოგადებთ, მაშინ ცალსახაა, რომ მომავალ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ავტომატურად გავრცელებულად უნდა ჩაითვალოს გადამხდელის საკუთრებაში ახალი ქონების რეგისტრაციის მომენტიდანვე და აღარ უნდა იყოს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მარეგისტრირებელი ორგანოსათვის ახალი შეტყობინების გაგზავნის საჭიროება.

საინტერესოა თ. შოთაძის მოსაზრება, რომელიც აღნიშნავს, რომ საჯარო შეზღუდვების ერთიან მონაცემთა ბაზაში უზრუნველყოფის წარმოშობა მაინც ხდება მიუხედავად გადასახადის გადამხდელის სახელზე შესაბამის რეესტრში რეგისტრირებული ქონების არსებობა/არარსებობის ფაქტისა, რაც წარმოადგენს ამ კატეგორიის საჯარო უზრუნველყოფის თავისებურებას.⁹² აღნიშნული ასევე მიანიშნებს შემდგომ შემენილ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ავტომატურ გავრცელების საკითხზე, რომელიც, თავის მხრივ ლოგიკურია

⁹¹ *United States v. City of New Britain*, 347 U.S. 81, 74 S. Ct. 367 (1954). მითითებულია William H. Baker., *The McDermott Tax Lien Case: And the First Shall Be Last*, 55 La. L. Rev. 879 1994-1995, 883

⁹² შოთაძე თ., *იპოთეკა, როგორც საბანკო კრედიტის უზრუნველყოფის საშუალება*, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, თბილისი, 2011, 165
<https://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi/tamar_shotaze.pdf> [09.08.2022]

ადმინისტრაციული რესურსების დაზოგვის მიზნით. თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული საკითხი არ იყოს მეცნიერულ მოსაზრებებზე დამოკიდებული და შესაბამისი პროცედურა ნათლად იყოს განსაზღვრული საკანონმდებლო ნორმის საფუძველზე, მითუმეტეს რომ საგადასახადო ორგანოს პრაქტიკაც აღნიშნულზე მიუთითებს, რადგან გირავნობა/იპოთეკის საგადასახადო ორგანოს შეტყობინების საფუძველზე ძირითადად ვრცელდება ხოლმე გადამხდელის მთელ ქონებაზე, რომელიც სამომავლო ქონებასაც მოიაზრებს.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ქონების მიმართ გამოყენებაზე საუბრისას, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, თუ როგორ განიმარტება ქონება საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის. „ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.“⁹³ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის საგნის სრული ანალიზისთვის მნიშვნელოვანია მივმართოთ სამოქალაქო კოდექსს, რომლის 148-ე მუხლი განსაზღვრავს, რომ ნივთი შეიძლება იყოს მოძრავი და უძრავი. ნორმის ანალიზიდან ცალსახად ჩანს, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ვრცელდება როგორც მოძრავ, ისე უძრავ ქონებაზე. გარდა ამისა, სსკ-ის მიერ შემოთავაზებული ქონების განმარტება თავის თავში მოიცავს არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთესაც, რომელიც „არის ის მოთხოვნები და უფლებები, რომლებიც შეიძლება გადაეცეს სხვა პირებს, ან გამიზნულია საიმისოდ, რომ მათ მფლობელს შეექმნას მატერიალური სარგებელი, ანდა მიენიჭოს უფლება მოსთხოვოს სხვა პირებს რაიმე.“⁹⁴ საგადასახადო და სამოქალაქო კოდექსის ნორმების კუმულაციური ანალიზიდან შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტი შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის უძრავ-მოძრავი ნივთები, მოთხოვნები და უფლებები.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტის ანალიზის დროს საინტერესოა გერმანიის საგადასახადო კოდექსის პრაქტიკა, რომელიც საგადასახადო გირავნობას ავრცელებს არა ყველა ტიპის უძრავ-მოძრავ ქონებაზე, არამედ ძირითად აქცენტს

⁹³ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 8(30) <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183> [09.10.2022]

⁹⁴ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 152 <https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118> [09.10.2022]

სწორედ ისეთ ქონებაზე აკეთებს, რომელიც რეგისტრირებულია შესაბამის რეესტრში, მაგ: ფასიანი ქაღალდები, ბონდები, ვალდებულებების რეესტრში რეგისტრირებული მოთხოვნები, დეპოზიტები საკრედიტო ინსტიტუტებში, მიწა და შენობა-ნაგებობები, გემები ან გემ-სადგომები, თამასუქები და ა.შ.⁹⁵ ასეთი მიდგომით ნაკლები ადმინისტრაციული რესურსი იხარჯება ქონების მოძიებისათვის და დღის წესრიგში აღარ დგება იმ მოძრავი ქონების აღრიცხვის საკითხი, რომელიც არც ერთ რეესტრში არ არის დაფიქსირებული. გერმანიის საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული ნორმა არ უნდა იქნას ისე გაგებული, რომ უზრუნველყოფად გამოიყენება მხოლოდ რეესტრში რეგისტრირებული ქონება. გერმანიის საგადასახადო კოდექსი აძლევს საგადასახადო ორგანოს უფლებას, უზრუნველყოფის ობიექტად გამოიყენოს ნებისმიერი სხვა ქონებაც, თუმცა საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გამარტივებისა და ეფექტურობის გაზრდის მიზნით, პირველადი აქცენტი სწორედ რეესტრში რეგისტრირებულ ქონებაზე კეთდება.

გერმანიის საგადასახადო კოდექსების მაგალითზე შესაძლებელია გამოვავლინოთ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული ის პროცედურული ხარვეზები, რომელიც ქართულ კანონმდებლობას ახასიათებს. როგორც ზევით უკვე აღინიშნა, განსხვავებით გერმანიის საგადასახადო კოდექსისა, სსკ-ით გირავნობა/იპოთეკის ობიექტი შეიძლება იყოს ნებისმიერი მოძრავი ქონება. ასეთი ქონების უმრავლესობა არცერთი ტიპის რეესტრში არ ფიქსირდება, რაც წარმოშობს შემდეგი ტიპის პრობლემებს:

1. საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის დროს უზრუნველყოფის ობიექტის აღწერასა და შეფასებას. შედეგად, სამართლებრივად საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა შეიძლება გავრცელდეს ნებისმიერ მოძრავ ქონებაზე ისე რომ გირავნობა/იპოთეკის შესახებ გადაწყვეტილებაში არ იყოს მითითებული კონკრეტული ქონება,⁹⁶ მაგრამ საგადასახადო ორგანო არ ფლობს ზუსტ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის, ან

⁹⁵ „The fiscal code of Germany“, Law, article 241 <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html> [09.10.2022]

⁹⁶ აღნიშნულზე ის ფაქტიც მიუთითებს, რომ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეესტრში შერჩევითად შემოწმებულ 50 ფიზიკური და 30 იურიდიული პირის შემთხვევაში, გირავნობა/იპოთეკა ადევს მათ მთელ და არა კონკრეტულ რომელიმე ქონებას.

სხვა ვალდებული პირის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონების შესახებ, რაც გადასახადის გადამხდელს საშუალებას აძლევს დაუბრკოლებლად გაასხვისოს ისეთი მოძრავი ქონება, რომლის შესახებ ინფორმაცია რეესტრში არ ფიქსირდება. ასეთი მიდგომა კი ეფექტურობას უკარგავს საგადასახადო გირავნობის ადმინისტრირების პროცესს;

2. სსკ-ის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ „საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ.⁹⁷ ამას ადასტურებს დავების განმხილველი საბჭოს მიერ მიღებული არაერთი გადაწყვეტილება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების კანონიერებასთან დაკავშირებით.⁹⁸ მოცემული ნორმის ფარგლებში მოძრავი ქონება, რომელიც არის საგადასახადო გირავნობის ობიექტი, შეიძლება ისე გასხვისდეს, რომ მისი ახალი მფლობელი არ იყოს ინფორმირებული ქონების უფლებრივი ნაკლის შესახებ. საკითხთან დაკავშირებით იმსჯელა უზენაესმა სასამართლომ და დაადგინა, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების გაყიდვის ან სხვა პირისათვის გადაცემის შემთხვევაში, გარდა სსკ-ით გათვალისწინებული გამონაკლისი შემთხვევებისა, გირავნობა/იპოთეკის უფლება არ წყდება და ის განაგრძობს გავრცელებას შესაბამის ქონებაზე. ამასთან, თუ ქონების ახალმა მესაკუთრემ იცის ქონებაზე საჯარო სამართლებრივი შეზღუდვის არსებობის შესახებ, მაშინ ის თავადვე იღებს შექმნილ ქონებაზე უზრუნველყოფის გადაყოლის რისკს⁹⁹ და ეს ანალოგია შეგვიძლია საგადასახადო გირავნობაზეც გამოვიყენოთ. შესაბამისად, აქცენტი კეთდება ახალი შემძენის ინფორმირების ნაწილზე. იმ შემთხვევაში, თუ ახალმა შემძენმა იცოდა, ან უნდა სცოდნოდა შესასყიდი ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ, მაშინ საუბარი აღარ

⁹⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(5) <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183> > [09.10.2022]

⁹⁸ 2017 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება საჩივრებზე №4064/2/2017 და №4065/2/2017; <https://www.taxdisputes.gov.ge/4043> > [09.10.2022]

⁹⁹ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 14 ივნისის ბს-34-34(3კ-12) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10,

უნდა იყოს მისი კანონიერი ინტერესების დარღვევაზე, მითუმეტეს იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობას ცალსახად აქვს იდენტიფიცირებული ახალი მფლობელის შემთხვევაში ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების ნორმები და ასევე არსებობს ოფიციალური რეესტრი შესაბამის გარიგებაში შესვლამდე ინფორმაციის გადასამოწმებლად. საკითხს არ დასჭირდებოდა დამატებითი განხილვა, თუ აღნიშნულ რეესტრში დაფიქსირდებოდა კონკრეტული მოძრავი ქონება, რომელზეც ვრცელდება უზრუნველყოფის ღონისძიება, თუმცა საგადასახადო ორგანოს პრაქტიკა აჩვენებს, რომ უმეტეს შემთხვევებში გირავნობა/იპოთეკა ავტომატურად ვრცელდება გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ მოძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლება დასტურდება აღნიშნული ქონების ფლობისა და განკარგვის ტესტით, სანამ საპირისპირო არ დადასტურდება, შესაბამისად, რეესტრში კონკრეტული საგადასახადო გირავნობით დატვირთული კონკრეტული ქონების მიუთითებლობა აძლევს გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობას, მიუხედავად მყიდველის მიერ რეესტრში გადამოწმებისა, მესამე პირის საშუალებით გაასხვისოს მოძრავი ქონება, რამაც შეიძლება ისევ კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენოს კეთილსინდისიერი შემძენის ინტერესები.

სასამართლო გადაწყვეტილებებთან ერთად, ხშირ შემთხვევაში, საკმაოდ მნიშვნელოვან სამართლებრივ პრაქტიკას აყალიბებს დავების განმხილველი საბჭო, რომელმაც მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილება გამოიტანა ერთ-ერთ საჩივარზე.¹⁰⁰ დავა მიმდინარებოდა ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების თაობაზე. მეწარმე სუბიექტმა, რომელმაც არ შეასრულა საგადასახადო ვალდებულება, მთელი მისი ქონების მიმართ გამოყენებულ იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. საქმე ეხებოდა სამშენებლო კომპანიას, რომელსაც დავა ჰქონდა მოქალაქესთან. მოქალაქესა და სამშენებლო კომპანიას შორის დადებული იყო ბინის ნასყიდობის ხელშეკრულება, თუმცა ბინა ჯერ არ იყო მოქალაქეზე დარეგისტრირებული. ვინაიდან სამშენებლო კომპანიამ არ შეასრულა მასზე დაკისრებული ვალდებულებები და ბინა არ გადასცა მოქალაქეს, მოქალაქისათვის აღნიშნული ბინის მიკუთვნება მოხდა

¹⁰⁰ 2017 წლის 27 ივლისის გადაწყვეტილება საჩივარზე №4236/2/2017, <https://taxdisputes.gov.ge/show_law.aspx?id=3416> [09.10.2022]

სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე, თუმცა ამ პერიოდში სამშენებლო კომპანიის მთელი ქონების მიმართ უკვე გამოყენებული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ვინაიდან უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების გასხვისება მოხდა უზრუნველყოფის გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა კვლავ განაგრძობს ამ ქონებაზე გავრცელებას ახალი მესაკუთრის პირობებშიც. შესაბამისად, სამშენებლო კომპანიის მიმართ გამოყენებული საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ავტომატურად გავრცელდა ბინის შემძენზე გადაფორმების მომენტიდან. მოცემული საკითხი გასაჩივრდა დავების განმხილველ საბჭოში, რომელმაც აღნიშნა, რომ ვინაიდან შემძენს ბინის შეძენის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულება სრულად ჰქონდა შესრულებული და ბინა მასზე უნდა გადაფორმებულიყო სამშენებლო კომპანიის მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენებამდე, ამიტომ მოცემული ფაქტობრივი გარემოება დავების განმხილველმა საბჭომ გაითვალისწინა და გააუქმა შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება ამ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ და დაავალა მას საქმის განმეორებითი განხილვა და ანალიზი. მოცემული გადაწყვეტილება, იმ პირობებში, როდესაც სსკ პირდაპირ არ ითვალისწინებს კეთილსინდისიერი შემძენის ინტერესების დაცვის საკითხებს გირავნობა/იპოთეკის რიგითობის განსაზღვრის დროს, წარმოადგენს მნიშვნელოვნად წინ გადადგმულ ნაბიჯს, რომელიც აჩვენებს, რომ საგადასახადო ადმინისტრირება ორიენტირებულია არა მხოლოდ გადასახადების ამოღებაზე, არამედ კეთილსინდისიერი შემძენის ინტერესების დაცვაზეც.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემული ნაშრომის ფარგლებში, კეთდება რეკომენდაცია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობაში გაიწეროს კონკრეტული პროცედურები მოძრავ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის გავრცელების თვალსაზრისით, ანდა ალტერნატივად შეიძლება შემოთავაზებულ იყოს საგადასახადო გირავნობის გავრცელება მხოლოდ ისეთ ქონებაზე, რომელიც რომელიმე რეესტრში რეგისტრაციას ექვემდებარება.

სსკ-ის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ

შემენილ ქონებაზე. მოცემული მუხლის მიზნებისათვის „შემენილი ქონება“ არ უნდა იქნას გაგებული, როგორც მხოლოდ ქონების ნასყიდობა, არამედ ის გულისხმობს საკუთრებაში ქონების ნებისმიერი ფორმით გადასვლას, იქნება ნასყიდობა, ჩუქება, მემკვიდრეობა თუ სხვა ფორმა. საინტერესოა აღნიშნული ნორმის მიმართება სამკვიდრო ქონებასთან. ეჭვს არ ბადებს, რომ სამკვიდროს მიღების შემდეგ, თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს საგადასახადო დავალიანება, მასზე შესაძლებელი იქნება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელება საერთო წესის თანახმად, თუმცა საკმაოდ საინტერესოა ისეთი შემთხვევა, როდესაც მემკვიდრე უარს აცხადებს სამკვიდროს მიღებაზე.¹⁰¹ იბადება კითხვა აქვს თუ არა საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა ასეთ ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ან სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიება?! განვიხილოთ პრაქტიკული მაგალითი: მამკვიდრებელს ჰყავს ერთადერთი კანონიერი მემკვიდრე, რომელსაც მამკვიდრებლის გარდაცვალების შემდეგ უნდა დარჩეს უძრავი ქონება, თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ მემკვიდრის მთელ ქონებას ადევს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ის უარს აცხადებს სამკვიდროზე. სამოქალაქო კოდექსის 1441-ე მუხლის შესაბამისად, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი არის ერთადერთი ამ რიგის მემკვიდრეებს შორის, სამკვიდრო გადადის მომდევნო რიგის მემკვიდრეზე, გადასახადის გადამხდელის შვილზე, ისე რომ აღნიშნულ ქონებაზე ვერ ხორციელდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელება, რადგან უძრავ ქონებაზე მისი წარმოშობა უკავშირდება ქონების შესაბამის რეესტრში რეგისტრაციის ფაქტს, მოცემულ შემთხვევაში კი ქონება მეორე რიგის მემკვიდრეზე გადავიდა მისი გადასახადის გადამხდელზე რეგისტრაციის გარეშე, რაც საშუალებას იძლევა, გადასახადის გადამხდელმა თავი აარიდოს მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებას, მაშინ როდესაც ამ ქონებით სარგებლობას შეიძლება კვლავ განაგრძობდეს მისი ოჯახი.

ზემოაღნიშნული საკითხის რეგულირების კარგი მაგალითია აშშ-ის საგადასახადო კოდექსის 6321-ე მუხლი, რომლის თანახმად, საგადასახადო იპოთეკა შეიძლება გამოყენებულ იქნას „სამომავლო საკუთრების უფლებაზე“. სამომავლო

¹⁰¹ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლები 1434, 1439, 1441, <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

საკუთრების უფლება აშშ-ის კანონმდებლობის თანახმად განიმარტება არა როგორც ქონება, რომელსაც შეიძენს გადასახადის გადამხდელი, არამედ ქონება, რომლის მიმართაც გადასახადის გადამხდელს მოთხოვნის უფლება შეიძლება წარმოეშვას მისი საკუთრებაში მიღების თვალსაზრისით. მემკვიდრეს, რომელიც უარს აცხადებს სამკვიდროზე, უარის განცხადებაზე ადრე წარმოეშობა აღნიშნულ ქონებაზე მოთხოვნის სამართლებრივი უფლება, რაც აკმაყოფილებს კანონით განსაზღვრული „სამომავლო საკუთრების უფლების“ ტესტს და შესაძლებელს ხდის მასზე გავრცელდეს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, გადასახადის გამდახდელი უარს განაცხადებს სამკვიდროზე თუ არა.¹⁰² აღნიშნული მიდგომის უკან დგას აშშ-ის სახელმწიფო კონგრესის ნება,¹⁰³ რომ საგადასახადო ორგანოს ხელი მიუწვდებოდეს გადასახადის გადამხდელის ყველა ქონებაზე, რომელიც კი შეიძლება პოტენციურად იმყოფებოდეს გადასახადის გადამხდელი საკუთრებაში, რაც გამტკიცებულია აშშ-ის უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებით.¹⁰⁴ აღნიშნული მიდგომის საქართველოს კანონმდებლობაში იმპლემენტაციის რეკომენდაცია ვერ შემოიფარგლება მხოლოდ აღნიშნული სადისერტაციო ნაშრომით, რადგან დამატებით საჭიროა მემკვიდრეობითი სამართლის კლევაც, რომელიც სცილდება მოცემული ნაშრომის ფარგლებს, თუმცა ცალსახაა, რომ საკითხი საჭიროებს დამატებით შესწავლას, რომ რეგულაციების არარსებობა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით არ იყოს გამოყენებული.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დასატვირთი ქონების გასხვისების არასასურველი შედეგების თავიდან არიდების მიზნით ასევე საინტერესოა უზრუნველყოფის ღონისძიების აშშ-ის კანონმდებლობით განსაზღვრული რეტროაქტიული ხასიათი, რაც საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობას აძლევს, უზრუნველყოფის ღონისძიება აამოქმედოს იმ მომენტიდან, როდესაც გადასახადის გადამხდელს მიუვიდა შეტყობინება საგადასახადო დავალიანების არსებობის შესახებ და არ დაელოდოს უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაბამის რეესტრში

¹⁰² Lance B. Metcalf., *Can IRS attach a federal tax lien to a taxpayer's inheritance after the taxpayer executes a valid disclaimer on inheritance*, 52 Baylor L. Rev. 681.2000, 692

¹⁰³ Jonson Steve R., *The good, the bad, and the ugly in Post-Drye Tax lien Analysis*, 5 Fla. Tax Rev. 415 2001-2002, 417

¹⁰⁴ United States v. National bank of commerce, U.S. Supreme Court, 472 U.S. 713, 719-20 (1985) <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/472/713/>> [09.10.2022]

რეგისტრაციის ფაქტს. ამ შემთხვევაში მისთვის იურიდიული ძალის მისანიჭებლად საჭირო არ არის რომელიმე რეესტრში მისი რეგისტრაცია¹⁰⁵. შესაბამისად, ასეთი შეტყობინების მიღების შემდეგ გადასახადის გადამხდელისათვის აზრს კარგავს ქონების გასხვისება, ვინაიდან ასეთ ქონებას გაყვება უზრუნველყოფის ღონისძიება. ამასთან დაკავშირებით არსებობს აშშ-ის სასამართლოს გადაწყვეტილებაც, რომლის შესაბამისად საგადასახდო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება წარმოიშობა საგადასახდო დავალიანების შესახებ შეტყობინების გაგზავნის მომენტიდან, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახდო ორგანოს შეიძლება, ჯერ არ ჰქონდეს განხორციელებული ადმინისტრაციული წარმოების ყველა ეტაპი.¹⁰⁶ მოცემულ სიტუაციაში მთავარია, რომ არსებობდეს საგადასახდო ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახდო დავალიანების არსებობის შესახებ. აღნიშნული გადაწყვეტილების მიღება კი ხდება მას შემდეგ, რაც საგადასახდო ორგანო შეაფასებს გადაუხდელი გადასახადების ოდენობას, შესაბამისად საგადასახდო გირავნობის წარმოშობის თარიღადაც სწორედ საგადასახდო დავალიანების შეფასებისა და აღნიშნულის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის ინფორმირების თარიღი არის მიჩნეული.¹⁰⁷ აშშ-ის პრაქტიკა იმითაც არის საინტერესო, რომ საგადასახდო გირავნობის გამჟღავნების ორსაფეხურიანი სისტემა აქვს კანონმდებლობით გათვალისწინებული. კერძოდ, საგადასახდო გირავნობა წარმოშობილად ითვლება იმ მომენტიდან, როდესაც გადამხდელს მიუვიდა შეტყობინება საგადასახდო დავალიანების შესახებ, თუმცა, პირველ ეტაპზე აღნიშნული ინფორმაცია არ მჟღავნდება და მესამე მხარეებისათვის ის უცნობია მანამ სანამ საგადასახდო ორგანო მას საჯაროს არ გახდის „საგადასახდო გირავნობის საჯარო შეტყობინების“ გზით.¹⁰⁸

საგადასახდო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტზე საუბრისას აუცილებლად უნდა გამახვილდეს ყურადღება ობიექტად ფასიანი ქაღალდების გამოყენებაზე. ფასიანი

¹⁰⁵ Blaise M. Sonnier and Tarangelo T., *The Federal Tax Lien: Recent Developments During Bad Economic Times*, 89 Taxes 43 2011, 43-44

¹⁰⁶ Cramp Bryan T., *Protecting Trust Assets From The Federal Tax Lien*, 1 Est. Plan. & Cmty. Prop. L.J. 295 2008-2009, 299

¹⁰⁷ Blaise M. Sonnier and Tarangelo T., *The Federal Tax Lien: Recent Developments During Bad Economic Times*, 89 Taxes 43 2011, 43

¹⁰⁸ FOGG. K. & JOZIPOVIC. S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, *Tax Lawyer*, Vol.69, No.3, 517-518; <https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/16spr.html> [09.10.2022]

ქალაქებით ვაჭრობა თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს და საინტერესოა იმის დეტალური განხილვა, თუ როგორ და რა ფორმით ხორციელდება ფასიან ქალაქებზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელება. ის ფაქტი, რომ ფასიანი ქალაქები საგადასახადო გირავნობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ობიექტს წარმოადგენს, მეტყველებს გერმანიის მაგალითიც, რომლის საგადასახადო კოდექსი სპეციალურ მითითებას აკეთებს ფასიანი ქალაქების, როგორც საგადასახადო გირავნობის ობიექტის არსებობაზე¹⁰⁹ და განსაზღვრავს სპეციალურ მოთხოვნებს მათი გამოყენებისათვის, რომელიც კასტოდიანის¹¹⁰ მიერ აღნიშნული ფასიანი ქალაქების მიმართ აღსრულების შეუფერხებლად განხორციელებისათვის საჭირო გარანტიების შექმნასთან არის დაკავშირებული.¹¹¹

სსკ-ის 239-ე მუხლის თანახმად საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის იურიდიული ძალის წარმოშობისათვის აუცილებელია მისი მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაცია. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეგისტრაციას ახორციელებს საჯარო რეესტრი საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეესტრში,¹¹² ხოლო ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე საგადასახადო გირავნობა კი რეგისტრირდება საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს შესაბამის რეესტრში. მოცემულ შემთხვევაში, ზემოაღნიშნულ მარეგისტრირებელ ორგანოებში რეგისტრაცია წარმოადგენს ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების საფუძველს და საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს რეგისტრაციის განსხვავებულ პროცედურას ფასიანი ქალაქების მიმართ.

ფასიან ქალაქებზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების თვალსაზრისით, მნიშვნელოვანია იმის განსაზღვრა, თუ რა რეგულაციები აქვს

¹⁰⁹ „Fiscal code of Germany“ law, article 241(2), <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html> [09.10.2022]

¹¹⁰ ფინანსური ინსტიტუტი, რომელიც ფლობს მომხმარებლის ფასიან ქალაქებს, რომ შეამციროს ამ ფასიანი ქალაქების დაკარგვის ან მოპარვის რისკი. <<http://www.investopedia.com/terms/c/custodian.asp>> [22.09.2022]

¹¹¹ „Fiscal code of Germany“ law, article 243, <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html> [09.10.2022]

¹¹² „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 20 <<https://matsne.gov.ge/document/view/20560?publication=29>> [09.10.2022]

კანონმდებლობას დაწესებული ფასიან ქალაქებზე საკუთრების უფლების წარმოშობა/შეცვლის ან სამართლებრივი შეზღუდვების დაწესების კუთხით. როგორც სამოქალაქო კოდექსი ადგენს, გირავნობის საგანი შეიძლება იყოს ფასიანი ქალაქებიც (აქციები, ობლიგაციები). მათ დაგირავებას სამოქალაქო კოდექსი ცალკე გამოყოფს და უთითებს, რომ მათი დაგირავებისათვის გამოიყენება „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონი. აღნიშნული კანონი განსაზღვრავს, რომ „ფასიანი ქალაქებით გარიგებისას მათზე საკუთრების უფლება წარმოშობილად, შეცვლილად ან შეწყვეტილად ითვლება ამ ფაქტის ფასიანი ქალაქების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან, ხოლო თუ ისინი ნომინალურ მფლობელთანაა, – ნომინალური მფლობელის ჩანაწერებში რეგისტრაციის მომენტიდან.“¹¹³ კანონი პარალელურ რეჟიმში განსაზღვრავს იმ სუბიექტების ჩამონათვალსაც, ვისაც აქვთ ფასიანი ქალაქების რეესტრის წარმოების უფლებამოსილება. „ფასიანი ქალაქების რეესტრი არის რეესტრი, რომელსაც აწარმოებს ემიტენტი ან ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორი და რომელშიც აღნიშნულია რეგისტრირებული მფლობელებისა და მათ მფლობელობაში არსებული ფასიანი ქალაქების რაოდენობა, კლასი და მათთან დაკავშირებული, კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა ინფორმაცია.“¹¹⁴ კანონის აღნიშნული ჩანაწერი ნათლად განსაზღვრავს ორ ძირითად სუბიექტს, რომელსაც აქვს ფასიანი ქალაქების რეესტრის წარმოების უფლებამოსილება, ესენი არიან ემიტენტი და ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორი.

„ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორი არის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ლიცენზირებული იურიდიული პირი, რომელიც აწარმოებს ემიტენტის ფასიანი ქალაქების რეესტრს და ასრულებს სხვა ფუნქციებს, რომლებიც განსაზღვრულია ემიტენტსა და ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით.“¹¹⁵ აღნიშნული კანონი აგრეთვე უთითებს, რომ ფასიანი ქალაქების რეგისტრატორის ლიცენზიის მოსაპოვებლად აუცილებელია, რომ

¹¹³ „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 19 (1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/18196?publication=38>> [09.10.2022]

¹¹⁴ იქვე, მუხლი 2 (45)

¹¹⁵ „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 2 (44) <<https://matsne.gov.ge/document/view/18196?publication=38>> [09.10.2022]

ლიცენზიის მაძიებელი სუბიექტი „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით რეგისტრირებული იყოს როგორც შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება ან სააქციო საზოგადოება. ის ფაქტი, რომ ფასიანი ქაღალდების რეგისტრატორმა ლიცენზია უნდა მიიღოს ეროვნული ბანკისაგან და უნდა არსებობდეს მეწარმე სუბიექტის სამართლებრივი ფორმით, გამორიცხავს ფასიანი ქაღალდების რეესტრის ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ წარმოების შესაძლებლობას. მეორე პირი, რომელსაც აქვს ფასიანი ქაღალდების რეესტრის წარმოების უფლებამოსილება, არის ემიტენტი, ანუ კანონმდებლობით დადგენილი წესით უშვებს ფასიან ქაღალდებს.

ფასიანი ქაღალდების რეესტრის წარმოებასთან დაკავშირებულ საკითხებს ეხმიანება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიც, რომელიც აღნიშნავს, რომ „სააქციო საზოგადოება, რომლის აქციონერთა რაოდენობა 50-ზე მეტია, ვალდებულია, აქციათა რეესტრი აწარმოოს დამოუკიდებელი რეგისტრატორის მეშვეობით, მასთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. თუ აქციონერთა რაოდენობა 50 ან 50-ზე ნაკლებია, საზოგადოებას შეუძლია აწარმოოს აქციათა რეესტრი თვითონ ან დამოუკიდებელი რეგისტრატორის მეშვეობით.“¹¹⁶

იმის გათვალისწინებით, რომ ფასიან ქაღალდებზე საკუთრების უფლების წარმოშობა, შეცვლა ან შეწყვეტა, ისევე როგორც აღნიშნულ ფასიან ქაღალდებზე ნებისმიერი სამართლებრივი შეზღუდვის/უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, მისთვის იურიდიული ძალის მისანიჭებლად უნდა დარეგისტრირდეს ფასიანი ქაღალდების რეესტრში, მაშინ სამართლებრივ დატვირთვას მოკლებულია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელის მთელ ქონებაზე გირავნობა/იპოთეკის დადების ფაქტი, ვინაიდან ადმინისტრაციულ ორგანოში საგადასახადო გირავნობის რეგისტრაცია არ წარმოშობს აღნიშნული შეზღუდვის ავტომატურ რეჟიმში ფასიანი ქაღალდების რეესტრში არსებულ ჩანაწერებზე გავრცელების სამართლებრივ საფუძველს. შესაბამისად, ფასიანი ქაღალდების მესაკუთრე კვლავ ინარჩუნებს უფლებას, თავისუფლად განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული ფასიანი ქაღალდები. მესაკუთრე აგრეთვე უფლებამოსილი იქნება, ფასიანი ქაღალდები

¹¹⁶ „მეწარმეთა შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 51 (3)
<<https://matsne.gov.ge/document/view/5230186?publication=0>> [09.10.2022]

გამოიყენოს სხვა ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად და ვინაიდან ფასიან ქაღალდებზე სამართლებრივი შეზღუდვის გავრცელებისათვის აუცილებელია ეს შეზღუდვა დარეგისტრირდეს ფასიანი ქაღალდების რეესტრში, ასეთ რეესტრში რეგისტრირებულ გირავნობას ფასიანი ქაღალდების ნაწილში ექნება უპირატესი იურიდიული ძალა საგადასახადო გირავნობის მიმართ, რომელიც მხოლოდ მარეგისტრირებულ ადმინისტრაციულ ორგანოშია რეგისტრირებული.

ინფორმაციის კონფიდენციალურობიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს არ აქვს შესაძლებლობა, სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე გაიგოს ინფორმაცია ფასიანი ქაღალდების რეესტრში გადასახადის გადამხდელის სახელზე რეგისტრირებული ფასიანი ქაღალდების შესახებ, ვინაიდან „ფასიანი ქაღალდების რეგისტრატორის თანამშრომლებსა და მმართველ პირებს ეკრძალებათ, მიაწოდონ ვინმეს, გარდა საქართველოს ეროვნული ბანკისა, არასაჯარო კონფიდენციალური ინფორმაცია, მიღებული ფასიანი ქაღალდების რეგისტრატორად მუშაობისას.“¹¹⁷ აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო ორგანოს ერთმევა შესაძლებლობა, სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე გაიგოს პირის საკუთრებაში არსებული ფასიანი ქაღალდების შესახებ ინფორმაცია, გარდა იმ ინფორმაციისა, რომელიც სააქციო საზოგადოებაში აქციების ფლობის ნაწილში შეიძლება ფიქსირდებოდეს საჯარო რეესტრის ამონაწერში. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში კი, თუ საგადასახადო ორგანო მოინდომებს გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს ფასიანი ქაღალდების რეგისტრატორს, მას არ ექნება ინფორმაცია, თუ რომელ რეგისტრატორთან არის დაფიქსირებული ჩანაწერი გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებული ფასიანი ქაღალდების შესახებ.

ფასიან ქაღალდებზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელების შესაძლებლობის არარსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მნიშვნელოვნად შეუმცირდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტების ნუსხა, რაც გამოიწვევს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების ეფექტურობის შემცირებას. პარალელურად, ფასიანი ქაღალდების

¹¹⁷ „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 40(8) <https://matsne.gov.ge/document/view/18196?publication=38> [09.10.2022]

მიმართ გაიზრდება ე.წ. „ურჩი გადამხდელების“ ინტერესები, რომლებიც ფასიან ქაღალდებში ინვესტირებით შეეცდებიან, თავი აარიდონ უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. აღნიშნული პრობლემების დარეგულირება მნიშვნელოვანია ორი ძირითადი ფაქტორის გათვალისწინებით: ა) პირველი: კონკრეტულად და გასაგებად გაწერილი საკანონმდებლო ნორმები საგადასახადო ორგანოს საშუალებას მისცემს, გაზარდოს უზრუნველყოფის ღონისძიებების პრაქტიკაში გამოყენების ეფექტურობა; ბ) მეორე: მარტივად აღსაქმელი, სრულყოფილად და თანმიმდევრულად გაწერილი პროცესი ხელს შეუწყობს საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესებას. ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობა ერთ–ერთი ისეთი სეგმენტია, რომლის მიმართ მაღალია ინვესტორთა ინტერესი და ინვესტორს უნდა შეეძლოს ინვესტიციებთან მიმართებით შესაძლო საგადასახადო/სამართლებრივი რისკების წინასწარ განჭვრეტა.

საგადასახადო გირავნობის ფასიან ქაღალდებზე ასახვის მიზნით, მიზანშეწონილია განხორციელდეს ფასიანი ქაღალდების ერთიანი რეესტრის ფორმირება. ფასიან ქაღალდებზე საკუთრების უფლებას ან სამართლებრივი შეზღუდვას იურიდიული ძალა ექნება მხოლოდ ამ რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ. აღნიშნულ რეესტრში ჩართული იქნება საგადასახადო ორგანოც. იმისთვის, რომ დაცულ იქნას ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობასთან დაკავშირებული კონფიდენციალური ინფორმაცია, საგადასახადო ორგანოს სისტემაში მონაწილეობა არ უნდა იძლეოდეს ამ ინფორმაციაზე წვდომის საშუალებას. მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს ექნება შესაძლებლობა, სისტემის მეშვეობით დააგზავნოს შეტყობინება პირის ქონების მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ. შეტყობინება ავტომატურ რეჟიმში უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებულის პირის სახელზე რეგისტრირებული ფასიანი ქაღალდების საგადასახადო გირავნობით დატვირთვას. რეგისტრაციის ფაქტის დადგომისთანავე საგადასახადო გირავნობა სამართლებრივი თვალსაზრისით წარმოშობილად ჩაითვლება. ასეთი სისტემის არსებობა მოაწესრიგებს ფასიანი ქაღალდების მიმართ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების რიგითობის საკითხსაც და პოტენციურ ინვესტორებს მისცემს ინვესტიციების გაკეთებასთან დაკავშირებული საგადასახადო რისკების უკეთესად შეფასების შესაძლებლობას.

ზემოაღნიშნული მოდელის გამოყენება არ იქნება საჭირო, თუ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას ექნება დისპოზიციური ხასიათი და მისი გამოყენება საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ხელშეკრულების გაფორმებით დარეგულირდება. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო მიზნებისათვის, ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფის ობიექტად გამოყენება იმავე რეგულირების ქვეშ მოექცევა, რაც კერძო სამართლებრივ ურთიერთობებში ფასიანი ქაღალდების დაგირავების დროს. სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე ის ქვეყნები, სადაც საგადასახადო გირავნობა დისპოზიციურ ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს განეკუთვნება, არ დგანან ანალოგიური პრობლემის წინაშე.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტი შეიძლება იყოს მოთხოვნები და უფლებები. მოცემული თვალსაზრისით საინტერესოა უცხო ქვეყნების გამოცდილება. მაგ: აშშ-ის არიზონის შტატის კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა ვრცელდება პირის საკუთრებაში არსებულ ყველა უძრავ-მოდრავ ქონებაზე და აგრეთვე პირის ნებისმიერ უფლებაზე ქონების მიმართ.¹¹⁸ ასეთი რეგულაციის არსებობა საგადასახადო ორგანოს საშუალებას აძლევს უზრუნველყოფა მოახდინოს არა მხოლოდ გადამხდელის საკუთრებაში არსებული ქონებით, არამედ იმ მოთხოვნებისა და უფლებების მეშვეობითაც, რომელიც გადამხდელს გააჩნია სხვა მესამე პირების მფლობელობაში/საკუთრებაში არსებული ქონების მიმართ. ანალოგიურ პრინციპზეა აგებული აშშ-ის მთლიანი საგადასახადო კანონმდებლობა.

საქართველოს შემთხვევაში პრაქტიკულ დონეზე განხილვას საჭიროებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნებსა და უფლებებზე გავრცელების შესაძლებლობა. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენებას არ ესაჭიროება სასამართლოს გადაწყვეტილება და დამოკიდებულია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენებას დავუშვებთ გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერი უფლების ან მოთხოვნის მიმართ, რომელიც მას გააჩნია სხვა პირის ქონების მიმართ, მაშინ საჭიროა პროცესში სასამართლოს ჩართულობა, ვინაიდან ასეთი უფლებები და მოთხოვნები ხშირ შემთხვევაში ხდება

¹¹⁸ Collections Process, Arizona Department of Revenue, Publication 2, 2014, 2

დავის საგანი და სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილების გარეშე შეუძლებელია ზუსტად იმის იდენტიფიცირება, გადასახადის გადამხდელის უფლება ან მოთხოვნა საფუძვლიანი და კანონიერია თუ არა. ამასთან, სასამართლოს მონაწილეობა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების პროცესში შეამცირებს უზრუნველყოფის ამ ტიპის ღონისძიების ეფექტურობას. დამატებით საგადასახადო ორგანოს დასჭირდება ასეთი ტიპის უფლებებისა და მოთხოვნების აღწერა და იმ ხელშეკრულებების შესწავლა, რომელთა საფუძველზე ხდება მათი წარმოშობა, წინააღმდეგ შემთხვევაში ვერ მოხერხდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ზუსტი ობიექტის დადგენა. პროცედურულად აღნიშნული შეიძლება იმდენად მნიშვნელოვან ადმინისტრაციულ დანახარჯებთან იყოს დაკავშირებული, რომ არ იყოს ამოღებული გადასახადების საპირწონე. შესაბამისად, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში შეიძლება გაკეთდეს რეკომენდაცია, რომ მოთხოვნებისა და უფლებების დაგირავება მოხდეს არა ავტომატურ რეჟიმში მათი აღწერისა და შესწავლის გარეშე, არამედ იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნები/უფლებები იდენტიფიცირდება შესაბამისი რეესტრის საფუძველზე ან/და არსებობს სასამართლოს საბოლოო გადაწყვეტილება.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტზე საუბრისას აუცილებლად უნდა განისაზღვროს ვრცელდება თუ არა საგადასახადო გირავნობის უფლება გირავნობის საგნიდან მიღებულ ნაყოფზე. სამოქალაქო კოდექსის 256-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „გირავნობის უფლება ვრცელდება გირავნობის საგნიდან მიღებულ ნაყოფზე, თუ მხარეთა შეთანხმებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.“¹¹⁹ სამოქალაქო კოდექსის 154-ე მუხლი ადგენს, რომ ნივთის ნაყოფი არის ის შემოსავალი, ნამატი ანდა უპირატესობა, რომელსაც ეს ნივთი იძლევა.¹²⁰ სსკ არ აკეთებს მითითებას საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ნაყოფის ან ამ ქონებიდან მიღებული შემოსავლის სამართლებრივ ბედზე და არც დათქმას მოიცავს სამოქალაქო კოდექსის დებულებების გამოყენების თაობაზე. იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის დროს არ ხორციელდება მხარეებს შორის შეთანხმების გაფორმება და უზრუნველყოფის ღონისძიებას საგადასახადო ორგანო

¹¹⁹ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 256 (2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

¹²⁰ იქვე, მუხლი 154 (1)

იყენებს ავტომატურ რეჟიმში გადამხდელის წინასწარი თანხმობის გარეშე, შეუძლებელია მხარეებს შორის არსებობდეს წინასწარი შეთანხმება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის საგნის ნაყოფის ან ამ საგნიდან მიღებული შემოსავლების განკარგვასთან დაკავშირებით. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა შეიძლება არსებობდეს მხოლოდ რეგისტრირებული ფორმით, რომლის დროსაც არ ხდება საგადასახადო ორგანოსათვის შესაბამისი ქონების გადაცემა, რის გამოც ამ ქონებიდან მიღებული ნაყოფის/შემოსავლის განკარგვის ადმინისტრირება საგადასახადო ორგანოსათვის ფაქტობრივად შეუძლებელი ხდება. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ნაყოფის/შემოსავლის საკითხი სამართლებრივი და ფაქტობრივი რეგულირების გარეშეა დარჩენილი.

საქმეზე Bloomfield State Bank v. United States,¹²¹ საინტერესო გადაწყვეტილება მიიღო აშშ-ის სასამართლომ გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების განკარგვის შედეგად მიღებულ შემოსავლებზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელების თაობაზე. 2004 წელს Bloomfield State Bank-მა გამოიყენა იპოთეკა მსესხებლის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების მიმართ და ხელშეკრულებით ბანკის მოთხოვნა ასევე ვრცელდებოდა აღნიშნული ქონების იჯარით გაცემიდან მიღებულ ნებისმიერ შემოსავალზე. 2007 წელს გადასახადების გადაუხდელობის გამო საგადასახადო ორგანომ მსესხებლის მიმართ გამოიყენა საგადასახადო იპოთეკა. ამავე პერიოდში მსესხებელმა მოახდინა უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების იჯარით გაცემა და იჯარის ხელშეკრულებიდან მიღებული მთლიანი შემოსავალი წაიღო ბანკმა მსესხებლის მიერ მის მიმართ არსებული ვალდებულების დასაფარად. კომერციული ბანკის მოცემულ ქმედებაზე საგადასახადო ორგანომ დაიწყო სამართლებრივი დავა, რადგან საგადასახადო ორგანო თვლიდა, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებიდან გამომდინარე, მას გააჩნდა უპირატესი უფლება გამდახდელის ქონებიდან მიღებულ შემოსავლებზე, რადგან იჯარა წარმოიშვა მას შემდეგ, რაც ქონებაზე უკვე გავრცელებული იყო უზრუნველყოფის ღონისძიება. ზემოაღნიშნული დავის ფარგლებში სასამართლომ განმარტა, რომ თუ ქონება,

¹²¹ Blaise M. Sonnier and Tarangelo T., *The Federal Tax Lien: Recent Developments During Bad Economic Times*, 89 Taxes 43, 2011, 45 ასევე, <<http://caselaw.findlaw.com/us-7th-circuit/1567084.html>> [09.10.2022]

რომელიც გამოყენებულია უზრუნველყოფის საგნად, გაიყიდა, მაშინ რეალიზაციის შედეგად მიღებული თანხები ვალდებულების უზრუნველყოფის ფარგლებში ანაცვლებს რეალიზებულ ქონებას. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში იჯარის ხელშეკრულებიდან მიღებული შემოსავალი უნდა გაიგივდეს რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალთან და თუ თავად მხარეებს შორის გაფორმებული იპოთეკის ხელშეკრულებით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული (მოცემულ შემთხვევაში კი ხელშეკრულება მოიაზრებდა გავრცელებას იჯარით მიღებულ შემოსავალზეც), გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება ავტომატურად უნდა გავრცელდეს იჯარით მიღებულ შემოსავალზეც. ამასთან, მოცემული დავის ფარგლებში, ვინაიდან ბანკის უზრუნველყოფის ღონისძიება წინ უსწრებდა საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფის ღონისძიებას, უზრუნველყოფის საგნიდან მიღებული შემოსავლით, უპირველესად, უნდა დაკმაყოფილებულიყო კომერციული ბანკის მოთხოვნა და მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა მომხდარიყო საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის დაკმაყოფილება. იმ შემთხვევაში თუ საგადასახადო ორგანოს უზრუნველყოფის ღონისძიება იქნებოდა რიგითობით პირველი, ანალოგიური უპირატესობით ისარგებლებდა საგადასახადო ორგანოც საგადასახადო გირავნობის საგნის განკარგვით მიღებული შემოსავლებიდან საგადასახადო მოთხოვნების დაკმაყოფილების კუთხით.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ნაყოფის/შემოსავლის განკარგვასთან დაკავშირებული საკითხების მოწესრიგების მიზნით, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი რეკომენდაციები: ა) საკანონმდებლო დონეზე დაკონკრეტდეს, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონებიდან მიღებული ნაყოფი/შემოსავალი აუცილებლად უნდა მოხმარდეს ამ ქონებით უზრუნველყოფილი საგადასახადო დავალიანების დაფარვას. ამ შემთხვევაში სსკ-ის 239-ე მუხლს შეიძლება დაემატოს 4¹ ნაწილი, რომელიც მითითებას გააკეთებს უზრუნველყოფით დატვირთული საგნის ნაყოფის/შემოსავლის განკარგვაზე და დაკონკრეტდეს, რომ მისი განკარგვა არ უნდა განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოს წინასწარი თანხმობის გარეშე: „გადასახადის გადამხდელი/სხვა ვალდებული პირი უფლებამოსილია, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული საგნიდან მიღებული ნაყოფი/შემოსავალი

განკარგოს საგადასახადო ორგანოს თანხმობის საფუძველზე. განკარგვაზე თანხმობის არარსებობის შემთხვევაში, ნაყოფი/შემოსავალი უნდა მოხმარდეს საგადასახადო ვალდებულების გასტუმრებას. გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, განახორციელოს ნაყოფის რეალიზაცია საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე, თუ აღნიშნულის მიზანია საგადასახადო დავალიანების დაფარვა.“. მოცემული მიდგომის ფარგლებში უნდა გათვალისწინებულ იქნას იმ სუბიექტების ინტერესი, რომელთაც სსკ-ის 239-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, აქვთ უპირატესი რიგითობა და გამოყენებულ იქნას ზემოთ განხილული ამერიკული მოდელი და ასეთი სუბიექტების მოთხოვნებს უზრუნველყოფის საგნიდან მიღებულ ნაყოფზე/შემოსავალზე მიენიჭოს უპირატესი რიგითობა, თუ მოთხოვნის გავრცელება ნაყოფზე/შემოსავალზე უზრუნველყოფის გამოყენების თაობაზე ხელშეკრულებით არის გათვალისწინებული და მისი გაფორმება წინ უსწრებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეგისტრაციას; ბ) მეორე შემთხვევაში, შეიძლება არჩეულ იქნას უფრო რბილი საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ გავრცელდეს უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების ნაყოფზე/შემოსავალზე, რომელიც უფრო ნაკლებ ადმინისტრაციულ დანახარჯებთან იქნება დაკავშირებული და შეიძლება მოცემული პრობლემის მოწესრიგების საუკეთესო გზად იქნას მიჩნეული, თუმცა, ნებისმიერ შემთხვევაში, საჭიროა აღნიშნული საკითხის სამართლებრივ დონეზე რეგულირება.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტის განხილვის დროს დღის წესრიგში დგება კითხვა: შესაძლებელია თუ არა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტი იყოს ფული? საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით უზრუნველყოფილი ვალდებულების შესასრულებლად შესაძლებელი უნდა იყოს უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების რეალიზაცია და ამონაგები თანხებით გადასახადების გადახდა. შესაბამისად, რეალიზაციის შესაძლებლობა წარმოადგენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ობიექტის ძირითად მახასიათებელ ნიშანს. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ფულადი სახსრები, მათი ბუნებიდან გამომდინარე, არ შეიძლება იყოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის საგანი, რადგან ფულადი სახსრების

რეალიზაცია შეუძლებელია. მოცემულ მოსაზრებას ითვალისწინებს ავტორთა კოლექტივი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარებში.¹²²

იმის გათვალისწინებით, რომ სსკ-ით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს განეკუთვნება, გადასახადის გადამხდელს ან სხვა ვალდებულ პირს არ აქვს შესაძლებლობა განახორციელოს გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ჩანაცვლება. გირავნობა/იპოთეკის ობიექტის შეცვლის უფლებამოსილება პირდაპირ არის გათვალისწინებული ესტონეთის საგადასახადო კოდექსით, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა ადეკვატური ღირებულების ქონების წარდგენის საფუძველზე, შეცვალოს გირავნობის საგანი.¹²³ გირავნობის/იპოთეკის საგნის ჩანაცვლების დროს აუცილებლად გათვალისწინებულ უნდა იქნას საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რიგითობის საკითხი, კერძოდ, ჩანაცვლების დროს ახალ ქონებაზე გამოყენებულმა გირავნობა/იპოთეკამ უნდა დაიკავოს იგივე რიგითობა, რაც წინა გირავნობა/იპოთეკას ეკავა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, უზრუნველყოფის ობიექტის ჩანაცვლებამ შეიძლება გამოიწვიოს უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობის შეცვლა, რაც გაზრდის საგადასახადო ორგანოსათვის სამართლებრივი რისკებს და არაეფექტურს გახდის გირავნობის საგნის ჩანაცვლების პროცესს.

ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს არამხოლოდ გირავნობა/იპოთეკის ობიექტის ჩანაცვლებას, არამედ საგადასახადო ორგანოს მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიების სუბორდინაციის/რიგითობის შეცვლას, მაგ: არიზონის შტატის კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, შეცვალოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის სუბორდინაცია სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან მიმართებით, რაც ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკასთან მიმართებით სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს

¹²² ნადარაია ლ., როგავა ზ, რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 394

¹²³ „Taxation Act of Estonia“, Law, article 125 (1) <<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/508072020001/consolide>> [09.10.2022]

მიენიჭოს უპირატესი რიგითობა.¹²⁴ ასეთი ტიპის გადაწყვეტილებას საგადასახადო ორგანო იმ შემთხვევაში იღებს, თუ ეს საჭიროა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით, მაგ: ასეთი სუბორდინაციის შეცვლა გადამხელს დაეხმარება, მიიღოს ბიზნესის წარმოებისათვის საჭირო სესხი, რაც მას დამატებით შემოსავალს გაუჩენს შემდგომში საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარად. ასეთი ტიპის სუბორდინაცია, ზოგადად, აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობისთვის არის დამახასიათებელი, რომელსაც საგადასახადო ორგანო იყენებს იმ შემთხვევაში, როდესაც მიაჩნია, რომ ასეთი სუბორდინაციის გაკეთება უფრო მეტი ეფექტის მომტანია, საგადასახადო დავალიანების დაფარვის თვალსაზრისით.¹²⁵ ამასთან, სუბორდინაციის სამართლებრივი საფუძვლები, პირობები და პროცედურები გაწერილია კანონმდებლობით.¹²⁶

აშშ-ის პრაქტიკის ანალიზისას გამოიკვეთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის კიდევ ერთი თავისებურება, მისი გაუქმების თვალსაზრისით. საქართველოს შემთხვევაში, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გაუქმების საფუძვლები პირდაპირ არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-9 ნაწილში, თუმცა არც ერთი ზემოაღნიშნული საფუძველი არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ინტერესების და, ზოგადად, გადასახადის ამოღების გაუმჯობესების მიზნით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გაუქმებას ან მისი რიგითობის შეცვლის შესაძლებლობას, რაც დამახასიათებელია აშშ-ის საგადასახადო კოდექსისთვის. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოთხოვა არ ნიშნავს, საგადასახადო ვალდებულების ამოღებაზე უარის თქმას, ან უზრუნველყოფის ღონისძიების სრულად გაუქმებას, არამედ ეს არის საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება, რომ საგადასახადო ორგანო აუქმებს თავისი უზრუნველყოფის ღონისძიების კონკრეტულ რიგითობას.¹²⁷ მოცემული გადაწყვეტილება მთლიანად საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზეა დამოკიდებული,

¹²⁴ Collections Process, Arizona Department of Revenue, Publication 2, 2014, 3.

¹²⁵ „Internal Revenue Code“, Law, U.S, article 6325(d). <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>> [09.10.2022]

¹²⁶ *Instructions on how to apply for a Certificate of Subordination of Federal Tax Lien*, Department of the Treasury Internal Revenue Services, Catalog number 46756T, Publication 784 (Rev. 6-2010) <https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/p784.pdf> [09.10.2022]

¹²⁷ The IRS Collection Process, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 594 (Rev. 4-2012) Catalog Number 46596B, 5

შესაბამისად, საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესების, უფრო სამართლიანი და მოქნილი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების მიზნით, მიზანშეწონილია, მსგავსი შესაძლებლობა არსებობდეს სსკ-შიც, თუმცა მოცემულ მოდელს აქვს როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი მხარეები:

1. მის დადებით მხარეს წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ ამ მოდელის არსებობის შემთხვევაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი უფრო მეტად ორიენტირებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ინტერესების დაცვაზე. სუბორდინაციის ძირითადი მიზანი არის, გადასახადის გადამხდელი დარჩეს ეკონომიკურად აქტიური, შესაძლებელი იყოს მისთვის ტრანზაქციების განხორციელება და მესამე მხარეს ჰქონდეს მეტი დაცულობის განცდა გადამხდელთან ბიზნეს გარიგებებში შესვლის დროს. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს გათვლა ეფუძნება გადასახადის გადამხდელის მიერ მეტი შემოსავლის მიღებას, რაც გააუმჯობესებს მის გადახდისუნარიანობას და გაზრდის გადასახადების ამოღების ალბათობას. ამასთან, ასეთი მოდელი წარმოადგენს დამატებით სტიმულს გადასახადის გადამხდელისათვის, რადგან მას აქვს რეაბილიტაციის უკეთესი შესაძლებლობა.

2. წარმოდგენილი მოდელის ნეგატიური მხარე კი იმაში ვლინდება, რომ სუბორდინაციამ შეიძლება არ გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესება, რის შედეგადაც სხვა კრედიტორებს შეიძლება აღმოაჩნდეთ უპირატესი რიგითობის უზრუნველყოფის ღონისძიებები საგადასახადო ორგანოს უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან მიმართებით, რაც ზრდის საგადასახადო დავალიანების გადაუხდელობის რისკს. ამ მოდელის წარმატებულად მუშაობის მაჩვენებლის შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ მისი პრაქტიკაში დანერგვის გზით, ამიტომ, რამდენად წარმატებული შეიძლება აღმოჩნდეს მოდელი, ამის დასაზუსტებლად პირველ ეტაპზე შეიძლება შემოდებულ იქნას სუბორდინაციის შესაძლებლობა მხოლოდ მცირე საგადასახადო დავალიანებების მქონე გადამხდელებთან მიმართებით, წინასწარ განსაზღვრული თანხობრივი ლიმიტის ფარგლებში.

საგადასახადო გიგირავნობა/იპოთეკის ობიექტზე საუბრისას მნიშვნელოვანია იმის განსაზღვრა, რა მოცულობით და რა ფარგლებში ვრცელდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებაზე. სსკ და არც მის საფუძველზე გამოცემული ფინანსთა მინისტრის შესაბამისი ბრძანებით არ არის განსაზღვრული საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შესახებ შეტყობინებაში უზრუნველყოფის ღონისძიების მოცულობის მითითების ვალდებულება. შესაბამისად, პრაქტიკა აჩვენებს, რომ შეტყობინების დაგზავნის დროს მარეგისტრირებელი ორგანო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას, უმეტეს შემთხვევაში, ავრცელებს პირის საკუთრებაში არსებულ მთელ ქონებაზე, მათ შორის სამომავლო ქონებაზეც. მთლიან ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელების თვალსაზრისით, საინტერესოა აშშ-ის გამოცდილება, საქმეზე *U.S. v. Vermont*,¹²⁸ სასამართლომ აღნიშნა იმისთვის, რომ ქონების მიმართ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება სარგებლობდეს კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებული უპირატესობებით, ის უნდა გამოყენებულ იქნას კონკრეტულად იდენტიფიცირებული ქონების და არა გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ყველა ქონების მიმართ.

საგადასახადო ორგანო არ ახდენს პირის საკუთრებაში არსებული ქონების შეფასებას და რეალური ღირებულების მიხედვით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელებას, რის გამოც, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შედეგად დატვირთული ქონების ღირებულება შეიძლება აღემატებოდეს საგადასახადო დავალიანების მოცულობას. აღნიშნულ შემთხვევაში თვალსაჩინოა საკუთრების უფლების შეზღუდვა. მართალია, საქართველოს კონსტიტუცია უშვებს საჯარო ინტერესებიდან გამომდინარე საკუთრების უფლების შეზღუდვის შესაძლებლობას, თუმცა კონსტიტუციის ეს ჩანაწერი არ იძლევა საჯარო და კერძო ინტერესების ურთიერთპროპორციულობის უგულებელყოფის შესაძლებლობას. აღნიშნულზე აგრეთვე მიუთითებს ევროპის სასამართლოს გადაწყვეტილებებიც, რომლის თანახმად, პირის მფლობელობაში არსებული ქონების ამოღება საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად, განცალკევებულად არ იწვევს

¹²⁸ *U.S. v. Vermont* 377 U.S. Supreme Court, 351, 84 S. Ct. 1267 (1964)
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/377/351/>> [09.10.2022]

საკუთრების უფლების დარღვევას. მთავარია პროპორციულობის დაცვა, რომ ადგილი არ ჰქონდეს უფლების ბოროტად გამოყენებას.¹²⁹ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ღირებულება აღემატება საგადასახადო დავალიანებას, უზრუნველყოფის ღონისძიების მთელი ქონების მიმართ გავრცელება არამართლზომიერად ზღუდავს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს ქონების იმ ნაწილის მიმართ, რომლის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთვაც არ არის აუცილებელი გადასახადების გადახდის უზრუნველსაყოფად. ის ფაქტი, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების დროს უმეტესწილად არ ხდება კონკრეტული ქონების იდენტიფიცირება და უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელის მთლიან ქონებაზე ვრცელდება, ამავდროულად წარმოადგენს მნიშვნელოვან პრობლემას თანამედროვე ქართულ საგადასახადო სამართალში, რაც დაფიქსირებულია ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევაშიც.¹³⁰

საგადასახადო ორგანო მოქმედებს საბიუჯეტო ინტერესებიდან გამომდინარე და მისთვის პრიორიტეტული მხოლოდ გადასახადების დროული და სრულყოფილი ამოღებაა, თუმცა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ნებისმიერი ქმედების განხორციელების დროს არ უნდა დაგვავიწყდეს საჯარო და კერძო ინტერესების ურთიერთპროპორციულობა, რაც მოცემულ შემთხვევაში გამოიხატება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების მოცულობის შესაბამისობით იმ საგადასახადო დავალიანების მოცულობასთან, რომლის უზრუნველყოფაც ხორციელდება. უკრაინის კანონმდებლობის თანახმად, არსებობდა ჩანაწერი, რომლის შესაბამისად, საგადასახადო გირავნობა ვრცელდებოდა გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ აქტივზე, რომელიც იყო მის საკუთრებაში საგადასახადო გირავნობის წარმოშობის მომენტისათვის და, აგრეთვე, ნებისმიერ სხვა აქტივზე, რომელზეც გადასახადის გადამხდელი მომავალში შეიძენდა საკუთრების უფლებას, მანამ სანამ არ განხორციელდებოდა საგადასახადო დავალიანების დაფარვა. აღნიშნულ საკითხზე

¹²⁹ Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands, 1995 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილება, განაცხადი N15375/89. მითითებულია მითითებულია თომამე დ., *საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები*, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, 45

¹³⁰ კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, *ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა*, თბილისი, 2012, 28

იმსჯელა უკრაინის საკონსტიტუციო სასამართლომ და აღნიშნა, რომ საგადასახადო გირავნობის ზომა და მოცულობა უნდა შეესაბამებოდეს იმ ვალდებულების მოცულობას, რომლის უზრუნველყოფაც ხორციელდება იმისთვის, რომ გარანტირებული იყოს კონსტიტუციური მოთხოვნა სამართლიანობისა და საკუთრების უფლების დაცვის თაობაზე. ამიტომ უკრაინის საკონსტიტუციო სასამართლომ აღნიშნული ჩანაწერი კერძო და საჯარო ინტერესების ურთიერთბალანსის დაცვის მიზნით არაკონსტიტუციურად ცნო.¹³¹

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ფარგლებთან დაკავშირებული პრობლემის იდენტიფიცირების შემდეგ დღის წესრიგში დგება არსებული პრაქტიკის საქართველოს კონსტიტუციასთან შესაბამისობის საკითხი. წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია აღვნიშნოთ, რომ მე-19 მუხლის ჩანაწერი არ უნდა იქნას აღქმული საკუთრების უფლების შეზღუდვის დასაშვებ პირობად მხოლოდ იმ მოტივით, რომ თვალსაჩინოა საკუთრების უფლების შეზღუდვის ორივე კრიტერიუმი: ა) საჯარო ინტერესი, რაც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შემთხვევაში გადასახადების ამოღების საერთო საზოგადოებრივ და სახელმწიფოებრივ ინტერესში გამოიხატება და ბ) კანონით პირდაპირ - საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული შემთხვევა. მოცემული ნაშრომის მიზნებისათვის აქცენტი უნდა გაკეთდეს საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობის დაცვის აუცილებლობაზე, რაც გულისხმობს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ქონების მიმართ მხოლოდ იმ მოცულობით გამოყენას, რაც საკმარისია საგადასახადო დავალიანების დაფარვისათვის. კონსტიტუციასთან შესაბამისობის განსაზღვრის საკითხის გარდა, ასეთ მიდგომას ნეგატიური შედეგი აქვს თავად გადასახადის გადამხდელისა და მთლიანი საგადასახადო სისტემის მიმართ, რადგან ჩნდება კითხვის ნიშნები სისტემის სამართლიანობის საწყისებთან დაკავშირებით. ხოლო ასეთი ტიპის ნებისმიერი კითხვა წარმოადგენს მნიშვნელოვან დაბრკოლებას ქვეყანაში საერთო საინვესტიციო კლიმატის შექმნის თვალსაზრისით, ამასთან, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ფარგლებთან დაკავშირებული პრობლემა ეჭვქვეშ აყენებს გადამხდელთა სამომავლო ბიზნეს აქტივობებს, რადგან ქონება,

¹³¹ Верстова М.Е., *Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (проблемы теории и практики)*, Центр подготовки персонала Федеральной налоговой службы, Санкт-Петербург, 2009, 36

რომელიც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით არის დატვირთული, ნაკლებად საინტერესოა ბიზნეს და საინვესტიციო პარტნიორებისათვის.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ფარგლებთან დაკავშირებული პრობლემა აგრეთვე მნიშვნელოვანი რისკის წინაშე აყენებს გადასახადის გადამხდელებს, რადგან ასეთი ფორმით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება უკვე სცილდება უზრუნველყოფის ღონისძიებების არსს და უფრო მეტად ემსგავსება „იძულების მექანიზმს“, რაც ცვლის გადასახადის გადამხდელის დამოკიდებულებას საგადასახადო სისტემის მიმართ. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ სასამართლო პრაქტიკაში უკვე არსებობს პრეცედენტი, როდესაც საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები, მათ შორის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, უზენაეს სასამართლოს მოხსენიებული აქვს როგორც გადასახადის გადახდევინების იძულებითი მექანიზმი.¹³²

მოცემულ ნაშრომში მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია, გაკეთდეს რეკომენდაცია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების ფარგლებთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელების თაობაზე. უპირველესად, საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლში და ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანებაში, მიზანშეწონილია, დაფიქსირდეს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება, გირავნობა/იპოთეკის შეტყობინებაში სავალდებულო წესით აღნიშნოს, თუ რა ფარგლებში და მოცულობით მოხდება ამ უზრუნველყოფის ღონისძიების გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გავრცელება. აღნიშნული ინფორმაცია ასევე ხელმისაწვდომი უნდა იყოს რეესტრში არსებულ ჩანაწერებშიც. მეორე მხრივ, მნიშვნელოვანია, რომ ისევე, როგორც საგადასახადო ყადაღის დროს, განხორციელდეს ქონების აღწერა და აღწერის პროცედურებში შესაბამისი ექსპერტების ჩართულობა, რომლებიც შეაფასებენ ქონების ღირებულებას და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას გაავრცელებენ მხოლოდ იმ მოცულობით, რაც აუცილებელია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად.

¹³² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 ივნისის ბს-1780-1748 (კ-11) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10

ზემოაღნიშნულ პოზიციას შეიძლება გამოუჩნდნენ მოწინააღმდეგეები, რადგან ქონების აღწერა და შეფასება ადმინისტრაციულ და დროით რესურსთან არის დაკავშირებული, რის შედეგადაც საგადასახადო ორგანოს ეზრდება ადმინისტრირების ხარჯები და წარმოიშობა აღწერის პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საფრთხე, თუმცა გაზრდილი ადმინისტრაციული ხარჯი არ არის პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლიანი და კონსტიტუციური საფუძველი და მასზე აპელირებას მოცემული ნაშრომის ფარგლებში ვერ დავეთანხმებით.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ფარგლებზე საუბრისას გასათვალისწინებელია ის ფაქტორი, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების მინიმალურ ოდენობას, რომლის ქვემოთაც გადასახადის გამდახდელის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება არ ხორციელდება. ასეთი მინიმალური ზღვრის დადგენა აპრობირებული მიდგომაა სხვადასხვა განვითარებულ ქვეყნებში და ძირითადად ემსახურება საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული რესურსის ხარჯვის მიზნობრიობის დაცვას. მაგალითისთვის, იტალიის საგადასახადო ორგანოებს შეუძლიათ, უძრავი ქონების რეესტრში დაარეგისტრირონ გირავნობა შესაბამის ქონებაზე, თუ საგადასახადო დავალიანება აღემატება 20 000 ევროს.¹³³ აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ მიუხედავად აშშ-ის მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირებისა, 2013 წელს დაინერგა საგადასახადო გირავნობის გამოყენების ახალი სტანდარტი, ე.წ. „fresh start“ ინიციატივა, რომლის ფარგლებში განისაზღვრა მინიმალური ზღვარი, რომლის ქვემოთაც გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო გირავნობა არ გამოიყენება. ასეთ მინიმალურ თანხად განისაზღვრა 10 000 აშშ დოლარი.¹³⁴ მართალია, საგადასახადო ორგანოს აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება უზრუნველყოფის ღონისძიებების 10 000 აშშ დოლარზე ნაკლები საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაშიც გამოიყენოს, მაგრამ როგორც სტანდარტი, ასეთ შემთხვევაში

¹³³ Ebraico M. Ruà. S., *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System*, *Taxation Papers*, working paper N. 53 – 2015; European commission, 11

¹³⁴ IRS Fresh Start Program Helps Taxpayers Who Owe the IRS, IRS (Apr. 17, 2013), <<http://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Fresh-Start-Program-Helps-Taxpayers-Who-Owe-the-IRS>> [09.10.2022]

საგადასახადო ცდილობს, გადასახადის გამდახდელთან მიაღწიოს შეთანხმებას გადასახადის სხვა ფორმით გადახდის თაობაზე.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შემთხვევაში არსებობს საგადასახადო ორგანოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების დაფარვა მოახდინოს გადამხდელის ქონებაზე საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების გზით, თუმცა, იმისთვის რომ საგადასახადო ორგანომ გამოიყენოს უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება, აუცილებელია, რომ მან მიიღოს გადაწყვეტილება უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების შესახებ, რაც წარმოადგენს საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიების წარმოშობის აუცილებელ წინაპირობას.

„საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენების შესახებ შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს და შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს.“¹³⁵ შეტყობინების გამოცემისა და დაგზავნის აუცილებლობაზე კეთდება მითითება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებაშიც.¹³⁶ აღნიშნული ბრძანების მე-40 მუხლის მე-4 პუნქტი დეტალურად მიუთითებს იმ კონკრეტულ ინფორმაციაზე, რომელსაც გირავნობის/იპოთეკის გამოყენების შესახებ შეტყობინება უნდა მოიცავდეს. როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის სუბიექტი შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელი ან სხვა ვალდებული პირი. პარალელურად, საგადასახადო კოდექსში, ისევე როგორც ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანებაში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს ანდა სხვა ვალდებულ პირს. სწორედ აქ ვლინდება ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანების ხარვეზი, კერძოდ, ამ ბრძანების მე-40 მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, გადამხდელის მიერ შეტყობინების ჩაბარებაზე უარის თქმის დროს, ხორციელდება შეტყობინებაზე შესაბამისი აღნიშვნის გაკეთება რის შემდეგაც

¹³⁵ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(3) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

¹³⁶ „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანება, მუხლი 40(1) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=128>> [09.10.2022]

ის ჩაბარებულად ითვლება. აღნიშნულ მუხლში გამორჩენილია მითითება „სხვა ვალდებულ პირზე“, შესაბამისად, გაურკვეველია სხვა ვალდებული პირის მიერ შეტყობინების ჩაბარებაზე უარის თქმის სამართლებრივი შედეგი.

მოცემული ნაშრომის ფარგლებში მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტს თუ არა. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის (შემდეგში - ადმინისტრაციული კოდექსი) თანახმად, „ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.“¹³⁷

ადმინისტრაციული კოდექსის მიერ შემოთავაზებული განმარტება აქცენტს აკეთებს ინდივიდუალური ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტის ოთხ ძირითად შემადგენელ ელემენტზე:¹³⁸ ა) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის თანახმად, „ადმინისტრაციული ორგანო არის ყველა სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო ან დაწესებულება, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (გარდა პოლიტიკური და რელიგიური გაერთიანებებისა), აგრეთვე ნებისმიერი სხვა პირი, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე ასრულებს საჯარო სამართლებრივ უფლებამოსილებებს.“¹³⁹ „შემოსავლების სამსახური, რომელიც საგადასახადო ორგანოს ფუნქციას ასრულებს, არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი“,¹⁴⁰

¹³⁷ „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 2(1;დ) <<https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=39>> [09.10.2022]

¹³⁸ ტურავა პ., წიკვაძე ნ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო, სეზანი, თბილისი, 2010, 42

¹³⁹ „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 2(1;ა) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16270>> [09.10.2022]

¹⁴⁰ „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 2(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/91384?publication=11>> [09.10.2022]

რომელიც კანონმდებლობით მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილებების ფარგლებში ახორციელებს საგადასახადო ადმინისტრირებას და ცალსახად წარმოადგენს ადმინისტრაციულ ორგანოს; ბ) აქტის გამოცემა ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე, რომელსაც ასევე აკმაყოფილებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შესახებ შეტყობინება და რომელიც გამოიცემა საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე; გ) ინდივიდუალური ადმინისტრაციული–სამართლებრივი აქტი თვალსაჩინოა, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანოს ღონისძიება მიმართულია პირთა განსაზღვრული წრისაკენ. კონკრეტულ შემთხვევაში ადგილი აქვს გადასახადის კონკრეტული გადამხდელის ან კონკრეტული სხვა ვალდებული პირის მიმართ გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას; დ) თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედება მიმართულია წინასწარ განსაზღვრული შედეგისაკენ, მაშინ ასეთი ტიპის ქმედება შეიძლება ჩაითვალოს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ–სამართლებრივ აქტად.¹⁴¹ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ შეტყობინება ცალსახად საგადასახადო ორგანოს ცალმხრივი ნების გამოვლენაა, რომლის სამართლებრივ შედეგს წარმოადგენს, საჭიროების შემთხვევაში, უზრუნველყოფაში ჩადებული ქონების რეალიზაციით უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების დაფარვა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების შესახებ გამოცემული შეტყობინება არის შემზღუდველი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ–სამართლებრივი აქტი, რაც ასევე დასტურდება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილებებით.¹⁴²

¹⁴¹ ტურავა პ., წკეპლაძე ნ., *ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო*, იურისტების სამყარო, თბილისი, 2013, 46

¹⁴² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 5 ივნისის ბს-97-97(კ-12) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10; საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2010 წლის 13 ივნისის ბს-1015-973(კ-09) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2011 წ. N11

ადმინისტრაციული კოდექსის 52-ე მუხლი ითვალისწინებს იმ აუცილებელ სავალდებულო რეკვიზიტებს, რომელსაც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს. 52-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი მიუთითებს, რომ ერთ-ერთი აუცილებელი რეკვიზიტი არის უფლებამოსილი თანამდებობის პირის გვარის, სახელისა და ხელმოწერის მითითება, რომელსაც არ ითვალისწინებს ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძნებით დამტკიცებული წესის მე-40 მუხლის მე-3 პუნქტი, როგორც აუცილებელ სავალდებულო რეკვიზიტს. გასათვალისწინებელია ის ფაქტორი, რომ ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლი ითვალისწინებს ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლებს. აღნიშნული მუხლი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები. იმის გათვალისწინებით, რომ თანამდებობის პირის ხელმოწერა და პიროვნების მითითება ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი რეკვიზიტია იმის დასადგენად, აქტი გამოცემულია თუ არა უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ, აღნიშნული რეკვიზიტის არარსებობის შემთხვევაში, შეიძლება დღის წესრიგში დადგეს აქტის ფორმალური კანონიერების საკითხი.

სსკ-ის 239-ე მუხლი არ ითვალისწინებს ნორმას, რომლის თანახმადაც საკითხები, რომლებიც არ არის დარეგულირებული კოდექსით, წესრიგდება სამოქალაქო კანონმდებლობით. ამასთან, სსკ-ით და არც მის საფუძველზე გამოცემული ფინანსთა მინისტრის შესაბამისი ნორმატიული აქტით დეტალურად არ არის დარეგულირებული გირავნობა/იპოთეკის გამოყენებასთან დაკავშირებული საკითხები. სსკ ძირითად აქცენტს აკეთებს გირავნობა/იპოთეკის გადამხდელზე გავრცელების პროცედურულ თემებზე და არ ითვალისწინებს ისეთი ტიპის ურთიერთობების რეგულირებას, რომლებიც შეიძლება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის წარმოიშვას საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებასთან დაკავშირებით, კერძოდ: გირავნობის/იპოთეკის საგნის სათანადოდ მოვლა-პატრონობის ვალდებულება, გირავნობის საგნის მდგომარეობის შემოწმება, სარგებლის მიღება გირავნობის საგნიდან, გირავნობის/იპოთეკის საგნის ნაყოფი და ა.შ. სსკ-ით გათვალისწინებული არ არის გირავნობა/იპოთეკის საგნის

გასხვისების შეზღუდვა და გასხვისების შემთხვევაში ასეთ ქონებაზე კვლავ გავრცელდება უზრუნველყოფის ღონისძიება იმავე რიგითობით, რაც ეს ნივთის გასხვისებამდე იყო, მაგრამ დღის წესრიგში უკვე დგება უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების მოვლა-პატრონობისა და ახალი მესაკუთრის კეთილსინდისიერების საკითხი.

საგადასახადო გირავნობის შემთხვევაში ადგილი აქვს რეგისტრირებულ გირავნობას. „რეგისტრირებული გირავნობის დროს დამგირავებელს ან მოგირავნეს, ეკისრებათ მათ მფლობელობაში არსებული გირავნობის საგნის სათანადოდ მოვლა-შენახვის ვალდებულება. თითოეულ მხარეს აქვს მეორე მხარის მფლობელობაში მყოფი გირავნობის საგნის მდგომარეობის (მათ შორის ზომის, წონის, შენახვის პირობებისა და სხვ.) შემოწმების უფლება.“¹⁴³ სამოქალაქო კანონმდებლობით რეგისტრირებული გირავნობის შემთხვევაში, გირავნობის საგანზე მოვლა-პატრონობის საკითხთან მიმართებით, მითითება კეთდება როგორც დამგირავებელზე, ასევე მოგირავნეზე, რადგან მხარეები შეიძლება შეთანხმდნენ, თუ ვისთან შეიძლება შეინახოს გირავნობის საგანი. სსკ-ში მსგავსი ჩანაწერი არ გვაქვს, რადგან საგადასახადო გირავნობის გამოყენების დროს მხარეებს შორის არ ფორმდება ხელშეკრულება და მხარეები არ თანხმდებიან გირავნობის საგნის მოვლა-პატრონობისა და შენახვის საკითხზე. ამ შემთხვევაში აღნიშნული საკითხი შეგვიძლია მივიჩნიოთ კანონმდებლობის ხარვეზად, რადგან გაუგებარია, ვის ეკისრება ქონების მოვლა-პატრონობის ვალდებულება. გამომდინარე იქიდან, რომ უზრუნველყოფაში ჩადებული ქონება გადასახადის გადამხდელთან რჩება, ლოგიკურია, მასვე ეკისრებოდეს მისი მოვლა-პატრონობის ვალდებულება, თუმცა სსკ-ში აღნიშნული საკითხის მარეგულირებელი ნორმა არ არსებობს და არც სამოქალაქო კოდექსის ნორმების გამოყენებაზე კეთდება მითითება, რაც გაუგებარს ხდის, თუ როგორ უნდა მოწესრიდგეს საკითხი მხარეებს შორის დავის წარმოშობის შემთხვევაში.

ზოგადად, გადასახადის გადამხდელი თავად უნდა იყოს დაინტერესებული, განახორცილოს მის საკუთრებაში არსებული ქონების სათანადო მოვლა-პატრონობა,

¹⁴³ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 261 (1) <https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118> [09.10.2022]

რადგან მისთვის ეს ქონება არამხოლოდ საკუთრებაა, არამედ საგადასახადო ვალდებულების გასტუმრების საშუალებასაც წარმოადგენს. რა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ დაგირავებული ქონება გასხვისდა? თუ სამოქალაქო კოდექსის ანალოგიას გამოვიყენებთ, დაგირავებული ქონების მოვლა-პატრონობის მიმართ არსებული დამგირავებლის ვალდებულებები გადადის ახალ მესაკუთრეზე. ასეთი მითითება კი საგადასახადო კოდექსში არ არსებობს. საგადასახადო გირავნობით დატვირთული ქონების ახალ მესაკუთრეს, ვინაიდან მას არ აქვს პირადი საგადასახადო დავალიანება, აქვს შედარებით ნაკლები ინტერესი დაგირავებული ქონების მოვლა/პატრონობის თვალსაზრისით, რაც ზრდის ასეთი ქონების ღირებულების შემცირებისა და საგადასახადო დავალიანების გასტუმრების შეუძლებლობის რისკებს. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, რეკომენდებულია, სამომავლოდ დარეგულირდეს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის საგნის მოვლა-პატრონობასთან დაკავშირებული საკითხები.

სსკ-ის 239-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ითვალისწინებს ნორმას, რომლის შესაბამისად, „საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, რეალიზაციის შედეგად უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა სანივთო უფლება, ხოლო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებები ძალაში რჩება.¹⁴⁴ აღნიშნული ნორმა ცალსახად მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით ქონების დატვირთვის შემდგომ ამ ქონების მიმართ სხვა ტიპის გირავნობა/იპოთეკის გამოყენება ფუნქციონალურ და სამართლებრივ დატვირთვის მოკლებულია, რადგან ქონების რეალიზაციის შედეგად შემდგომი რიგის გირავნობა/იპოთეკა კარგავს ძალას, რაც მიუთითებს შემდგომი რიგის გირავნობა/იპოთეკის, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების ეფექტური გამოყენების შეუძლებლობაზე. მოცემული ფაქტორის გათვალისწინებით, ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს შემდეგი რიგის გირავნობა/იპოთეკის რეგისტრაციის შეზღუდვას, მაგალითად, მსგავსი ტიპის ნორმას

¹⁴⁴ ხარაზი ი., *საქართველოს საგადასახადო სამართალი*, ნაწილი მეორე, თბილისი, 2011, 396; *ურიდია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები*, 2011 წლის 26 მაისის მდგომარეობით, 560

ითვალისწინებს რუსეთის საგადასახადო კოდექსი, რომლის გამოცდილებაზეც თავის ნაშრომში აქცენტს აკეთებს რუსი მეცნიერი – Латыпова Елена Ураловна.¹⁴⁵

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკაზე საუბრისას მნიშვნელოვანია გავითვალისწინოთ უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების აღსრულებადობასთან დაკავშირებული საკითხები. არაუზრუნველყოფილი კრედიტორის მიერ აღსრულების წარმოების შემთხვევაში ქონებაზე რეგისტრირებული უფლებები უცვლელი რჩება. აღსანიშნავია, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აღსრულებას ახორციელებს უზრუნველყოფილი კრედიტორი, თუ კრედიტორის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შემდეგ ქონებაზე ასევე გავრცელებულია საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიება, ქონების გასხვისების შემდეგ აღნიშნულ ქონებაზე კვლავ გავრცელდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. აღნიშნული მიდგომიდან ერთადერთ გამონაკლის წარმოადგენს შემთხვევა, როდესაც იძულებით აღსრულებას ახორციელებს სსკ-ით განსაზღვრული ფინანსური ინსტიტუტი, რომლის უზრუნველყოფის ღონისძიების რეგისტრაცია უსწრებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეგისტრაციას. ამ შემთხვევაში, ქონების რეალიზაციის შემდეგ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გაუქმდება, ხოლო ქონებაზე ადრე რეგისტრირებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება უცვლელი დარჩება.¹⁴⁶ ანალოგიურად, თუ ქონების რეალიზაციის დროს ჯერ რეგისტრირებული იყო სსკ-ით განსაზღვრული ფინანსური ინსტიტუტების უზრუნველყოფის ღონისძიებები და შემდეგ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რეალიზაციის შემდეგ ამონაგები თანხებით პირველ რიგში დაკმაყოფილდება ზემოაღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტის მოთხოვნები, იმ ნაწილში სადაც მათ უპირატესი უზრუნველყოფის ღონისძიება გააჩნდათ, საგადასახადო მოთხოვნების დაკმაყოფილება მოხდება უკვე დარჩენილი თანხებიდან.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Латыпова Е. У., *Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект*, Московский государственный институт международных отношений; Москва 2004, 79

¹⁴⁶ „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 75(4) <<https://matsne.gov.ge/document/view/18442?publication=104>> [09.10.2022]

¹⁴⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(5,6) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი ავტორის მოსაზრებით იმ პირობებშიც კი, როდესაც ფიზიკური პირები უფრო მეტი რისკის წინაშე დგანან მათ მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების დროს, უპირატესობა მაინც ფინანსურ ინსტიტუტებს ენიჭებათ,¹⁴⁸ რაც შეიძლება აღნიშნული ნორმის კრიტიკად იქნას აღქმული, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, თუ რამ განაპირობა საგადასახადო ორგანოს განსხვავებული მიდგომა ფინანსური ინსტიტუტების მიმართ. საქმე იმაში მდგომარეობს, რომ ფინანსური ინსტიტუტების უმრავლესობა მნიშვნელოვანი სახსრების დაბანდებას ახორციელებენ სწორედ ქონებით უზრუნველყოფილ სესხებში. ასეთი სესხების გაცემის დროს ფინანსურ ინსტიტუტს უნდა გააჩნდეს საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკის განსაზღვრის საშუალება. მოცემულ სიტუაციაში საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკის შეფასების ნაწილში ფინანსურ ინსტიტუტს უნდა შეეძლოს იმის განსაზღვრა, რამდენად შეძლებს გაცემული სესხის დაფარვას უზრუნველყოფაში ჩადებული ქონებით და რამდენად სწრაფად ლიკვიდურია უზრუნველყოფილით დატვირთული ქონება. შესაბამისად, დღის წესრიგში დგება როგორც უზრუნველყოფილი ქონების ღირებულების ადეკვატურობა გასაცემი სესხის მოცულობასთან მიმართებით, ასევე უზრუნველყოფაში უფლებრივად უნაკლო ქონების ჩადება.

საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-6 ნაწილის არარსებობის შემთხვევაში, ფინანსურ ინსტიტუტებს საგრძნობლად ეზრდებათ რისკები, ვინაიდან ქონების უზრუნველყოფაში ჩადებისას წინასწარ ვერ განსაზღვრავენ მის უფლებრივ ნაკლს და თუ ამ ქონებას მომავალში დაედება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და ქონების რეალიზაციის შედეგად ამ ქონებას გადაჰყვება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მაშინ მცირდება ასეთი ქონების ლიკვიდობის მაჩვენებელი, რაც, თავის მხრივ, იწვევს ფინანსური ინსტიტუტების რისკების საგრძნობ ზრდას. რისკების გაზრდის დაბალანსების მიზნით, ფინანსურ ინსტიტუტებს უწევთ საპროცენტო განაკვეთების გაზრდა გასაცემ სესხებზე. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-6 ნაწილით ფინანსურ ინსტიტუტებთან დაკავშირებით დადგენილი გამონაკლისი წარმოადგენს, ამ

¹⁴⁸ შაინიძე ე., *საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე*, სსიპ „მოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, დისერტაცია, ბათუმი, 2016, 129

ინსტიტუტების საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, აუცილებელ ელემენტს და გადასახადის სხვა გადამხდელების მიერ არ უნდა იქნას აღქმული, როგორც უთანასწორო სამართლებრივი რეგულაცია.

მიუხედავად ფინანსური ინსტიტუტების უპირეტესი რიგითობის დასაბუთებული საჭიროებისა, უნდა აღინიშნოს, რომ მიდგომა ნამდვილად არ შეესაბამება საჯარო და კერძო ინტერესების პროპორციულობას, რადგან შეიძლება დადგეს ისეთი შემთხვევა, როდესაც პირველი რიგის იპოთეკარმა დაიწყოს აღსრულების პროცესი, გასწიოს ამ კუთხით დამატებითი ხარჯები, მაგრამ მისი მოთხოვნა შეიძლება მაინც დაუკმაყოფილებელი დარჩეს. კანონმდებლობის თანახმად „რეესტრის მონაცემების მიმართ მოქმედებს უტყუარობისა და სისრულის პრეზუმფცია, ე.ი. რეესტრის ჩანაწერები ითვლება სწორად, ვიდრე არ დამტკიცდება მათი უზუსტობა“.¹⁴⁹ სწორედ ეს ჩანაწერი აძლევს იპოთეკარს რწმუნებას, რომ ხელშეკრულების გაფორმების დროს ის არის პირველი რიგის იპოთეკარი, თუმცა ანალოგიური პრეზუმფცია არ მოქმედებს ფიზიკური პირი იპოთეკარის შემთხვევაში, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების ფარგლებში კარგავს პირველი რიგის იპოთეკარის უფლებებს და ფაქტობრივად მისი არსებული მოთხოვნა უზრუნველყოფის გარეშე რჩება. ასეთი მიდგომა საჯარო და კერძო ინტერესების დისბალანსზე მიუთითებს, სადაც პრიორიტეტი მხოლოდ სახელმწიფო ინტერესებს ენიჭება. საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვის მიზნით, მიზანშეწონილია, ფიზიკურ და იურიდიულ პირებზე მოქმედებდეს იგივე მიდგომა, რაც ვრცელდება ფინანსურ ინსტიტუტებზე.

საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების რიგითობასთან დაკავშირებით, საკმაოდ საინტერესო მოდელი აქვს აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობას, კერძოდ, საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას სამი მნიშვნელოვანი თვისება ახასიათებს:¹⁵⁰ 1. უზრუნველყოფის ღონისძიება წარმოიშობა ავტომატურად. ის წარმოიშობა კანონის საფუძველზე, მაშინ როდესაც განხორციელებულია შემდეგი ქმედებები: საგადასახადო ორგანომ უნდა

¹⁴⁹ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 312(1) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31702>> [09.10.2022]

¹⁵⁰ Cramp Brayan T., *Protecting Trust Assets From The Federal Tax Lien*, 1 Est. Plan. & Cmty. Prop. L.J. 295 2008-2009, 295- 299

შეაფასოს გადამხდელის არსებული საგადასახადო ვალდებულებები; საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელს უნდა დროულად გაუგზავნოს შეტყობინება საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მოთხოვნით; გადასახადის გადამხდელმა შეტყობინების მიღების შემდეგ არ უნდა გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება;

2. მეორე თავისებურება იმაში მდგომარეობას, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიება შეიძლება არსებობდეს „საიდუმლო“ ან „საჯარო“ ფორმით, უზრუნველყოფის ღონისძიება პირველად წარმოიშობა, ის არის „საიდუმლო“ და არ არსებობს მის შესახებ ჩანაწერები ოფიციალურ რეესტრებში. იმ მიზნით, რომ ასეთ შემთხვევაში განხორციელდეს სხვა კრედიტორების ინტერესების დაცვა, კონგრესმა მიიღო გადაწყვეტილება, რომ მიუხედავად იმისა უზრუნველყოფის ღონისძიება შეიძლება არსებობდეს საგადასახადო ვალდებულების შეფასების მომენტიდან, თუ ამის შესახებ ჯერ გამჟღავნებული არ არის, მას არ აქვს უპირატესობა კონკრეტული ტიპის კრედიტორების უზრუნველყოფილი მოთხოვნების მიმართ, მანამ სანამ საგადასახადო ორგანო არ გაასაჯაროებს უზრუნველყოფის ღონისძიების შესახებ ინფორმაციას.¹⁵¹

შესაბამისად, კრედიტორები, რომელთა ინტერესები წარმოიშვა საგადასახადო უზრუნველყოფის წარმოშობის შემდეგ, მაგრამ მანამდე, სანამ საგადასახადო ორგანო გაასაჯაროებდა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესახებ ინფორმაციას, დაცულები იქნებიან უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობის ნაწილში. თუმცა ეს გამონაკლისი ვრცელდება არ ყველა ტიპის კრედიტორზე, არამედ მხოლოდ მის ოთხ კატეგორიაზე: ა) ქონების შემძენებზე, რომელთაც კანონიერი ნდობა ჰქონდათ ქონების უფლებრივი ნაკლის არარსებობის შესახებ; ბ) პირებზე, რომლებსაც გამოყენებული ჰქონდათ ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის კერძო სამართლებრივი ღონისძიებები; გ) პირებზე, რომელთაც უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოყენებული აქვთ უძრავ ქონებაზე; დ) პირებზე, რომლებიც უზრუნველყოფის ღონისძიებას იყენებენ სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილების საფუძველზე;

3. მესამე ძირითადი ნიშანი არის უზრუნველყოფის რეტროაქტიული ხასიათი, რომელზეც ზემოთ უკვე იყო განხილული.

¹⁵¹ NFTL - Notice of Federal Tax Lien, ეს არის საგადასახადო ორგანოს ოფიციალური შეტყობინება, რომელიც აცნობებს არსებულ და პოტენციურ კრედიტორებს, რომ სახელმწიფოს აქვს ოფიციალური საგადასახადო ოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის მიმართ. Cramp Brayan T., *Protecting Trust Assets From The Federal Tax Lien*, 1 Est. Plan. & Cmty. Prop. L.J. 295 2008-2009, 251

საკმაოდ საინტერესოა ის ფაქტი, რომ აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს „სუპერპრიორიტეტული“ კრედიტორების ცნებას, რომლის მიმართაც მიუხედავად იმისა, თუ როდის წარმოიშვა საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიება მას უპირატესი ძალა არ გააჩნია. აღნიშნულ შემთხვევაში ძირითადი აქცენტი კეთდება ისეთ გარიგებებზე, რომლის მეორე მხარე არ იყო ინფორმირებული და არც შეიძლება ყოფილიყო საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიების შესახებ.¹⁵² ცალსახაა, რომ ასეთი რეგულაციებით, მიუხედავად აშშ-ის მკაცრი საგადასახადო პოლიტიკისა, სახელმწიფო ხელს უწყობს კეთილსინდისიერი შემძენისა და ინვესტორის ინტერესების დაცვას.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკასთან მიმართებით საინტერესოა იმ საკითხის გარკვევა, რამდენად არის უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო, განახორციელოს გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების პირდაპირ სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა, თუ ვერ ხერხდება უზრუნველყოფილი ქონების აუქციონის მეშვეობით რეალიზაციას. მოცემულ შემთხვევაში უნდა გავითვალისწინოთ, რომ სსკ-ის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის სსკ-ის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში. მოცემული ნორმა პირდაპირ უსვამს ხაზს გადასახადის გადახდის ერთადერთ შესაძლო ფორმას და ესა არის მისი გადახდა ფულადი ფორმით. ის ფაქტი, რომ მოცემული ნორმა საერთოა უზრუნველყოფის ღონისძიებების შემთხვევაში, ითვალისწინებენ ავტორთა კოლექტივის მიერ შედგენილი სსკ-ის კომენტარები, სადაც მეცნიერები ემხრობიან მოსაზრებას, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების საფუძველზე ქონების რეალიზაციის დროსაც გადასახადის ბიუჯეტში შედინების ფულადი ფორმით ხორციელდება.¹⁵³

სსკ-ის მე-6 მუხლით გათვალისწინებულ პრინციპზე დაყრდნობით, შესაძლებელია იმაზე საუბარი, რომ სსკ-ის 239-ე მუხლით პირდაპირ უნდა იყოს შეზღუდული გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების პირდაპირ საკუთრებაში გადაცემა, თუმცა მოცემულ შემთხვევაში ამ მოსაზრებას შეიძლება გამოუჩინდნენ

¹⁵² Shu-Yi Oei., *The Uneasy Case against Tax Lien Subordination*, 11 Pitt. Tax Rev. 241 2013-2014, 253

¹⁵³ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი პირველი, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 40

მოწინააღმდეგეები, კერძოდ, თუ გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაცია ვერ ხერხდება და გადასახადის გადამხდელს არ აქვს სხვა ქონება, რომელზეც დამატებით მოხდება უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელება, მაშინ საგადასახადო ვალდებულება შეუსრულებელი რჩება, რაც შეიძლება საგადასახადო კანონმდებლობის მნიშვნელოვან ხარვეზად მივიჩნიოთ, რადგან მოცემულ შემთხვევაში უზრუნველყოფის ღონისძიება კარგავს თავის ეფექტურობას. აქედან გამომდინარე, მიზანშეწონილია იმ ფაქტზე დაფიქრება, რომ ასეთ გამონაკლის შემთხვევებში შესაძლებელი იყოს ქონების პირდაპირ საგადასახადო ორგანოს საკუთრებაში მიქცევა, მითუმეტეს, რომ მსგავს ნორმას უკვე ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 242-ე მუხლი, რომლის თანახმად, „საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია მოითხოვოს მოვალის ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლია, ან აღემატება მას“¹⁵⁴ და ამ შემთხვევაში დღის წესრიგში არ დამდგარა ამ ნორმის მე-6 მუხლთან (გადასახადის ფულადი ფორმით გადახდასთან) შესაბამისობის საკითხი.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ეფექტურობის გაზრდის მიზნით, ისე, რომ პარალელურად დაცულ იქნას სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესები, მიზანშეწონილია ამერიკული მოდელის განხილვა. აშშ-ში არსებობს ე.წ. „Tax lien certificate“¹⁵⁵, რომელიც სახელმწიფოსა და ინვესტორებს საშუალებას აძლევს განახორციელონ ვაჭრობა საგადასახადო უზრუნველყოფით დატვირთული ქონების მიმართ. მოცემული მოდელი შეიძლება წარმატებით იქნას გამოყენებული როგორც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, ასევე საგადასახადო ყადაღის შემთხვევაშიც. აღნიშნული თავის მიზნებისათვის განვიხილოთ ამ მოდელის საგადასახადო იპოთეკასთან მიმართებით გამოყენება. მაგალითისთვის, გადასახადის გადამხდელს გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, რომლის გამოც მის უძრავ ქონებას დაედო საგადასახადო იპოთეკა. მოცემულ მომენტში გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია

¹⁵⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(1)

<<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

¹⁵⁵ Kagan J., *Tax lien Certificate Definition*, Investopedia, 27.11.2021
<<https://www.investopedia.com/terms/t/taxliencertificate.asp>>, [27.11.2021].

საგადასახადო დავალიანების დაფარვისათვის საკმარისი თანხები, თუმცა არ სურს ქონების დაკარგა და დაინტერესებულია საგადასახადო დავალიანების განწილვადებამში, რომლის თაობაზე შეთანხმებას უშუალოდ საგადასახადო ორგანოსთან ვერ მიაღწია. მეორე მხრივ, სახელმწიფო დაინტერესებულია, დროულად მოხდეს ბიუჯეტში თანხების შედინება. ორივე მხარის ინტერესების დაცვის მიზნით, ე.წ. “Tax lien certificate” საშუალებას აძლევს ინვესტორს, გადასახადის გადამხდელის ნაცვლად გადაიხადოს გადასახადი ბიუჯეტში. სანაცვლოდ, საგადასახადო ორგანო აძლევს მას “Tax lien certificate”-ს და ინვესტორს გადასახადის გადამხდელის უძრავი ქონების მიმართ წარმოეშობა იგივე უფლებები, რაც საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა საგადასახადო იპოთეკის მეშვეობით. აღნიშნული გარიგების შემდეგ, გადასახადის გადამხდელს ეძლევა ვადა, ინვესტორს გადაუხადოს ინვესტორის მიერ გადასახადის გადამხდელის ნაცვლად ბიუჯეტში გადახდილი თანხები შესაბამისი საპროცენტო განაკვეთების გათვალისწინებით. თუ ამ ვადებში გადასახადის გადამხდელმა არ განახორციელა თანხის გადახდა, ინვესტორი ხდება საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ქონების მესაკუთრე, ან ახორციელებს მის რეალიზაციას. მოცემული მოდელის გამოყენებას აქვს შემდეგი უპირატესობები:

1. სახელმწიფოს ექნება საშუალება, უფრო ნაკლები ადმინისტრაციული დანახარჯებით და უფრო სწრაფად მიიღოს გადასახადი, რომელსაც გადამხდელი არ ან ვერ იხდიდა;

2. ინვესტორს ექნება საშუალება, ფულადი თანხები დააბანდოს ისეთ გარიგებებში, რომლის გარანტადაც საგადასახადო ორგანო დგას და მიიღოს სარგებელი დარიცხული პროცენტის სახით ან, უკიდურეს შემთხვევაში, მიიღოს საკუთრებაში საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული უძრავი ქონება, რომელსაც ავტომატურად მოეხსნება საგადასახადო იპოთეკა საკუთრების მის სახელზე გადასვლის შემდეგ;

3. გადასახადის გადამხდელს მიეცემა დამატებითი პერიოდი გადასახადების სახით გადასახდელი თანხის და მცირედი ნამატი პროცენტის ინვესტორისათვის გადასახდელად. ამ ურთიერთობას, ფაქტობრივად, მისთვის ექნება სესხის ფორმა,

სამაგიეროდ მას ექნება შესაძლებლობა, შეინარჩუნოს მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება.

მოცემული ინსტრუმენტის მთავარი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ აღნიშნული სერტიფიკატის შექმნით მყიდველს არ წარმოეშობა საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე, არამედ სამართლებრივად ის გადასახადის გადამხდელის ნაცვლად იხდის გადასახადს და უზრუნველყოფის სახით იყენებს იპოთეკას გადამხდელის უძრავი ქონების მიმართ. ნებისმიერ სერტიფიკატს გააჩნია გამოსყიდვის კონკრეტული ვადა და დასარიცხი პროცენტი, რომელიც უნდა გადახდილ იქნას სერტიფიკატის შემძენისათვის. ერთობლიობაში, აღნიშნული ინსტრუმენტი აშშ-ის 24 შტატში არის დანერგილი.¹⁵⁶ დასარიცხი საპროცენტო განაკვეთი და გამოსყიდვის ვადები შეიძლება განსხვავებული იყოს შტატების მიხედვით. სხვადასხვა პირობების მოქმედება განპირობებულია სხვადასხვა შტატში მოქმედი განსხვავებული კანონმდებლობით, თუმცა ვინაიდან განსხვავებული კანონმდებლობის მოქმედების საკითხი საქართველოს შემთხვევაში არ დგას, შეიძლება გამოსყიდვის ვადისა და საპროცენტო განაკვეთების რეგულირების ორი გზა იქნას არჩეული:

1. დასარიცხი საპროცენტო განაკვეთების რეგულირება მოხდეს აუქციონის მეთოდით, აუქციონში გამარჯვებული იყოს ის პირი, რომელიც შეთავაზებას გააკეთებს ყველაზე გრძელვადიანი გამოსყიდვისა და ყველაზე დაბალპროცენტოანი სარგებლის დარიცხვის თვალსაზრისით.

2. გამოსყიდვის კონკრეტული ვადა და საპროცენტო განაკვეთი წინასწარ იყოს კანონმდებლობით გაწერილი, რომელიც, ერთი მხრივ, შეიძლება ნაკლებად კონკურენტულს ხდიდეს წარმოდგენილ სერტიფიკატს, თუმცა თავად გადამხდელისა და პოტენციური ინვესტორისათვის უკვე წინასწარ გარანტირებული პირობები იქნება გაწერილი.

¹⁵⁶ Joanne M. Musa., *State Guide To Tax Lien And Tax Deed Investing*, Tax Lien Consulting LLC. 2010, 10

2.3. ქონებაზე ყადაღის დადება და ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია

საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადება, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების სამართლებრივი ბუნება, მდგომარეობს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების განკარგვაზე ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი შეზღუდვის დაწესებაში. „ქონებაზე ყადაღის დადება არის პირის ქონების აღწერა ამ ქონების განკარგვის (პირის მიერ ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზუფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვა.“¹⁵⁷

ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს სსკ-თი გათვალისწინებულ ერთ-ერთ ყველაზე მკაცრ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რადგან ის პირდაპირ კავშირშია საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან. ზოგიერთი ავტორის მიერ საგადასახადო ყადაღა განიხილება როგორც „ძალისმიერი მეთოდი“,¹⁵⁸ რომლის გამოყენებას საგადასახადო ორგანო ახდენს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში. საჯარო ინტერესებიდან გამომდინარე, საქართველოს კონსტიტუცია ითვალისწინებს საკუთრების უფლების შეზღუდვის კანონით განსაზღვრული პირობებით.¹⁵⁹ საქართველოს კონსტიტუცია ხაზს უსვამს საკუთრების უფლების შეზღუდვის ორ კუმულაციურ პირობას: ა) შეზღუდვის აუცილებლობა უნდა გამომდინარეობდეს საჯარო ინტერესებიდან და ბ) შეზღუდვის შემთხვევები და წესი განსაზღვრული უნდა იყოს კანონით. სსკ-ით გათვალისწინებული ყადაღა აკმაყოფილებს საქართველოს კონსტიტუციის ზემოაღნიშნულ ორივე მოთხოვნას, კერძოდ, საზოგადოებრივი საჭიროება გამოიხატება ბიუჯეტში გადასახადების

¹⁵⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 241(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

¹⁵⁸ ფუტკარაძე ს., *საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე*“ ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, ბათუმი, 2012, 51

¹⁵⁹ „საქართველოს კონსტიტუცია“, საქართველოს კონსტიტუციური კანონი, მუხლი 19 (2) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36>> [09.10.2022]

დროული და სრული შედინების სასიცოცხლო მნიშვნელობით და მეორე, შეზღუდვა პირდაპირ არის გაწერილი სსკ-ის 241-ე მუხლით.

საგადასახადო ყადაღაზე საუბრის დროს მნიშვნელოვანია განხორციელდეს უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების სუბიექტის იდენტიფიცირება. „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ანდა მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში.“¹⁶⁰ საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-18 ნაწილის თანახმად, პირი არის ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, საწარმო ან ორგანიზაცია სსკ-ის შესაბამისად. ყადაღის სუბიექტი ასევე არის საგადასახადო ორგანო და ადმინისტრაციული ორგანოები, რომლებიც მონაწილეობენ ყადაღის დადების პროცესში და საგადასახადო აგენტი, რომელიც გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას ასრულებს სსკ-ით დადგენილ შემთხვევებში.

სსკ ყადაღის გამოყენების კუთხით შეზღუდვას არ აკეთებს მხოლოდ „გადასახადის გადამხდელის“ საკუთრებაში არსებული/ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართ, რაც მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა თეორიულად უშვებს შესაძლებლობას, საგადასახადო ყადაღა გავრცელდეს არამხოლოდ საგადასახადო დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე, არამედ სხვა პირის ქონებაზეც. ასეთი ჩანაწერის არსებობა რეალურად ვერ უზრუნველყოფს კანონმდებლის მიზანს იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო ყადაღა განეკუთვნება იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებების კატეგორიას, შესაბამისად მისი გამოყენების დროს არ ხდება შეთანხმების გაფორმება იმ პირთან, ვის ქონებასაც ედება ყადაღა. საკუთრების უფლების დაცვის კონსტიტუციით აღიარებული გარანტიების ფარგლებში, საგადასახადო ორგანო ვერ განახორციელებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად საგადასახადო ყადაღის მიქცევას სხვა პირის ქონებაზე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ სხვა პირი თავად

¹⁶⁰ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 241(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

არ გამოხატავს ნებას მის საკუთრებაში არსებული ქონების გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ობიექტად გამოყენების თაობაზე. აღნიშნულ შესაძლებლობას კი სსკ არ ითვალისწინებს ყადაღის იმპერატიული ხასიათიდან გამომდინარე. მართალია, ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანების 42-ე მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, ყადაღის გამოყენების დროს ითვლება, რომ გადასახადის გადამხდელთან არსებული ნივთები მისი საკუთრებაა და ეს ქონება შეიტანება ქონებაზე ყადაღის დადების აქტში, მაგრამ ამავე პუნქტის თანახმად, ქონებას ყადაღა ეხსნება მესამე პირის შუამდგომლობის საფუძველზე, თუ ამ შუამდგომლობას თან ერთვის ქონებაზე მესამე პირის საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი.

სსკ-ის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ყადაღის გამოყენება ხდება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას განეკუთვნება საგადასახადო დავალიანება, თუ: „ა) დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია; ბ) პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ანდა დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების კოდექსით დადგენილი ვადა; გ) საგადასახადო დავალიანების შემცირების მიზნით, შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება; დ) დარიცხვის მართლზომიერების შესახებ სასამართლოს გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში. ე) პირი წერილობითი/ელექტრონული განცხადებით უარს აცხადებს საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრებაზე; ვ) პირს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს წერილობითი განცხადება საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრებაზე უარის თქმის შესახებ.“¹⁶¹

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების განმარტება ცალსახად მიუთითებს ყადაღის მხოლოდ გადასახადის იმ გადამხდელის ქონების მიმართ გამოყენებაზე, რომლის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის უზრუნველყოფადაც

¹⁶¹ „საართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 8(5)
<<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=184>> [09.10.2022]

საგადასახადო ორგანო იყენებს უზრუნველყოფის ზემოაღნიშნულ ღონისძიებას, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს მოსაზრებას ყადაღის სხვა პირის მიმართ (გარდა საგადასახადო აგენტი) გავრცელების შეუძლებლობის შესახებ. უფრო მეტიც, სასამართლო თავის გადაწყვეტილებებში სწორედ გადასახადის გადამხდელზე აკეთებს მითითებას, როდესაც განმარტავს, რომ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ცნება სხვადასხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებების და მათ შორის საგადასახადო ყადაღის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელისათვის დამცავი ხასიათის მატარებელია, რადგან ის ქმნის გარანტიას გადასახადის გადამხდელისაგან გადასახადის ამოღება განხორციელდეს მხოლოდ დადასტურებული ოდენობის ფარგლებში.¹⁶²

იურიდიული ტექნიკის თვალსაზრისით და იმ მოტივით, რომ მაქსიმალურად გამოვრიცხოთ ყადაღის გამოყენებასთან დაკავშირებული პროცედურული ნორმების ბუნდოვანება და პარალელურ რეჟიმში მოვახდინოთ იმ სუბიექტთა რაოდენობის გაზრდა, ვისი ქონების მიმართაც საგადასახადო ორგანოს ექნება ყადაღის გამოყენების შესაძლებლობა, მიზანშეწონილია, ყადაღის სუბიექტების დიფერენცირების მიზნით, გაკეთდეს შემდეგი შემოთავაზება:

1. აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში ყადაღის გამოყენების დროს დაკონკრეტდეს, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით ყადაღის გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში/ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართ, რომლის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის უზრუნველყოფასაც ემსახურება საგადასახადო ყადაღა, მათ შორის საგადასახადო აგენტიც.

2. პირის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროების არებობის შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია თუ არა, გამოყენებული იქნას სსკ-ის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილის დღეს მოქმედი რედაქცია, რომლის შესაბამისად, ყადაღის სუბიექტი შეიძლება იყოს ნებისმიერი პირი და ამ შემთხვევაში დაკონკრეტდეს, რომ ყადაღა უნდა გამოყენებულ იქნას მხოლოდ

¹⁶² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 ივნისის ბს-97-97(კ-12) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები, 2012, N10

იმ პირის საკუთრებაში/ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართ (მათ შორის მესამე პირის), რომელი პირის მიერ ქონების გასხვისებამ შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა, ვალდებულებისაგან თავის არიდება, ან გაართულოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება. მესამე პირის მიმართ აღნიშნული მიდგომა უნდა გამოყენებულ იქნას იმ შემთხვევაში, თუ ის ფლობს გადასახადის გადამხდელის ქონებას, ან გადამხდელის მაგივრად ახორციელებს ქონების განკარგვას, რისი მტკიცების ტვირთი საგადასახადო ორგანოზე გადადის. ანალოგიურ მიდგომას ითვალისწინებს სსკ-ის 246-ე მუხლი, ცრუმაგიერი მფლობელის მიმართ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობის ფარგლებში.

3. ქონების მესაკუთრის თანხმობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიენიჭოს უფლება, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს მესამე პირის საკუთრებაში არსებული/ბალანსზე რიცხული ქონებიდან, რითაც ყადაღას იმპერატიულ ხასიათთან ერთად შეემატება დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიების ელემენტები და უფრო მოქნილს გახდის მისი გამოყენების პროცესს.

სსკ-ის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ყადაღა გამოიყენოს პირის საკუთრებაში არსებული ანდა მის ბალანსზე რიცხული (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა) ნებისმიერი ქონების მიმართ. აღნიშნული მუხლი აქცენტს აკეთებს ორი კატეგორიის ქონებაზე: ა) პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე და ბ) პირის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე.

ქონების დეფინიცია უკვე განხილულ იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის თავში. დამატებით შეიძლება აღინიშნოს, რომ ქონებაზე საუბრისას აუცილებელია გამოვიყენოთ სამოქალაქო კანონმდებლობის ნორმები, კერძოდ, „ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობაც, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს.“¹⁶³ სამოქალაქო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლი ხაზს უსვამს სამ ძირითად კრიტერიუმს: ფლობას,

¹⁶³ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 147 <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=118>> [09.10.2022]

სარგებლობას და განკარგავს. შესაბამისად, იმისთვის, რომ ქონებას დაედოს საგადასახადო ყადაღა, აუცილებელია, პირი თავისუფლად ფლობდეს, სარგებლობდეს და განკარგავდეს მოცემულ ქონებას. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ველდებული პირის დროებით სარგებლობაში არსებული ქონება არ უნდა მოექცეს საგადასახადო ყადაღის ობიექტთა რიცხვში.

სსკ-ის 241-ე მუხლი ასევე ამახვილებს ყურადღებას ისეთი კატეგორიის ქონებაზე, რომელიც არ შეიძლება გახდეს საგადასახადო ყადაღის ობიექტი. ასეთი ქონების კატეგორიას განეკუთვნება ლიზინგით მიღებული ქონება. „ლიზინგის ხელშეკრულებით ლიზინგის გამცემი ვალდებულია, ლიზინგის მიმღებს სარგებლობაში გადასცეს განსაზღვრული ქონება ხელშეკრულებით დათქმული ვადით, ამ ქონების შესყიდვის უფლებით ან ასეთი უფლების გარეშე, ხოლო ლიზინგის მიმღები ვალდებულია გადაიხადოს საზღაური დადგენილი პერიოდულობით.“¹⁶⁴ სამოქალაქო კოდექსი აღიარებს ლიზინგის კლასიკურ ფორმას, რომლის დროსაც ლიზინგის გამცემი ვალდებულია ლიზინგის მიმღებს გადასცეს სარგებლობაში განსაზღვრული ქონება ისე, რომ ინარჩუნებს გადაცემულ ქონებაზე საკუთრების უფლებას. შესაბამისად, ლიზინგის ხელშეკრულებით ლიზინგის მიმღებს ქონება გადაეცემა დროებით საკუთრებაში.¹⁶⁵ ლიზინგით გადაცემული ქონება, მიუხედავად იმისა, ის აღრიცხულია პირის ბალანსზე თუ არა, ლიზინგის მიმღებისათვის წარმოშობს ამ ქონებით მხოლოდ დროებით სარგებლობის უფლებას და ის ვერ იქნება გამოყენებული პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად.

საგადასახადო ყადაღა შეიძლება გავრცელდეს პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე, ხოლო პირი, სსკ-ის შესაბამისად, მოიცავს ორგანიზაციის სტატუსის მატარებელ პირსაც, რომელიც სსკ-ის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, მოიცავს საბიუჯეტო ორგანიზაციებსაც.¹⁶⁶ სსკ-ის 31-ე მუხლი, საბიუჯეტო ორგანიზაციის განმარტების მიზნით გადამისამართებას აკეთებს საბიუჯეტო

¹⁶⁴ იქვე, მუხლი 576(1)

¹⁶⁵ ჭანტურია ლ., ზოიძე ბ., ნინიძე თ., შენგელია რ., ხეცურიანი ჯ., *საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეოთხე, ტომი I, გამომცემლობა „სამართალი“, თბილისი, 2001, 148

¹⁶⁶ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 30(1)

<<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717>> [09.10.2022]

კოდექსის მე-6 მუხლის „ს“ ქვეპუნტზე, რომლის თანახმად, „საბიუჯეტო ორგანიზაცია არის საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკის, ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ დაფუძნებული ანდა მის მიმართ ანგარიშვალდებული/მისი კონტროლისადმი დაქვემდებარებული ორგანიზაცია.“¹⁶⁷ საგადასახადო და საბიუჯეტო კოდექსის ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო ყადაღა შეიძლება გავრცელდეს სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დაფინანსებული ადმინისტრაციული ორგანოების ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართაც. აღნიშნული მიდგომა გასაგებია საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიმართ, რომელთაც საბიუჯეტო დაფინანსების გარდა დამოუკიდებელი შემოსავლებიც შეიძლება ჰქონდეთ, თუმცა ჩნდება კითხვა, რა სამართლებრივი დატვირთვისა და ფინანსური შედეგის მომტანია ყადაღის იმ საბიუჯეტო ორგანიზაციის ქონებაზე გავრცელება, რომელი ორგანიზაციის ქონების შექმნა სრულად სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებით ხდება? სწორედ ამიტომ ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კოდექსი შეიცავს გამონაკლისებს, რომლის თანახმად, საგადასახადო ყადაღა არ ვრცელდება საბიუჯეტო ორგანიზაციების საკუთრებაში ან მათ ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე.¹⁶⁸

ქონების განკარგვასთან დაკავშირებით, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, ქონების განკარგვის შეზღუდვა აბსოლუტურ ხასიათს ატარებს, თუ ნაწილობრივს. აბსოლუტური შეზღუდვის შემთხვევაში ქონების ნებისმიერი ფორმით სარგებლობა და განკარგვა ხორციელდება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს ზედამხედველობით. რაც შეეხება ნაწილობრივი შეზღუდვების დაწესებას, ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საგადასახადო ორგანო პირს აძლევს ქონების განკარგვისა და სარგებლობის უფლებას საგადასახადო ორგანოს მიერ განსაზღვრულ ფარგლებში. მაგალითისთვის, რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ იცნობს ყადაღის ორ ფორმას: ერთი, რომელიც აწესებს მთლიან შეზღუდვას, რომლის დროსაც დაყადაღებული ქონებით ნებისმიერი ფორმის სარგებლობა და განკარგვა აკრძალულია და მეორე, როდესაც ქონების სარგებლობა და განკარგვა შესაძლებელია საგადასახადო ორგანოს

¹⁶⁷ „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 6(ს) <<https://matsne.gov.ge/document/view/91006?publication=51>> [09.10.2022]

¹⁶⁸ Латыпова Е. У., *Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект*, Московский государственный институт международных отношений, Москва, 2004, 132

თანხმობით და მასთან შეთანხმებული მიზნებისათვის.¹⁶⁹ ქონების განკარგვა შესაბამისი თანხმობის გარეშე სამართალდარღვევაა.¹⁷⁰

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-2 ნაწილი პირდაპირ უთითებს, რომ საგადასახადო ყადაღა არის პირის მიერ ქონების განკარგვის აკრძალვა. აღნიშნული ჩანაწერი პარალელურად აკონკრეტებს, თუ რა მოიაზრება განკარგვის შეზღუდვის ქვეშ და აღნიშნავს, რომ განკარგვის შეზღუდვა თავის თავში მოიცავს „ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზუფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადების, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის აკრძალვას.“¹⁷¹ ნორმის ანალიზიდან კარგად ჩანს კანონმდებლის ნება, რომ გადასახადის გადამხდელს შეუზღუდოს ქონების ისეთი განკარგვა, რომელიც დაკავშირებულია ქონების გასხვისების რისკთან. შესაბამისად, სსკ-ის მიზანი არ არის პირადი სარგებლობის მიზნებისათვის ქონების გამოყენების შეზღუდვა. დამატებით, სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს შესაძლებლობას განხორციელდეს ყადაღადადებული ქონების განკარგვა, თუ არსებობს საგადასახადო ორგანოს თანხმობა და განკარგვის შედეგად მიღებული თანხები სრულად მოხმარდება არსებული დავალიანების დაფარვას.¹⁷² 241-ე მუხლის მე-3 ნაწილისათვის განკარგვის ქვეშ მოიაზრება ისეთი ქმედების განხორციელება, რომელიც დაკავშირებული უნდა იყოს გარკვეული ტიპის შემოსავლების მიღებასთან, რომლის სახელმწიფო ბიუჯეტში მიმართვის ვალდებულებასაც აწესებს შემდგომში სსკ. მიუხედავად ზემოაღნიშნული მსჯელობისა, ზოგადად, ტერმინი „განკარგვა“ გულისხმობს როგორც პირადი, ასევე გასხვისების მიზნებისათვის ქონების გამოყენების შესაძლებლობას. ამიტომ, მიზანშეწონილია, სსკ-ში პირდაპირ დაკონკრეტდეს, ქონების მესაკუთრეს ეძლევა თუ

¹⁶⁹ „Tax code of Russian Federation”, Law, Article 77(2)

<<https://www.nalog.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Tax%20Code%20Part%20One.pdf>> [09.10.2022]

¹⁷⁰ როგავა ზ., *საგადასახადო სამართალი – საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, საჯარო მმართველობის სამართლებრივი საფუძვლები სახელმძღვანელო*, თსუ ადმინისტრაციულ მეცნიერებათა ინსტიტუტის გამოცემები, ტომი 3, თბილისი, 2016, 536

¹⁷¹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 241(2)

<<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717>>[09.10.2022]

¹⁷² როგავა ზ., *საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები*, სტუდენტური სამართლებრივი ჟურნალი, 2011, 42-44

არა ქონების პირადი მიზნებისათვის მოხმარების უფლება, თუ საგადასახადო ყადაღა კრძალავს დაყადაღებული ქონების ნებისმიერი ფორმით განკარგვის უფლებას.

ქონებაზე ყადაღის დადების დროს მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ყადაღის მოცულობა და ფარგლები. 241-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ქონებას ყადაღა ედება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. აღნიშნული ნორმის საფუძველზე საგადასახადო ყადაღას ექვემდებარება მხოლოდ ის ქონება, რომლის დაყადაღება საჭიროა და საკმარისია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად. შესაბამისად, თუ ამ პრინციპით ვიხელმძღვანელებთ, მაშინ დაყადაღებული ქონების ღირებულება უნდა იყოს საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის ტოლი.

საგადასახადო დავალიანების მოცულობასა და დაყადაღებული ქონების ღირებულებას შორის ბალანსის დაცვის მიზნით, საჭიროა განხორციელდეს ქონების შეფასება და მისი რეალური ღირებულების განსაზღვრა. სწორედ აღნიშნულ საკითხს ემსახურება სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-6 ნაწილი. ქონების შეფასება არის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გრაფა, რომელიც უნდა შეივსოს ქონებაზე ყადაღის დადების აქტში.¹⁷³ ქონება ფასდება საბაზრო ფასით. ქონების შეფასების პროცესში შეიძლება ჩართულ იქნას ექსპერტი ან აუდიტორი, თუ ქონების შეფასება ვერ ხეხდება ყადაღის დამდები უფლებამოსილი პირის მიერ. ქონების შეფასებაში დასკვნაში ეთითება ორი მნიშვნელოვანი ინფორმაცია: ა) თითოეული ქონების საბაზრო ღირებულება და ბ) ქონების საერთო ღირებულება. ქონების შეფასება არის ყადაღის დადების აქტის განუყოფელი ნაწილი.

ქონების სწორი შეფასება უმნიშვნელოვანესია როგორც გადასახადის გადამხდელისთვის, ასევე თავად საგადასახადო ორგანოსათვის. ნორმა, რომელიც იძლევა შეფასების პროცესში აუდიტორების ანდა შემფასებლების ჩართვას, მნიშვნელოვანწილად აადვილებს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს,

¹⁷³ „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანება, დანართი N25, <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835>>[09.10.2022]

წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო უნდა დაყრდნობოდა ქონების საბალანსო ღირებულებას, თუმცა ფიზიკური პირები არ აწარმოებენ მათ საკუთრებაში არსებული ქონების საბალანსო ღირებულის აღრიცხვას და იურიდიული პირების შემთხვევაშიც მხოლოდ ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობა არ იქნება ეფექტური, რადგან უპირველესად, საგადასახადო ორგანოს მოუწევს იმის შეფასება, რამდენად სწორად არის ქონების საბალანსო ღირებულება აღრიცხული.

ყადალაზე საუბრის დროს აუცილებლად უნდა გამახვილდეს ყურადღება ყადაღის ფორმებზე. სსკ ითვალისწინებს ყადაღის ორ ფორმას: ა) ყადაღა, რომლის გამოყენებაც ხორციელდება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში და რომლის გამოყენებისათვის საჭირო არ არის სასამართლოს გადაწყვეტილება ან თანხმობა და ამ ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებას საგადასახადო ორგანო ირჩევს თავისი შეხედულებისამებრ; ბ) მეორე ფორმა, როდესაც საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა ქონებას, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო დავალიანება არ არის აღიარებული, რადგან არსებობს ქონების გასხვისების საშიშროება, რომელმაც შეიძლება გაართულოს ან შეუძლებელი გახადოს დავალიანების გადახდა.

შედეგობრივად ორივე ფორმის ყადაღა გადასახადის გადამხდელისათვის ერთსა და იმავე სამართლებრივ შეზღუდვას წარმოშობს. მათ შორის განსხვავება მხოლოდ უზრუნველყოფის ამ ტიპის ღონისძიების გამოყენების პროცედურულ ნაწილშია. აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დროს აუცილებელი არ არის პროცესში სასამართლოს მონაწილეობა, ხოლო გადაუდებელი საჭიროების შემთხვევაში კი საგადასახადო ორგანომ ყადაღის დადებიდან 48 საათში უნდა მიმართოს სასამართლოს შუამდგომლობით ყადაღის დადების თაობაზე. თუ სასამართლომ შუამდგომლობა არ დააკმაყოფილა, მაშინ ყადაღა მოხსნილად ჩაითვლება.¹⁷⁴

შემთხვევები, თუ როდის შეიძლება ჩაითვალოს, რომ ადგილი აქვს ქონების გასხვისების საშიშროებას ან რა განაპირობებს გადასახადების გადახდის შეუძლებლობას, კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული. პარალელურად,

¹⁷⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 241(8) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

წარმოიშობა ლეგიტიმური კითხვა, თუ როგორ უნდა დამტკიცდეს გადაუდებელი აუცილებლობის ფაქტი. საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში, პოტენციურად ყოველთვის შეიძლება არსებობდეს ქონების გასხვისების საშიშროება და ეჭვი, რაც საგადასახადო ორგანოს აძლევს ფართო დისკრეციულ უფლებამოსილებას, რომ ეს ნორმა ამოქმედოს მაშინაც, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნდა ქონების გახვისების რეალური განზრახვა. მაგალითად, ზოგიერთი ავტორი იმ ფაქტზეც მიუთითებს, რომ როგორც კი დავალიანება წარმოიშობა, მიუხედავად იმისა, აღიარებულია ის თუ არა, საგადასახადო ორგანოს უნდა შეეძლოს პირის საკუთრებაში არსებული ქონების მიმართ საგადასახადო ყადაღის გამოყენება, რადგან ის ფაქტი, რომ გადასახადის გადამხდელს აქვს საგადასახადო დავალიანება, უკვე ბადებს კითხვებს მისი კეთილსინდისიერების მიმართ და წარმოშობს გადასახადებისაგან თავის არიდების თვალსაზრისით, ქონების გასხვისების რისკებს.¹⁷⁵

ის ფაქტი, რომ გადაუდებელი აუცილებლობის შესაფასება საგადასახადო ორგანოს დისკრეციას განეკუთვნება, დასტურდება აშშ-ის სასამართლოს განმარტებითაც,¹⁷⁶ რომლის მიხედვითაც, გადაუდებელი აუცილებლობის დროს არ არის სავალდებულო გადასახადის გადამხდელის გადახდისუნარიანობის ან შემოსავლების შესწავლა, მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს აქვს დისკრეცია, თავად განსაზღვროს ის პოტენციური საფრთხე, რაც შეიძლება დაემუქროს საგადასახადო ვალდებულებების ჯეროვან შესრულებას და რომლის მიზეზიც გარდა ფინანსური სირთულეებისა, შეიძლება იყოს სხვა არაფინანსური ფაქტორებიც, მაგ: უკანონო საქმიანობა ან ნარკოტიკული საშუალებების მოხმარება, ქონების სამართავად სხვა პირისათვის გადაცემა და ა.შ

მოცემულ საკითხთან მიმართებით გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ძველი სსკ ითვალისწინებდა ამომწურავ ჩამონათვალს, თუ რა შემთხვევაში შეეძლო

¹⁷⁵ Черных Г.В., *О порядке применения статьи 77 «Арест имущества» Налогового кодекса Российской Федерации*. Налоговый вестник, №3, 2001. მითითებულია Латыпова Е. У., *Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект*, Московский государственный институт международных отношений; Москва 2004, 135-136

¹⁷⁶ Haines R.W., DC-OR, 98-2 USTC 50,774. მითითებულია Mark A. Turner and Fernandez R., *Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited*, 87 Tax Mag. 59 2009, 65

საგადასახადო ორგანოს მიეჩნია, რომ გადასახადების გადახდას ემუქრებოდა საფრთხე, კერძოდ: ა) ადგილი ჰქონდა ქონების დამალვას გადასახადის გადამხდელის მხრიდან; ბ) გადასახადის გადამხდელი ტოვებდა ქვეყანას გადასახადების გადახდის გარეშე; გ) ადგილი ჰქონდა ხელოვნურად გაკოტრებულად გამოცხადების ფაქტს; დ) ადგილი ჰქონდა ქონების გასხვისების ფაქტს, რაც შეუძლებელს გახდიდა საგადასახადო ვალდებულებების შემდეგ დაფარვას;¹⁷⁷ გარდა ძველი სსკ-ით პირდაპირ გათვალისწინებული გარემოებებისა, გადაუდებელ აუცილებლობაზე შეიძლება ასევე მიუთითებდეს ისეთი შემთხვევები, როგორებიცაა: ა) მიუხედავად საგადასახადო დავალიანებისა, გადამხდელი ახორციელებს ახალი ქონებების შეძენას და დაბანდება ხორციელდება, ძირითადად, მოძრავ ქონებაში, რომლის გადამალვა უფრო ადვილია; ბ) მეწარმე სუბიექტის შემთხვევაში, საგადასახადო დავალიანებამ გადააჭარბა მეწარმის აქტივების გარკვეულ პროცენტულ მაჩვენებელს; გ) საგადასახადო ორგანოს აქვს ინფორმაცია, რომ პირი ცდილობს აქტივების სხვა იურისდიქციაში გადატანას; დ) გადასახადის გადამხდელის ქცევის ანალიზი იძლევა იმის დასკვნის საშუალებას, რომ ის თავს აარიდებს გადასახადებს, მაგ: სისტემატური ვადაგადაცილებები და სანქციები, არ ეთანამშრომლება საგადასახადო ორგანოს, დეკლარაციების სისტემატური დაგვიანება/არასწორი დეკლარაციების წარდგენა და ა.შ

გამომდინარე იქიდან, რომ საგადასახადო ორგანოსათვის ასეთი ფართო დისკრეციული უფლებამოსილების მინიჭებამ შეიძლება გამოიწვიოს გადამხდელის საკუთრების უფლების არამართლზომიერი შეზღუდვა, ავტორთა კოლექტივი აღნიშნავს, რომ სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-7 ნაწილის გამოყენება არ უნდა იყოს დამოკიდებული საგადასახადო ორგანოს შეუზღუდავ ინტერპრეტაციაზე, არამედ ის უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს. ასეთ გარემოებებს წარმოადგენს შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო დავალიანება არ არის აღიარებული და პარალელურად გადასახადის გადამხდელის ქონების სიმცირე, რაც ცალსახად

¹⁷⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 87(14) <<https://matsne.gov.ge/document/view/32842?publication=69>> [09.10.2022]

მიუთითებს, რომ ქონების გასხვისების შემთხვევაში შეუძლებელი იქნება ან გართულდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება.¹⁷⁸

გასათვალისწინებელია ის ფაქტიც, რომ თითოეული საფრთხის სამართლებრივ აქტში გაწერა ფაქტობრივად შეუძლებელია, რადგან ასეთი საშიშროება თითოეული გადამხდელის შემთხვევაში შეიძლება განსხვავებული და ინდივიდუალური იყოს, რომლის წინასწარ განსაზღვრა საკანონმდებლო დონეზე შეუძლებელია. სწორედ ამიტომ, კანონმდებელმა განსაზღვრა საგადასახადო ორგანოს თვითნებობისაგან დაცვის უფრო ეფექტური ტესტი და პროცესში ჩართო სასამართლო ორგანო, რომელმაც უნდა განიხილოს საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობა და დასაბუთება დაუყოვნებელი ყადაღის შესახებ.

საქართველოს დღეს მოქმედი კანონმდებლობით, ქონების მხოლოდ გარკვეული ნაწილი ექვემდებარება სავალდებულო რეგისტრაციას. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ქონებაზე საკუთრების უფლების გადასვლისათვის საჭიროა გარიგების შესაბამის რეესტრში რეგისტრაცია, მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს მარეგისტრირებელი ორგანოს ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანოს შეატყობინოს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების ფაქტი. რეესტრში რეგისტრირებადი ქონების მიმართ შეიძლება განხილულ იქნას ინფორმაციის ავტომატური გაცვლის საკითხი, რომლის ფარგლებშიც სისტემა იმუშავებს შემდეგი პრინციპების გათვალისწინებით:

1. ნებისმიერი იმ ქონების მიმართ, რომელიც ექვემდებარება რომელიმე ოფიციალურ რეესტრში სავალდებულო რეგისტრაციას, რეესტრის მწარმოებელ პირს ექნება კანონმდებლობით განსაზღვრული ვალდებულება ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, ანდა უზრუნველყოფის საშუალებად გამოყენების მოთხოვნის შემთხვევაში, შეტყობინება გაუგზავნოს საგადასახადო ორგანოს. შეტყობინებაში მითითებული იქნება იმ განმცხადებელი პირის საიდენტიფიკაციო მონაცემები, რომელიც აპირებს ქონების გასხვისებას ან უზრუნველყოფის საშუალებად გამოყენებას.

¹⁷⁸ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 412

2. საიდენტიფიკაციო მონაცემების მიხედვით, სისტემა ავტომატურ რეჟიმში გადაამოწმებს განმცხადებელი პირის საგადასახადო დავალიანებას და მასზე დარიცხული გადაუხდელი საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში შეტყობინებას გაუგზავნის რეესტრს საგადასახადო დავალიანების არსებობის შესახებ.

3. კანონმდებლობის თანახმად, ქონების გასხვისების ან უზრუნველყოფის საშუალებად გამოყენების შესახებ რეგისტრაცია დასაშვებია უნდა იყოს მხოლოდ მას შემდეგ, რაც რეესტრსა და საგადასახადო ორგანოს შორის არსებული სისტემა დაადასტურებს საგადასახადო დავალიანების არარსებობის ფაქტს. საგადასახადო დავალიანების აღმოჩენის შემთხვევაში არ უნდა შეიზღუდოს ქონების გასხვისების შესაძლებლობა, თუმცა საგადასახადო ორგანოს საშუალება უნდა ჰქონდეს გასხვისებული ქონების მიმართ, მისი ახალი მესაკუთრის პირობებში, მაინც გამოიყენოს საგადასახადო ყადაღა, თუ აღნიშნული ქონების გასხვისების შემდეგ გადასახადის გადამხდელს აღარ აღმოაჩნდა საკმარისი აქტივი საგადასახადო დავალიანების გადასახდელად. მოცემულ შემთხვევაში, ქონების პოტენციური შემძენი იქნება აღნიშნული ფაქტის შესახებ რეესტრის მიერ ინფორმირებული და მას ეცოდინება უფლებრივად შესაძლო ნაკლის მქონე ქონების შეძენის სამართლებრივი რისკი. ფაქტობრივად, ამ მიდგომის არჩევის შემთხვევაში იმოქმედებს აშშ-ში არსებული მოდელი, რომლის მიხედვითაც, უზრუნველყოფის ღონისძიებას აქვს რეტროაქტიული ხასიათი, რომელიც საგადასახადო ორგანოს საშუალებას აძლევს, ყადაღა გაავრცელოს გასხვისებულ ქონებაზეც, თუ საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილი იყო ქონების გასხვისების მომენტამდე და თუ ქონების გასხვისების შემდეგ აღმოჩნდა, რომ გადასახადის გადამხდელს აღარ გააჩნია საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად საკმარისი სახსრები.

უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ მოქმედი კანონმდებლობით საგადასახადო ყადაღას უკვე აქვს მინიჭებული გარკვეული ფორმის რეტროაქტიული ხასიათი. კერძოდ, ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანების 41-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელისთვის ყადაღის დადების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გაცნობისთანავე, ბათილია აღნიშნულ ქონებაზე ნებისმიერი ფორმის გარიგება. ამ ჩანაწერის შესაბამისად, საგადასახადო ყადაღა სამართლებრივი შედეგების წარმომშობია სამართლებრივი აქტის გაცნობის

მომენტიდანვე, მიუხედავად იმისა, რეგისტრირებულია თუ არა რეესტრში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტს საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო დაუყოვნებლივ უგზავნის შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს, თუმცა აღნიშნული ნორმა, რა თქმა უნდა, ვერ უზრუნველყოფს აქტის გაცნობისა და რეესტრში ყადაღის დადების რეგისტრაციის სინქრონულ განხორციელებას.

„საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლი ეხება საჯარო-სამართლებრივი შეზღუდვის რეესტრს, რომელშიც რეგისტრირდება საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ყადაღა. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტში აღნიშნულია, რომ „ნივთსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე საჯარო-სამართლებრივი შეზღუდვის რეგისტრაცია გამორიცხავს ამ ნივთსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე რაიმე სხვა უფლების/ვალდებულების რეგისტრაციას.“¹⁷⁹ საჯარო რეესტრის კანონის თანახმად, იმისთვის, რომ გადასახადის გადამხდელმა მის საკუთრებაში არსებული ქონება არ განკარგოს, აუცილებელია, აღნიშნულ ქონებაზე საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული იყოს ყადაღა, მაშინ როდესაც ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანება ასეთ შეზღუდვას აწესებს ყადაღის დადების შესახებ სამართლებრივი აქტის მხარისათვის გაცნობის მომენტიდან. რა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ სამართლებრივი აქტის გაცნობასა და ქონებაზე რეესტრში ყადაღის რეგისტრაციას შორის გასულია გარკვეული ვადა, რომელი აქტით უნდა იხელმძღვანელოს გადასახადის გადამხდელმა - საჯარო რეესტრის კანონით, რომელიც განკარგვის შეზღუდვას აწესებს მხოლოდ ყადაღის რეგისტრაციის შემდეგ, თუ ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანებით, რომლითაც ასეთი განკარგვა უკვე ბათილია გადასახადის გადამხდელისათვის სამართლებრივი აქტის გაცნობის მომენტიდან. „საჯარო რეესტრის შესახებ“ კანონი იერარქიულად ზემდგომი სამართლებრივი აქტია, ვიდრე ფინანსთა მინისტრის ბრძანება და, შეუსაბამობის შემთხვევაში, უპირატესობა სწორედ კანონს უნდა მიენიჭოს. დამატებით აღსანიშნავია, რომ იმავე საჯარო რეესტრის შესახებ კანონის მე-5 მუხლით გამტკიცებულია საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულ მონაცემთა მიმართ

¹⁷⁹ „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 19(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/20560?publication=29>> [09.10.2022]

უტყუარობის პრეზუმცია, რომელიც კეთილსინდისიერ მყიდველს აძლევს რეესტრის ჩანაწერის მიმართ ნდობის საფუძველს, მაშინ როდესაც 994-ე ბრძანება გარიგების ბათილობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს იმ პირობებშიც კი, როდესაც კეთილსინდისიერმა მყიდველმა არ იცოდა ყადაღის არსებობის ფაქტი.

მოცემული პრობლემის გამოსწორების ორი გზა არსებობს: ა) დაყადაღებული ქონების განკარგვის შეზღუდვის წარმოშობა უნდა ხდებოდეს არა სამართლებრივი აქტის გაცნობის, არამედ ყადაღის შესაბამის რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან; ბ) ყადაღისათვის რეტროაქტიული ხასიათის მინიჭება ზემოთ განხილული აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობის მსგავსად, რომლისთვისაც საჭირო იქნება შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილება, რომელშიც გაწერილი იქნება როგორც უზრუნველყოფის რეტროაქტიული ხასიათი და მისი გამოყენების პროცედურები, ასევე დეტალიზებული იქნება კეთილსინდისიერი შემძენის ინტერესების დაცვისათვის საჭირო ნორმები.

მნიშვნელოვანია იმ საკითხის გარკვევა, თუ როდის უნდა შეწყდეს/გაუქმდეს საგადასახადო ყადაღა. ყადაღის მოქმედების ვადის განხილვისას დაცულ უნდა იქნას გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს ინტერესების ურთიერთპროპორციულობა. საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-9 ნაწილი მიუთითებს ყადაღის გაუქმების საფუძვლებზე, რომლის შესაბამისად ყადაღა შეიძლება გაუქმდეს: „ა) უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაციის შემთხვევაში; ბ) თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით განახორციელა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად მიმართა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.“¹⁸⁰ მოცემული ჩანაწერი შეიცავს სამართლებრივ უზუსტობას, კერძოდ, ნორმა აღნიშნავს, რომ ყადაღა უნდა გაუქმდეს იმ შემთხვევაშიც, თუ მოხდა ქონების ნაწილის რეალიზაცია და ამ ნაწილით საგადასახადო დავალიანების დაფარვა, რაც, ფაქტობრივად, გადასახადის გადამხდელს საშუალებას აძლევს დაყადაღებული ქონების მხოლოდ ნაწილის რეალიზაციით და საგადასახადო დავალიანების ნაწილობრივი დაფარვითაც კი საგადასახადო ყადაღის გაუქმება მოთხოვოს. მართალია, მოცემული ქვეპუნქტის

¹⁸⁰ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(9) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

მიხედვით, ასეთი ტიპის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით, რაც საშუალებას იძლევა, წინასწარ განისაზღვროს ნაწილობრივი რეალიზაციის პირობები, თუმცა მოცემული სამართლებრივი ხარვეზის გამოყენება, რომ არ მოხდეს ურჩი გადამხდელის მიერ, მიზანშეწონილია, ქვეპუნქტში დაკონკრეტდეს, რომ ნაწილობრივი რეალიზაციიდან განხორციელებული ნაწილობრივი დაფარვის შემთხვევაში ყადაღა უქმდება მხოლოდ ნაწილობრივად, რეალიზებული ქონების ნაწილში, თუ ამის შესაძლებლობას იძლევა რეესტრში არსებული ჩანაწერები. მითუმეტეს, რომ ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანების 44-ე მუხლის მე-3 პუნქტი ცალსახად მიუთითებს დარჩენილ ქონებაზე ყადაღის შენარჩუნების აუცილებლობაზე, რომლის თანახმად, „ქონების ნაწილის განკარგვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობის გაცემისას, შეძლებისდაგვარად უნდა იქნას გათვალისწინებული, რომ შენარჩუნდეს დარჩენილი ყადაღადადებული ქონების ლიკვიდურობა;“¹⁸¹ „გ) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში; დ) „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში; ე) „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონის 40¹ მუხლის მე-5 პუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში;¹⁸² ვ) საგადასახო კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში, რაც თავის თავში მოიაზრებს ხანდაზმულობის ვადის გაშვებას, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებასა და გადაუდებელი აუცილებლობის გამო ქონების დაუყოვნებლივი დაყადაღების დროს ყადაღის მოხსნას იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლომ არ დააკმაყოფილა საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობა, ან საგადასახადო ორგანომ კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში არ წარადგინა შუამდგომლობა დაუყოვნებელი პროცედურებით ყადაღის დადების შესახებ.

¹⁸¹ „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 994 ბრძანება, მუხლი 44(3)

<<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127>> [09.10.2022]

¹⁸² „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 239(9) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობის ანალიზის თანახმად, ყადაღა და დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია შეიძლება გაუქმდეს გადამხდელის მთლიან ან ნაწილობრივ ქონებაზე, თუ არსებობს ქვემოთ მოცემული ერთ-ერთი პირობა:¹⁸³

ა) საგადასაადო დავალიანება დაიფარა, ან მისი აღსრულება შეუძლებელია ხანდაზმულობის გამო; ბ) უზრუნველყოფის ამ ტიპის ღონისძიების გაუქმება დააჩქარებს გადასახადების ამოღების პროცესს; გ) საგადასახადო ორგანოსა და გადამხდელს შორის გაფორმდა შეთანხმება საგადასახადო ვალდებულების განწილვადება/რესტრუქტურისაცის თაობაზე; დ) გადამხდელის რთული ფინანსური მდგომარეობის გამო ასეთი ფორმის უზრუნველყოფის ღონისძიება ზიანს აყენებს გადამხდელს; აღნიშნული მიდგომის გამოყენება ხორციელდება მაშინ, როდესაც გადასახადის მთლიანი ან ნაწილობრივი დაფარვის შედეგად გადამხდელს აღარ ექნება უნარი, დაიკმაყოფილოს მინიმალური საცხოვრებელი მოთხოვნილებები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება, ყველა კონკრეტულ შემთხვევაში დისკრეციულად განსაზღვროს გადასახადის თითოეული გადამხდელის ფინანსური სირთულეები; ე) ქონების საბაზრო ღირებულება აღემატება არსებულ დავალიანებს და ქონების ნაწილის რეალიზაცია შეუძლებელია გადასახადების ამოღების პროცესის შეფერხების გარეშე.

საგადასახადო ყადაღის განხილვის დროს უნდა შევეხოთ უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან დამახასიათებელ ნიშანს, რომლის მიხედვითაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეიძლება კიდევ დამატებით ორ კატეგორიად დაჯგუფდეს. ზოგიერთი უზრუნველყოფის ღონისძიება ერთდროულად ატარებს როგორც „უზრუნველყოფის“ ფუნქციას, ასევე გადასახადის ამოღების, ე.წ. „აღსრულების“ ფუნქციას. ასეთი კატეგორიის უზრუნველყოფის ღონისძიებას განეკუთვნება ინკასო, რომელიც ერთდროულად უზრუნველყოფს სახსრების ჩამოჭრას ანგარიშიდან და მის ბიუჯეტში გადარიცხვას. არსებობს კიდევ მეორე კატეგორიის უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც ატარებენ მხოლოდ „უზრუნველყოფის“ ფუნქციას და არ არიან აღჭურვილნი „აღსრულების“ ფუნქციებით. ასეთი კატეგორიის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს განეკუთვნება სსკ-ით მოცემული უზრუნველყოფის ღონისძიებების უმრავლესობა. იმისთვის, რომ ამ უზრუნველყოფის

¹⁸³ Carol M. Luttati., *How to Secure a Release of Levy*, 10 J. Tax Prac. & Proc. 7 2008-2009, 7-8

ღონისძიებებმა სრულყოფილად შეასრულონ როგორც უზრუნველყოფის, ასევე გადასახადების ამოღებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინების ფუნქცია, მათ ესაჭიროებათ სსკ-ით გათვალისწინებული სხვა უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება. სწორედ ასეთი კატეგორიის უზრუნველყოფის ღონისძიებას განეკუთვნება საგადასახადო ყადაღა, რომლის რეალური აღსრულება, გადასახადების ამოღების თვალსაზრისით, შესაძლებელია დაყადაღებული ქონების რეალიზაციის მეშვეობით. მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა, რაში დასჭირდა კანონმდებელს პროცესში ორი უზრუნველყოფის ღონისძიების ჩართვა, რადგან თუ საბოლოო მიზანი მაინც გადასახადების ამოღებაა, მაშინ უფრო ეფექტური იქნებოდა, კოდექსში მხოლოდ ისეთი ტიპის ღონისძიებების გაწერა, რომლებიც ერთდროულად უზრუნველყოფისა და აღსრულების ფუნქციით იქნებოდა აღჭურვილი. ამ კითხვაზე პასუხი უნდა მოიძებნოს თავად უზრუნველყოფის ღონისძიებების არსში, რომელზეც ზევით ვისაუბრეთ და დავადგინეთ, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიზანი არ არის მხოლოდ გადასახადების ამოღება, მისი მიზანი ასევე არის შექმნას გარანტიები გადასახადების ამოღებისათვის, მოახდინოს გადასახადის გადამხელის სტიმულირება დროულად გადაიხადოს გადასახადები, შეამციროს გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგი და ერთობლიობაში მიაღწიოს გადასახადების დროულ შედინებას ბიუჯეტში. ამ სამივე მიზნის ერთდროულად განხორციელება კი მხოლოდ ისეთ პირობებშია შესაძლებელი, როდესაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები ორიენტირებულია არამხოლოდ აღსრულებაზე, არამედ უზრუნველყოფაზეც, წინააღმდეგ შემთხვევაში ისინი დაკარგავენ უზრუნველყოფის დატვირთვას და დაემსგავსებიან აღსრულების მკაცრ მექანიზმებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, როდესაც საგადასახადო ყადაღაზე ვსაუბრობთ და მოცემულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას განვიხილავთ, როგორც ერთ-ერთ ყველაზე მკაცრ ღონისძიებას, მისი საბოლოო შედეგის შეფასება შესაძლებელია ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციასთან ერთობლიობაში.

უმრავლესი უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება ხდება თავად საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველზე და არ არის საჭირო სასამართლოს გადაწყვეტილება, თუმცა ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია განეკუთვნება იმ კატეგორიის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, რომლის გამოყენება

დაუშვებელია სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილების გარეშე და საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიურო ვალდებულია პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში მიქცევის შუამდგომლობით მიმართოს სასამართლოს.¹⁸⁴

ქონების რეალიზაციასთან მიმართებით მეცნიერულ დონეზე, ძირითადად, ორი მოსაზრებაა ჩამოყალიბებული: ა) პირველი, რომელიც თვლის, რომ ქონების რეალიზაცია უნდა წარმოადგენდეს ბოლო ინსტანციის უზრუნველყოფის/აღსრულების ღონისძიებას, რომლის გამოყენებაც ხდება მხოლოდ მას შემდეგ, რაც სხვა შედარებით მსუბუქი ფორმის უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა შედეგი ვერ გამოიღო¹⁸⁵ და ბ) მეორე მოსაზრება, რომელთა მომხრეებიც აღნიშნავენ, რომ ქონების რეალიზაცია მნიშვნელოვანი ზემოქმედების მომხდენი ღონისძიებაა, რაც უზრუნველყოფს გადასახადების უკეთ ამოღებას და ასეთი ღონისძიებების იშვიათმა გამოყენებამ, შეიძლება წახალისოს გადასახადების გადაუხდელობის ფაქტები.¹⁸⁶ თუმცა წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში ვერ დავეთანხმები მეცნიერთა მეორე ნაწილის მოსაზრებას ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის სისტემატიური გამოყენების შესახებ, რადგან უზრუნველყოფის ღონისძიების მიზანი არ უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის „დასჯა“ ან „მისი ქონებრივი მდგომარეობის გაურესება“, მიზანი უნდა იყოს გადასახადების ამოღების უზრუნველყოფის ეფექტური მექანიზმების შექმნა და იმ პირობებში, როდესაც უფრო მსუბუქი ფორმის უზრუნველყოფის ღონისძიებები წარმატებით აღწევს დასახულ მიზანს, მიზანშეუწონელი და არაპროპორციულია უფრო მკაცრი ღონისძიების გამოყენება.

კანონმდებლობა განსაზღვრავს ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის კონკრეტულ ვადებს, კერძოდ, „საჯარო შეტყობინების შედეგად აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო პირის

¹⁸⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

¹⁸⁵ Crawford D., *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*, USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), 2013, 260

¹⁸⁶ Ian J. Allan., *Revenue collection administration a guide for smaller governments*, Government Finance officers association, Chicago 1993 (fourth printing april 2008), 100-101

ყადადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე შუამდგომლობით მიმართავს სასამართლოს საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლიდან 10 დღის შემდეგ.¹⁸⁷ ამასთან, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი ითვალისწინებს დამატებით გარანტიებს, რომ გადატვირთული სასამართლოს მიერ მაქსიმალურად მოკლე ვადებში მოხდეს გადაწყვეტილების გამოტანა და ადგენს, რომ „მოსამართლე ბრძანებას საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე გამოსცემს შუამდგომლობის წარდგენიდან 14 დღის ვადაში.“¹⁸⁸ მოსამართლის ბრძანების გასაჩივრება შესაძლებელია ბრძანების ჩაბარებიდან 48 საათის განმავლობაში. აღნიშნული ვადის გასვლის შემდეგ ბრძანება შედის ძალაში. გასაჩივრების შემთხვევაში ზედა ინსტანციის სასამართლოც დაჩქარებული წესით, 10 დღის ვადაში განიხილავს საკითხის და საქმეზე სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და გასაჩივრებას აღარ ექვემდებარება.

დაყადადებული ქონების რეალიზაციისთვის სასამართლოს გადაწყვეტილების არსებობის აუცილებლობის კუთხით განსხვავებული პრაქტიკაა OECD-ის სხვადასხვა ქვეყნებში. ქვეყნების აბსოლუტურ უმრავლესობაში სასამართლოს გადაყვეტილება ქონების რეალიზაციისათვის საჭირო არ არის, კვლევის ჩატარების პერიოდისათვის მხოლოდ აშშ, კანადა, დანია და იტალია ითვალისწინებდა სასამართლოს გადაწყვეტილების აუცილებლობას.¹⁸⁹ მსგავს სტატისტიკას აჩვენებს 2016 წელს OECD-ის მიერ გამოქვეყნებული კვლევა, რომელშიც მხოლოდ მცირედი ცვლილებები ჩანს, კერძოდ, ბელგიამ გააუქმა ქონების რეალიზაცია, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიება და, ამასთან, ქონების რეალიზაციას აღარ ესაჭიროება სასამართლოს გადაწყვეტილება არც ზემოთ მითიებული სამი ქვეყნის შემთხვევაში.¹⁹⁰

დაყადადებული ქონების რეალიზაციის დროს სასამართლო გადაწყვეტილების არსებობის აუცილებლობის კუთხით ჩატარებულია სხვა ქვეყნების კვლევა, კერძოდ,

¹⁸⁷ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

¹⁸⁸ „საქართველოს ადმინისტრაციული კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 21²³(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/16492?publication=86>> [09.10.2022]

¹⁸⁹ *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Centre For Tax Policy and Administration (CTPA), 2011, 249-250, table 54

¹⁹⁰ *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, 2015, 320-321. <<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015-tax-admin-2015-en#page1>> [09.10.2022]

სტატისტიკური ინფორმაციის თვალსაზრისით, საინტერესოა აზიის განვითარების ბანკის მიერ ჩატარებული კვლევა, რომელიც აზიისა და წყნარი ოკეანის ქვეყნებს ეხება. ამ კვლევის თანახმად, ზემოაღნიშნული რეგიონის გამოკითხული 22¹⁹¹ ქვეყნიდან 18 ქვეყანა იყენებს დაყადაღებული ქონების რეალიზაციის მსგავს უზრუნველყოფის ღონისძიებას. ქვეყნებს, რომლებიც არ იყენებენ აღნიშნული ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებას, განეკუთვნებიან მხოლოდ: კამბოჯა, ბრუნეი, ლაოსის სახალხო დემოკრატიული რესპუბლიკა და ჩინეთი. ამასთან, კვლევის ჩატარების პერიოდისათვის სასამართლოს თანხმობა ქონების რეალიზაციაზე საჭირო იყო მხოლოდ ორ ქვეყანაში: ავსტრალიასა და პაპუა ახალ გვინეში.¹⁹²

ზემოაღნიშნული პრაქტიკის ანალიზიდან გამოჩნდა, რომ უმრავლეს ქვეყნებში ყადაღადაღებული ქონების რეალიზაციას არ ესაჭიროება სასამართლოს გადაწყვეტილება, რაც, რა თქმა უნდა, უფრო მოქნილს და სწრაფს ხდის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს. ამ შემთხვევაში, საინტერესოა, თუ რა უპირატესობა აქვს საქართველოში არსებულ მოდელს, რომლის ფარგლებშიც კანონმდებელმა, უფრო მოქნილ საგადასახადო ადმინისტრირებასთან შედარებით, უპირატესობა მიანიჭა ქონების რეალიზაციის პროცესში სასამართლოს ჩართულობას. ასეთ მიდგომას აქვს რამდენიმე მნიშვნელოვანი დადებითი მხარე: ა) ყადაღადაღებული ქონების რეალიზაცია არის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ის კატეგორია, რომელიც ატარებს იძულებითი აღსრულების ხასიათს. შესაბამისად, მოცემულ უზრუნველყოფასთან მიმართებით, ამოსავალი წერტილია არა უზრუნველყოფა, არამედ მისი გადასახადების ამოღების აღსრულება. უზრუნველყოფის ფუნქცია მანამდე უკვე შესრულებული აქვს ყადაღას. მართალია, ქონების დაყადაღება მნიშვნელოვან უფლებრივ შეზღუდვებთან არის დაკავშირებული, მაგრამ ყადაღადაღებული ქონების რეალიზაცია უკვე პირდაპირ კავშირშია პირის საკუთრების შემცირებასთან, რაც ცალსახად იწვევს გადამხდელის ქონებრივი და სოციალური მდგომარეობის გაუარესებას. მოცემულ შემთხვევაში,

¹⁹¹ ავსტრალია; ბრუნეი, კამბოჯა, ჩინეთი, ჰონკ-კონგი, ინდოეთი, ინდონეზია, იაპონია, კორეის რესპუბლიკა, ყირგიზეთი, ლაოსი, მალაიზია, მალდივები, მონღოლეთი, მიანმარი, ახალი ზელანდია, პაპუა ახალი გვინეა, ფილიპინები, სინგაპური, ტაჯიკეთი, ტაილანდი

¹⁹² Satoru. A. and Claus. I., *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*, Asian Development Bank, Philippines, 2014, 58, table 27

სასამართლო წარმოადგენს იმ ნეიტრალურ მხარეს, რომელსაც შეუძლია, სწორად გაანალიზოს უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების მართებულობა, აუცილებლობა და საჭიროების შემთხვევაში უარი განაცხადოს ქონების რეალიზაციაზე, თუ დაინახავს გადასახადების გადახდევინების სხვა უფრო მსუბუქი ფორმის ღონისძიებებით უზრუნველყოფის შესაძლებლობას; ბ) ასეთი ტიპის ორსაფეხურიანი სისტემა გადასახადის გადამხდელს იცავს საგადასახადო ორგანოს თვითნებობისგან, რომ საგადასახადო ორგანოს ხელთ არსებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ იქცეს მკაცრი აღსრულების ინსტრუმენტად და უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა არ დაკარგოს უზრუნველყოფისა და გადასახადის გადამხდელის სტიმულირების ფუნქცია და მიუხედავად ბევრი წარმატებული რეფორმისა, ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო სისტემა ჯერ კიდევ განვითარების ეტაპზეა, ასეთი ორსაფეხურიანი სისტემა უფრო უკეთესად უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელების ინტერესების დაცვას.

ორსაფეხურიან სისტემასთან მიმართებით, საინტერესოა შვეიცარიის პრაქტიკა, სადაც ძირითადი აქცენტი კეთდება ნებაყოფლობით ამოღებაზე, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო დავალიანების ამოღება ხდება გადამხდელთან ურთიერთმოლაპარაკების გზით. ამ მიდგომას სახელმწიფო იმიტომ ანიჭებს უპირატესობას, რომ მაქსიმალურად იყოს შემცირებული მეწარმე სუბიექტების გაკოტრების შემთხვევები. იძულებითი ამოღების მექანიზმებს სახელმწიფო იყენებს მხოლოდ კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, როდესაც არსებობს ობიექტური საფუძვლები, რომ გადასახადების ამოღება ვერ განხორციელდეს.¹⁹³ ასეთი ობიექტური საფუძვლების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო იყენებს ე.წ „Sicherungsverfügung“ - ადმინისტრაციულ აქტს, რომელშიც გაწერილია უზრუნველყოფების გამოყენების საფუძვლები და ზომები, რომელიც კონკრეტული გადამხდელის მიმართ უნდა იყოს გამოყენებული.¹⁹⁴ აღნიშნული აქტის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს,

¹⁹³ „Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer“, Law, article 169(1)

<https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/de> [09.10.2022], ასევე მითითებულია Fogg K. & Jožipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 540

¹⁹⁴ Reiser H., *Arrest in Theorie und Praxis*, Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs, 2015, 169- 170

<<http://reiser-recht.ch/download/ArrestInTheorieUndPraxis.pdf>> [09.10.2022] ასევე მითითებულია Fogg K. & Jožipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 541

მფლობელობაში წაიღოს გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებული ნებისმიერი ქონება, რომელიც საკმარისი იქნება საგადასახდო ვალდებულების დასაფარად. ამ შემთხვევაში საკუთრების უფლება კვლავ გადამხდელს რჩება და ამ ქონების რეალიზაციისთვის საჭიროა დამატებითი უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება, რომელსაც საგადასახდო ორგანო მიმართავს მაშინ, თუ გადამხდელმა ნებაყოფლობით არ შესრულა საგადასახდო ვალდებულება.

სსკ ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ორ ფორმას ითვალისწინებს: ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საერთო წესის მიხედვით, და მალფუჭებადი ქონების რეალიზაცია. შედეგობრივად რეალიზაციის ორივე ფორმა დაკავშირებულია აუქციონის მეშვეობით ქონების გაყიდვასა და ამონაგები თანხებით გადასახადების დაფარვასთან, თუმცა განსხვავებულია მათი პროცედურული ნაწილი:

1. საერთო წესის მიხედვით, ქონების რეალიზაციას ახორციელებს აღსრულების ეროვნული ბიურო. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია ხორციელდება “სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ” საქართველოს კანონით დადგენილი წესით. უშუალოდ აუქციონის გამართვის პროცედურები წარმოადგენს უკვე სააღსრულებო წარმოების ნაწილს. შესაბამისად, მისი განხილვა სცილდება წარმოდგენილი ნაშრომის განხილვის საგანს.

2. დაყადაღებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს დაუყოვნებლივ. „მალფუჭებად საქონელზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე.“¹⁹⁵ როგორც უკვე არსებული ნორმიდან იკვეთება, მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია ხდება დაჩქარებული პროცედურებით. აღნიშნული რეალიზაციის ფორმას ახასიათებს რამდენიმე ძირითადი ნიშან-თვისება: ა) საქონელი აუცილებლად უნდა იყოს მალფუჭებადი და ასეთ საქონელს განეკუთვნება თუ შენახვის ვადის გასვლამდე დარჩენილია 30 კალენდარულ დღეზე ნაკლები; ბ) მალფუჭებად საქონელზე ყადაღის დადება მიზანშეწონილია განხორციელდეს, თუ მისი შენახვის ვადის გათვალისწინებით, შესაძლებელია 30 დღიან ვადაში რეალიზაციისათვის

¹⁹⁵ „საქართველოს საგადასახდო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(4) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

აუცილებელი პროცედურების ჩატარების ორგანიზება. ამით, ფაქტობრივად, კანონს რეალიზაციის აუცილებლობის დასაბუთების ვალდებულება გადააქვს საგადასახადო ორგანოზე და თუ საგადასახადო ორგანომ რეალიზაცია ვერ მოახდინა სათანადო ვადებში, გადასახადის გადამხდელს ეძლევა უფლება, საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ზიანის ანაზღაურება; გ) ვინაიდან მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია უნდა მოხდეს მაქსიმალურად მოკლე ვადებში, ასეთ საქონელზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე; დ) მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციას ახორციელებს უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანო და არა აღსრულების ეროვნული ბიურო. შესაბამისად, ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის შესახებ გადაწყვეტილება ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით; ე) მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შესაძლებელია განხორციელდეს აუქციონის ან პირდაპირი მიყიდვის წესით.

ყადაღადადებული ქონების ნებისმიერი ფორმის აუქციონით რეალიზაციის შედეგად ამონაგები თანხების განაწილება ხორციელდება სსკ-ის 242-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით და „რეალიზაციით მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაიფარება: ა) აღსრულების საფასური და აღსრულების ხარჯი – აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში; ბ) ქონების ამოღებასთან და შენახვასთან დაკავშირებული ხარჯები, ხოლო აღსრულების ბიუროს მიერ ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში – აგრეთვე ქონების რეალიზაციასთან დაკავშირებული თანხები; გ) გადასახადის თანხები; დ) ჯარიმისა და საურავის თანხები.“¹⁹⁶ აღსანიშნავია, რომ დაყადაღებული ქონების რეალიზაციისას სწორედ რეალიზაციის ხარჯები იფარება, უპირველესად, არიზონის საგადასახადო კანონმდებლობითაც.¹⁹⁷

ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის მსგავს ინსტრუმენტს წარმოადგენს აშშ-ის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული „Tax levy“, რომელიც გულისხმობს გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი შეტყობინების

¹⁹⁶ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(5) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

¹⁹⁷ Collections Process, Arizona Department of Revenue, Publication 2, 2014, 4

გაგზავნიდან გარკვეული პერიოდის გასვლის შემდეგ ქონების ავტომატურ რეალიზაციას. ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი თვისება, რომელიც აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიებას გააჩნია, იმაში ვლინდება, რომ ქონების მესაკუთრე, რომლის ქონების მიმართაც ხორციელდება უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება, ვალდებულია შეტყობინების მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანოს აცნობოს თავის საკუთრებაში/მფლობელობაში არსებული ქონების შესახებ, წინააღმდეგ შემთხვევაში, მას დაეკისრება სანქცია. მაგალითისთვის, ერთ-ერთ სასამართლო დავაში,¹⁹⁸ ადვოკატის დაჯარიმება მოხდა „Tax levy“-ის მოცულობის 50%-ის ოდენობით, იმიტომ რომ მან საგადასახადო ორგანოს არ შეატყობინა მასთან განთავსებული იმ კლიენტის ფულადი სახსრების შესახებ, რომელი კლიენტის მიმართაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები იყო გამოყენებული. ქონების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა არ არის სავალდებულო მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პირი დაადასტურებს, რომ ის ამ ქონებას არ ფლობს, ან მის მიმართ გამოყენებულია ქონების განკარგვის შემზღუდველი სასამართლოს გადაწყვეტილება. აღნიშნული სქემის უპირატესობა იმაში ვლინდება, რომ ქონების ფლობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულება გადატანილია გადასახადის გადამხდელზე, რაც ამცირებს ასეთი ქონების მოძიებაზე საგადასახადო ორგანოს მიერ დახარჯულ ადმინისტრაციულ რესურსს.

ნაშრომის ფარგლებში უკვე აღვნიშნეთ, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების რიგითობას ირჩევს თავად საგადასახადო ორგანო, რაც იმას ნიშნავს, რომ პრაქტიკაში საგადასახადო ორგანოს ყოველთვის აქვს შესაძლებლობა, გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის გათვალისწინებით შეარჩიოს ყველაზე უფრო ეფექტური და ხელსაყრელი უზრუნველყოფის ღონისძიება, თუმცა ნიშანდობლივია ის ფაქტიც, რომ საჯარო და კერძო ინტერესების ურთიერთოპროპორციულობის ფარგლებში ყოველთვის უპირატესობა საჯარო ინტერესს - გადასახადების ამოღებას ენიჭება, ამიტომ საგადასახადო ორგანოს კანონმდებლობით არ აქვს ვალდებულება, შეაფასოს, რა ეკონომიკური შედეგი ექნება კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გადასახადის გადამხდელის მიმართ

¹⁹⁸ Tarnove B., CA-1 1, 99-2 USTC 50,814 მითითებულია Mark A. Turner and Fernandez R., *Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited*, 87 Tax Mag. 59 2009, 60

გამოყენებას, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური აქტივობის მნიშვნელოვანი შეზღუდვა და გრძელვადიან პერსპექტივაში უფრო ნეგატიური შედეგის მომტანი იყოს, ვიდრე ერთი კონკრეტული საგადასახადო დავალიანების არსებობა.

ვინაიდან ქონების დაყადაღება და ყადაღადღებული ქონების რეალიზაცია წარმოადგენს უზრუნველყოფის ყველაზე მკაცრ ღონისძიებებს, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს ნეგატიური გავლენა გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ აქტივობაზე, ზემოაღნიშნული გარემოების გათვალისწინებით, ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს კონკრეტულ შეღავათებსა და გამონაკლისებს ყადაღის გამოყენების კუთხით. თავის ოფიციალურ განმარტებებში აშშ-ის საგადასახადო ორგანო აღნიშნავს, რომ პირის ქონების დაყადაღება/რეალიზაცია, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება გადასახადის გამდახდელის მიმართ, არ მოხდება იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო დაეთანხმება, რომ ამ უზრუნველყოფის ღონისძიების შედეგად გადამხდელი აღმოჩნდება რთულ ეკონომიკურ მდგომარეობაში, რაც მას გაურთულებს მინიმალური საცხოვრებელი მოთხოვნილებებისათვის საჭირო ხარჯების გაწევას.¹⁹⁹ უფრო მეტიც, აშშ-ის საგადასახადო ორგანო განმარტავს, რომ ის არ არის უფლებამოსილი, მოახდინოს ქონების რეალიზაცია, მანამ სანამ არ არის მოსალოდნელი, რომ რეალიზაციით შესაძლებელი იქნება საგადასახადო ვალდებულების გასტუმრება. ანალოგიურ პრაქტიკას ითვალისწინებს გერმანიის საგადასახადო კანონმდებლობაც, რომლის თანახმად, ყადაღა არ შეიძლება გამოყენებულ იქნას იმ ქონების მიმართ, რომლის რეალიზაციის შედეგად ამოღებული თანხები არ იქნება უფრო მეტი ვიდრე იძულებითი აღსრულების პროცესის ხარჯების დასაფარად არის საჭირო.²⁰⁰

მიუხედავად იმისა, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებების ძირითადი მიზანი არის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება, აშშ-ის კანონმდებლობა მაინც ითვალისწინებს თავად გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და შემოაქვს ისეთი ვალდებულების ცნება, რომლის ამოღება დროის კონკრეტულ მომენტში

¹⁹⁹ The IRS Collection Process, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 594 (Rev. 4-2012) Catalog Number 46596B, 5

²⁰⁰ „Fiscal code of Germany“ law, article 281, <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html> [09.10.2022]

შეუძლებელია. აღნიშნული სტატუსის მინიჭება მაშინ ხდება, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ამტკიცებს, რომ მისი არსებული ქონება და შემოსავალი არ არის საკმარისი საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარად. სტატუსის მინიჭება, რა თქმა უნდა, არ ამცირებს საგადასახადო ვალდებულებას და არც უარის თქმას ნიშნავს მის ამოღებაზე, არამედ ხდება დროებითი მისი ამოღების შეჩერება, სანამ გადასახადის გადამხდელს არ ექნება საკმარისი აქტივები იმისთვის, რომ მოახდინოს საგადასახადო ვალდებულების მთლიანად ან ნაწილობრივ დაფარვა. აღნიშნულ სტატუსს საგადასახადო ორგანო ინარჩუნებს, მანამ სანამ გადამხდელს რთული ფინანსური მდგომარეობა აქვს, თუმცა საგადასახადო ორგანოს ნებისმიერ დროს შეუძლია გადაწყვეტილება შეცვალოს და გამოიყენოს უზრუნველყოფის ღონისძიებები, გარდა ქონების რეალიზაციისა.²⁰¹ იმისთვის, რომ გადამხდელის რთული ეკონომიკური მდგომარეობა მხოლოდ რომელიმე საგადასახადო ოფიცრის შეფასებაზე არ იყოს დამოკიდებული, შემუშავებულია სპეციალური ფორმულა, რომელიც როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე გადამხდელს აძლევს საშუალებას, წინასწარ განსაზღვროს მოცემული სტატუსის მინიჭების შესაძლებელობა.²⁰² უფრო მეტიც, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება რეალიზაციის შედეგად ამონაგები თანხები ანდა ჩამორთმეული ქონება უკან დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს, თუ მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ქმედება სამომავლოდ ხელს შეუწყობს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას.²⁰³

გარკვეულ შეზღუდვებს ითვალისწინებს იტალიის კანონმდებლობაც, ყადაღის გამოყენებასთან დაკავშირებით, როდესაც ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანო არ არის უფლებამოსილი, განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის ერთადერთი საცხოვრებელი სახლის რეალიზაცია, გარდა ძვირადღირებული ფუფუნებისათვის

²⁰¹ Fogg K. & Jozipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 519-520 <https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/16spr.html> [09.10.2022]

²⁰² Collection Financial Standards, IRS, <<https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/Collection-Financial-Standards>> [23.06.2022]

²⁰³ The IRS Collection Process, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 594 (Rev. 4-2012) Catalog Number 46596B, 7

განკუთნილი უძრავი ქონებისა, თუმცა მათ შეუძლიათ ნებისმიერი ქონების მიმართ გამოიყენონ საგადასახადო გირავნობა.²⁰⁴

საინტერესოა ის ფაქტიც, რომ მიუხედავად აშშ-ის მკაცრი საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემისა, ისეთი ტიპის უზრუნველყოფების შემთხვევაში, რომელსაც შეიძლება თან ახლდეს გადასახადის გადამხდელისათვის ქონების ჩამორთმევა ან რეალიზაცია, საგადასახადო ორგანო წინასწარ უგზავნის გადამხდელს შეტყობინებას აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების შესახებ და აძლევს შესაძლებლობას, სადავო გახადოს ამ ღონისძიების გამოყენების მართებულობა, კონკრეტულად კი დაასაბუთოს, რომ მის მიმართ კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება მნიშვნელოვანი ეკონომიკური ზიანი მოჰყვეს, ან მხარეები შეთანხმდნენ გადახდის სხვა პირობებზე, განწილვადება/რესტრუქტურისაციაზე, რაც საგადასახადო ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, უკეთ შეაფასოს გადასახადის გადამხდელის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესაძლო ნეგატიური შედეგი. აღნიშნული გასაჩივრების ვადის გასვლის შემდეგ საგადასახადო ორგანო უკვე იყენებს უზრუნველყოფის ღონისძიებას.²⁰⁵

შეტყობინების მნიშვნელობაზე ხაზს უსვამს ქართული სასამართლო პრაქტიკაც. როგორც უკვე ზევით ვისაუბრეთ, საგადასახადო ყადაღის გამოყენება ხორციელდება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში. არსებულ მოცემულობაში მნიშვნელოვანია დადგინდეს, საგადასახადო შემოწმების აქტი შეიძლება თუ არა, გახდეს საგადასახადო დავალიანების აღიარებულად მიჩნევის საფუძველი, რის შედეგადაც გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოყენებული იქნება საგადასახადო ყადაღა. მოცემულ საკითხთან მიმართებით, საკმაოდ საინტერესო გადაწყვეტილება გამოიტანა უზენაესმა სასამართლომ, რომელმაც აღნიშნა, რომ „შემოწმების აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ შედგენილი შუალედური აქტი, რომელიც უშუალოდ შედეგს გადასახადის გადამხდელისათვის არ

²⁰⁴ Ebraico M. Ruà. S., *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System*, Taxation Papers, working paper N. 53 – 2015; European commission, 12

²⁰⁵ Fogg K. & Jozipovic S., *How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities*, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, 519 <https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/16spr.html> [09.10.2022]

იწვევს. შემოწმების აქტი ქმნის გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვის ბარათზე დავალიანების დარიცხვის და არა მოთხოვნის აღიარებულად მიჩნევის საფუძველს. სწორედ საგადასახადო შეტყობინება წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების დამდგენ დოკუმენტს და არა შემოწმების აქტი, რომელიც საგადასახადო მოთხოვნის შედგენის წინაპირობას ქმნის.²⁰⁶ დამატებით, სასამართლომ აღნიშნა, რომ აღიარებული დავალიანების წარმოშობისათვის საჭიროა, არსებობდეს კონკრეტული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასავლის ან კონკრეტული დეკლარაცია, რომელიც წარმოშობს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებას და არა აღრიცხვის ბარათზე დავალიანების აღრიცხვას, რადგან აღრიცხვის ბარათზე აღრიცხება როგორც აღიარებული ასევე არაღიარებული საგადასახადო დავალიანებები. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენა დარიცხული გადასახადის მიმართ სხვა დავის ფარგლებში სასამართლომ,²⁰⁷ სადაც კიდევ ერთხელ დააფიქსირა მიდგომა, რომ შემოწმების აქტის საფუძველზე, თუ მას არ მოსდევს თან კონკრეტული შეტყობინების გაგზავნა საგადასახადო დავალიანების შესახებ გადამხდელისათვის, დავალიანება აღიარებულად არ ითვლება და, შესაბამისად, არარსებობს გადამხდელის ქონების მიმართ ყადაღის გამოყენების საფუძველიც.

ზემოაღნიშნული საერთაშორისო პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე, შესაძლებელია ყადაღის გამოყენებასთან დაკავშირებით საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმჯობესების კუთხით კონკრეტული ნაბიჯების გადადგმა. უპირველესად, გადასახადის გადამხდელს უნდა შეეძლოს, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს თავისი პოზიცია მის მიმართ კონკრეტული ღონისძიების გამოყენების შესაძლო ნეგატიური ეკონომიკური შედეგების შესახებ. რა თქმა უნდა, რთული ეკონომიკური მდგომარეობა სავალდებულო წესით არ უნდა ნიშნავდეს გადასახადის გადამხდელის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებაზე უარის თქმას, თუმცა საგადასახადო ორგანოს უნდა ჰქონდეს დისკრეციული უფლებამოსილება,

²⁰⁶ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2014 წლის 25 სექტემბრის Nბს-798-782(კ-12) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2015 წ. N3,

²⁰⁷ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 7 ნოემბრის Nბს-1774-1742(კ-11) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2013 წ. N8,

იმსჯელოს, რამდენად არის კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისა და გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური მდგომარეობის გათვალისწინებით, გადასახადების ამოღების მიზანი მიღწევადი და გადასახადის ამოღება ხომ არ გამოიწვევს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური აქტივობის რადიკალურ შემცირებას და ამის მიხედვით მიიღოს გადაწყვეტილება მის მიმართ კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისა ან გადასახადების ამოღების გარკვეული პერიოდით შეჩერების შესახებ. ზოგადად, ის ფართო დისკრეციული უფლებამოსილება, რაც საგადასახადო ორგანოს გააჩნია უზრუნველყოფის ღონისძიების რიგითობის შერჩევის დროს, თავის თავში მოიაზრებს ასეთი გადაწყვეტილების მიღებასაც, თუმცა მნიშვნელოვანია, პროცედურული ნაწილი სამართლებრივ დონეზე დეტალურად გაიწეროს, რომ გადასახადის გადამხდელს შეეძლოს სრული სურათის დანახვა, თუ როგორ შეიძლება გარკვეული დროებითი შეღავათებით სარგებლობის უფლების გამოყენება.

2.4. საბანკო ანგარიშების დაყადაღება და საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა

მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს, კანონმდებლობით გათვალისწინებული შეზღუდვების გარდა, სრული უფლებამოსილება გააჩნიათ გახსნან ანგარიშები კომერციულ ბანკებში, განკარგონ აღნიშნულ ანგარიშებზე განთავსებული თანხები თვითნებურად შეხედულებისამებრ, განახორციელონ უნაღდო ან ნაღდი ანგარიშსწორება და დახურონ აღნიშნული ანგარიშები. კანონმდებლობა ითვალისწინებს გარკვეულ საფუძვლებს, რომლის დროსაც შეიძლება შეიზღუდოს ანგარიშის მფლობელის უფლება, განკარგოს თავის ანგარიშზე არსებული თანხები. ასეთ შეზღუდვას განეკუთვნება პირის საბანკო ანგარიშის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება.

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, „საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა პირი ბიუჯეტში

იხდის კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხებს, ან იხდის სახელმწიფო ბაჟის თანხას საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში ან საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეზე.²⁰⁸ სსკ-ის ამავე მუხლის მე-11 ნაწილის შესაბამისად კი, „პირს, რომლის ანგარიშზეც წარდგენილია საგადასახადო ყადაღა, უფლება არ აქვს, გახსნას საბანკო ანგარიში იმავე ან სხვა საბანკო დაწესებულებაში.“²⁰⁹

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილების მიზანია, შეზღუდოს აგარიშის მფლობელის უფლება, თავისუფლად განკარგოს მის ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრები, თუმცა განკარგვის შეზღუდვა არ არის აბსოლუტური და გადასახადის გადამხდელს ეზღუდება მხოლოდ გარკვეული ტიპის ოპერაციების განხორციელება და არა მთლიანად ანგარიშის გამოყენების უფლება. საბანკო ანგარიშების დაყადაღების მიზანი არის, შეიზღუდოს ფულადი სახსრების მოძრაობის პროცესი და არა უშუალოდ ანგარიშის გამოყენების უფლება. ფულადი სახსრების მოძრაობაც შეზღუდულია მხოლოდ ანგარიშიდან გადარიცხვების წარმოების თვალსაზრისით, ანუ შეზღუდვები დგინდება მხოლოდ გასაღლის ოპერაციებზე და არა ჩარიცხვის ოპერაციებზე, რაც სავსებით გასაგებია, რადგან ანგარიშზე ჩარიცხვის ოპერაციების შეზღუდვა შეამცირებს იმ სახსრების ანგარიშზე მობილიზებას, რომელი სახსრებიც შეიძლება გამოყენებული იქნას საგადასახადო დავალიანების დაფარვის უზრუნველსაყოფად. არც გასაღლის ოპერაციების ნაწილი აწესებს აბსოლუტურ შეზღუდვას, რადგან ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს დაშვებული აქვს ისეთი გადარიცხვები, რომლებიც დაკავშირებულია სახელმწიფო ბიუჯეტში სხვადასხვა ტიპის გადახდის განხორციელებასთან.

სსკ გამონაკლისებს უშვებს იმ პირების თვალსაზრისითაც, რომელთა ანგარიშებზეც შეიძლება გავრცელდეს ყადაღა და განსაზღვრავს კონკრეტული სუბიექტების ჩამონათვალს, რომლებზეც მხოლოდ საგადასახადო ყადაღა კი არა, არამედ სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებებიც არ ვრცელდება. სსკ-ის 238-ე მუხლის მე-12 ნაწილი აღნიშნავს, რომ „ლიცენზირებული ფასიანი ქაღალდების

²⁰⁸ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 241(10) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

²⁰⁹ იქვე, მუხლი 241(11)

ცენტრალური დეპოზიტარის, ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შუამავლის, ბანკის, როგორც ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შუამავლის, საბროკერო კომპანიის, ნოტარიუსის ან საგადახდო მომსახურების მნიშვნელოვანი პროვაიდერის, როგორც გადამხდელის, მიმართ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიებების გამოყენებისას დაუშვებელია აღნიშნულ ღონისძიებათა მიმართვა იმ აქტივებზე, რომლებიც განთავსებულია ნომინალური მფლობელობის ანგარიშზე ანდა რომლებიც არ არის მისი საკუთრება და მიეკუთვნება მისი კლიენტის აქტივებს (კერძოდ, ნომინალურ მფლობელობაში არსებულ ფასიან ქაღალდებსა და ფულად სახსრებზე, აგრეთვე ნოტარიუსის სადეპოზიტო ანგარიშზე დეპონირებულ ფულსა და ფასიან ქაღალდებზე, საგადახდო მომსახურების მნიშვნელოვანი პროვაიდერის ანგარიშზე განთავსებულ მომხმარებლის ფულად სახსრებზე).“²¹⁰

ზემოაღნიშნული ჩანაწერით დადგენილი გამონაკლისი ეხება არა უშუალოდ კონკრეტულ სუბიექტებს, არამედ გარკვეული ტიპის ფულად სახსრებს, რომელიც ამ სუბიექტებთან არის განთავსებული კანონმდებლობით გათვალისწინებული საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე და განეკუთვნება არა ანგარიშის მფლობელის სახსრებს, არამედ მათი კლიენტების სახსრებს. ერთ–ერთ ასეთ ანგარიშს წარმოადგენს ნომინალური მფლობელობის ანგარიში.²¹¹

„ნომინალური მფლობელობის ანგარიშზე შეიძლება განთავსდეს, ანდა ამ ანგარიშიდან გადაირიცხოს მხოლოდ ანგარიშის მფლობელი პირის კლიენტის სახსრები, რომელსაც ეს პირი ფლობს და განკარგავს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, თავისი საკუთარი სახსრებისაგან განცალკევებით.“²¹² აღნიშნული ჩანაწერით, კანონმდებლობა უზრუნველყოფს, რომ ნომინალური მფლობელობის ანგარიში არ იქნას გამოყენებული ანგარიშის მფლობელის პირადი სახსრების მოძრაობისათვის და ამით თავი არ იქნას არიდებული უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან. „საგადახდო მომსახურების პროვაიდერთან არსებული

²¹⁰ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 238 (12) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

²¹¹ „საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2011 წლის 7 აპრილის N24/04 ბრძანება, მუხლი 2(ს) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1279467?publication=20>> [09.10.2022]

²¹² იქვე, მუხლი 5(1)

მომხმარებლის ფულადი სახსრები უნდა განთავსდეს საგადახდო მომსახურების პროვაიდერის საკუთარი სახსრებისაგან განცალკევებით, ნომინალური მფლობელობის ანგარიშზე ან ანგარიშებზე. დაუშვებელია მომხმარებლის ფულადი სახსრების მიმართ საგადახდო მომსახურების პროვაიდერის ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება²¹³

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ზღუდავს მხოლოდ ანგარიშის მფლობელს და განსაზღვრავს, რომ „საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული თანხები.“²¹⁴ ვინაიდან საგადასახადო ორგანო აქცენტს აკეთებს მხოლოდ პირის მიერ საკუთარი ანგარიშზე არსებული/ჩარიცხული თანხების განკარგვის შეზღუდვაზე, იბადება კითხვა - აქვს თუ არა სხვა პირს მოცემული ანგარიშის გამოყენების უფლება, მაშინ როდესაც, სსკ-ით გათვალისწინებული ნორმა მხოლოდ პირის მიერ საკუთარი ანგარიშის განკარგვის შეზღუდვას აკეთებს აქცენტს? გამომდინარე იქიდან, რომ განკარგვის შეზღუდვა უნდა შეეხებოდეს ნებისმიერი პირის მიერ განკარგვის შესაძლობას, წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში კეთდება რეკომენდაცია, რომ 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილში ჩანაწერი: „საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში“, ჩანაცვლდეს ჩანაწერით - „საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ დაწესებულ შეზღუდვას, განხორციელდეს საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრების განკარგვა ყადაღის მოცულობის ფარგლებში“.

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-11 ნაწილი გადასახადის გადამხდელს უკრძალავს, გახსნას ახალი საბანკო ანგარიში, თუ მისი ერთი ანგარიშის მიმართ უკვე გამოყენებულია საგადასახადო ყადაღა. მოცემულ შემთხვევაში ახალი ანგარიშის გახსნის შეზღუდვა მიზნად ისახავს, გაკონტროლდეს გადამხდელის მიერ ახალი

²¹³ „საგადახდო მომსახურების და საგადახდო სისტემების შესახებ“, საქართველოს კანონი, მუხლი 18 <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1673253?publication=14>> [09.10.2022]

²¹⁴ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 242(10) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

ანგარიშის გახსნით საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის თავის არიდების შემთხვევები, მაგრამ ვინაიდან საბანკო ანგარიშების დაყადაღება მკაცრი ხასიათის შეზღუდვაა, მნიშვნელოვანია, შემოთავაზებული რეგულაციები უფრო პრაგმატული, გასაგები და რეალურ შედეგზე ორიენტირებული იყოს და, ამასთან, არ იწვევდეს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური აქტივობის არაპროპორციულ შეზღუდვას. ახალი ანგარიშის გახსნის შეზღუდვით საგადასახადო ორგანო კარგავს იმ თანხებზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელების შესაძლებლობას, რომელი თანხებიც შეიძლება პოტენციურად ჩაირიცხოს გადასახადის გადამხდელის მიერ გახსნილ ახალ ანგარიშზე. ამასთან, იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება ყადაღადადებული ანგარიშის გამოყენება, თუნდაც ყადაღის მოცულობის მიღმა, ვეღარ შეძლოს ბანკის მიერ დაწესებული სხვადასხვა ტიპის შეზღუდვების გამო, ახალი ანგარიშის გახსნის შეზღუდვით ხდება ნაღდი ანგარიშსწორების ირიბი წახალისება, რაც პრობლემას წარმოადგენს ჩრდილოვანი ეკონომიკის, მისი შემდგომი დაბეგვრისა და დიდი ოდენობის ნაღდი ფულის მოძრაობისაგან ქვეყნის მიმართ არსებული სხვადასხვა ტიპის რისკების ზრდის კუთხით. აღნიშნულ ფაქტს ის გარემოებაც ემატება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ აკონკრეტებს პირის ანგარიშების მიმართ ყადაღის გამოყენების შესახებ შეტყობინების ყველა ბანკისათვის ერთდროულად გაგზავნის აუცილებლობას, მითუმეტეს იმ პირობებში, როდესაც ყადაღა შეიძლება გამოყენებულ იქნას მხოლოდ კონკრეტულ ბანკში გახსნილი კონკრეტული ანგარიშების მიმართ, რაც წარმოშობს იმის ალბათობას, რომ ბანკი არ იყოს ინფორმირებული პირის ანგარიშებზე არსებული ყადაღის შესახებ და დაირღვეს სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-11 ნაწილის მოთხოვნები.

241-ე მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებული შეზღუდვის სამართლებრივი და თეორიული დატვირთვა სავსებით გასაგებია იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის საჭიროა ყველა ანგარიშის დაყადაღება და ამ ჩანაწერით, საგადასახადო ორგანო და კანონმდებელი გადასახადის გადამხდელს არ აძლევს შესაძლებლობას, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გვერდის ავლით სხვა საბანკო ანგარიში გამოიყენოს მესამე პირებთან ნაკისრი კერძო სამართლებრივი ვალდებულებების შესასრულებლად. თუმცა

მოცემულ ნორმას თუ განვიხილავთ საქართველოს ეროვნული ბანკის გადახდის წესთან ერთობლიობაში, აშკარად გამოჩნდება სსკ-ის ნორმის ხარვეზი, კერძოდ, საქართველოს ეროვნული ბანკის აღნიშნული რეგულაციების მიხედვით პირის საბანკო ანგარიშებს ყადაღა ედება ყადაღის მოცულობის ფარგლებში. თუ აღნიშნულ ჩანაწერს ისე განვმარტავთ, რომ ბანკი ვალდებულია, დააყადაღოს არა ყველა ანგარიში შესაბამისი ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, არამედ მხოლოდ ის ანგარიშები, რომელზე არსებული თანხებიც საკმარისია საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად, მაშინ ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხელს შეიძლება კვლავ დარჩეს ყადაღისაგან თავისუფალი სხვა ანგარიში, რომელსაც გამოიყენებს თავისი კერძო მიზნებისათვის და თუ კანონმდებლობა ასეთ შესაძლებლობას უშვებს, მაშინ აზრს მოკლებულია ახალი ანგარიშის გახსნის შეზღუდვა, თუ დაყადაღებული თანხები საკმარისია არსებული საგადასახადო ვალდებულებების გასასტუმრებლად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აღნიშნული ნაშრომის ფარგლებში კეთდება შემოთავაზება, რომ გაუქმდეს სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-11 ნაწილით დაწესებული შეზღუდვა ახალი ანგარიშის გახსნის თაობაზე და აღნიშნულის ნაცვლად კოდექსში გაკეთდეს ჩანაწერი, რომ ახალი ანგარიშის გახსნის დროს, თუ უკვე დაყადაღებულ ანგარიშზე განთავსებული თანხები არ არის საკმარისი ყადაღის სრული მოცულობით დაკმაყოფილებისათვის, ახალი ანგარიშის მიმართ ავტომატურად გავრცელდეს არსებული ყადაღა იმავე რიგითობით, რაც მას გააჩნდა სხვა ანგარიშებზე მისი გამოყენების დროს.

საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების შემთხვევაში კომერციული ბანკი გარკვეულწილად ხდება საგადასახადო კონტროლის განხორციელების პროცესის მონაწილე. კერძოდ, სსკ-ის ქსის 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ადგენს, რომ პირის ანგარიშზე ყადაღის დადება ნიშნავს ამ ანგარიშზე არსებული ან მომავალში ჩარიცხული თანხების განკარგვის შეზღუდვას, მხოლოდ ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, სწორედ ამიტომ, აღნიშნული პუნქტი აგრეთვე ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოს უპირობო ვალდებულებას, რომ ანგარიშზე ყადაღის დადების დროს ყადაღის დადების შესახებ გადაწყვეტილებაში უნდა მიუთითოს თანხის ოდენობა, რომელზეც ვრცელდება ყადაღა. მოცემულ შემთხვევაში ბანკი გვევლინება

კლიენტის ინტერესების დამცველად და მან მკაცრად უნდა გააკონტროლოს, რომ კლიენტისათვის ხელმისწვდომია ყადაღისაგან თავისუფალი თანხები.

ის ფაქტი, რომ საგადასახადო ორგანოს აქვს ვალდებულება, საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების დროს შესაბამის გადაწყვეტილებაში მიუთითოს ფულადი სახსრების მოცულობა, რომელზეც უნდა გავრცელდეს ყადაღა, შეიძლება კიდევ ერთხელ გამოყენებულ იქნას იმ პოზიციის დასაცავად, რომ თუ გადასახადის გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა თავისუფლად განკარგოს გადაყის მოცულობის მიღმა საბანკო ანგარიშზე არსებული თანხები, მაშინ შინაარსობრივ საფუძველს მოკლებულია ასეთ შემთხვევაში გადამხდელისათვის ახალი ანგარიშის გახსნის შეზღუდვის დაწესება.

სსკ-ის 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილი, საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების თვალსაზრისით, ზღუდავს პირის უფლებას განკარგოს დაყადაღებულ საბანკო ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში. მოცემულ შემთხვევაში, კოდექსი აქცენტს აკეთებს მხოლოდ ფულადი სახსრების განკარგვის შეზღუდვაზე და არ აკონკრეტებს, რომ საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება რაიმე ფორმით მოიაზრებს თავად ანგარიშის განკარგვის შეზღუდვას. გამომდინარე იქიდან, რომ სსკ არ აკონკრეტებს უშუალოდ საბანკო ანგარიშის, როგორც ფულადი სახსრების აღრიცხვა/განთავსების ტექნიკური საშუალების განკარგვის საკითხს, გაუგებარი რჩება, შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული ანგარიშის სხვა ფორმით განკარგვა, მაგ: დახურვა, უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიების ობიექტად გამოყენება და ა.შ. იმის გავითვალისწინებით, თუ რა მიზანს ემსახურება საბანკო ანგარიშის დაყადაღება და უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების სამართლებრივი ბუნებიდან გამომდინარე, მართებულია აღვნიშნოთ, რომ საბანკო ანგარიშის განკარგვა შეზღუდული უნდა იყოს იმ მოცულობით, რაც აუცილებელია საგადასახადო ყადაღის მიზნების მისაღწევად. მოცემულ შემთხვევაში საბანკო ანგარიშის დახურვის დროს შეუძლებელია ანგარიშის ისეთი ფორმით განკარგვა, რომ მან ზეგავლენა არ მოახდინოს ამ ანგარიშზე განთავსებულ თანხებზე.

საბანკო ანგარიშების განკარგვა უნდა განვიხილოთ ორი თვალსაზრისით: ა) ნაშთიანი ანგარიშების განკარგვა და ბ) უნაშთო ანგარიშების განკარგვა. ნაშთიანი

ანგარიშის დახურვის შემთხვევაში კლიენტს ანგარიშზე, არსებული ნაშთი ან გადააქვს სხვა საბანკო ანგარიშზე ან ანაღებს ბანკის სალაროში, რაც უკვე წარმოადგენს დაყადაღებული თანხების პირდაპირ განკარგვას და რაც შემდგომში შეუძლებელს გახდის, ან გაართულებს ამ თანხის მიმართ უზრუნველყოფის ან აღსრულების ღონისძიებების გამოყენებას. შესაბამისად, ასეთ ნაშთიანი ანგარიშის დახურვის უფლებამოსილება ანგარიშის მფლობელს არ უნდა მიეცეს ანგარიშზე ყადაღის სრულად მოხსნამდე. უნდა აღინიშნოს, რომ კომერციული ბანკები ანალოგიურ მიდგომას იყენებენ ყადაღადაღებული უნაშთო ანგარიშების მიმართაც და მისი დახურვა ვერ ხორციელდება ყადაღის სრულად მოხსნამდე. მოცემულ შემთხვევაში, გამომდინარე იქიდან, რომ ქვეყანაში არ არის შეზღუდული ნაღდი ფორმით ანგარიშსწორება, აღნიშნული ამცირებს ყადაღადაღებული უნაშთო ანგარიშების შენარჩუნების მოთხოვნის ეფექტურობას, რადგან მცირდება ასეთ ანგარიშებზე გადასახადის გადამხდელის მიერ თანხების განთავსების ალბათობა და რიგ შემთხვევებში ანგარიშების შენარჩუნების სავალდებულო მოთხოვნა, პირიქით, უფრო ზრდის კლიენტის ხარჯებს, ვინაიდან საბანკო ანგარიშების მომსახურება დაკავშირებულია გარკვეულ ფინანსურ ხარჯებთან. შესაბამისად, მიზანშეწონილია, კანონმდებლობა უშვებდეს ე.წ „უმოქმედო ანგარიშების“ დახურვის შესაძლებლობას, მათ შორის ყადაღის არსებობის შემთხვევაში, თუ აღნიშნულ ანგარიშზე არ არის განთავსებული ფულადი სახრები და გარკვეული პერიოდის განმავლობაში არ განხორციელებულა ოპერაციები.

გამომდინარე იქიდან, რომ სსკ არ აწესებს შეზღუდვას ანგარიშის, როგორც ტექნიკური საშუალების განკარგვასთან დაკავშირებით, აღნიშნული იძლევა სამართლებრივი შესაძლებლობას, რომ მოცემული ანგარიში გამოყენებულ იქნას სხვა ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად, მათ შორის ისეთი უზრუნველყოფის ღონისძიების ობიექტად, რომლის გამოყენებაც ხდება კერძო სამართლის სუბიექტების ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე და არ არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოყენებული უზრუნველყოფის/აღსრულების ღონისძიება. თუმცა მოცემულ შემთხვევაში გათვალისწინებული უნდა იყოს, რომ საგადასახადო ყადაღას უნდა მიენიჭოს უპირატესობა, როგორც რიგითობით უფრო ადრე გამოყენებულ ღონისძიებას.

„საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადი გადამხდელის ანგარიშებზე ყადაღის წარდგენის შემთხვევაში, უპირველესად, ყადაღება ყადაღის ვალუტის ანგარიშზე არსებული თანხა. თუ აღნიშნულ ანგარიშზე არის ყადაღის თანხაზე ნაკლები ნაშთი (თანხა), ყადაღა უნდა გავრცელდეს სხვა ვალუტის ანგარიშებზე ყადაღის თანხისა და ყადაღის ვალუტის ანგარიშზე არსებული თანხის სხვაობის ექვივალენტის ოდენობით.“²¹⁵ საბიუჯეტო და მათ შორის საგადასახადო დავალიანებების გადახდა ხორციელდება ეროვნულ ვალუტაში, შესაბამისად, სებ-ის წესი კომერციულ ბანკს ავალდებულებს, რომ მომხმარებელი დაიცვას თანხის კონვერტაციისას არსებული სავალუტო რისკისგან და უპირველესად ყადაღა გაავრცელოს ყადაღის ვალუტის შესაბამის ანგარიშზე და მხოლოდ არასაკმარისი თანხების შემთხვევაში გავრცელდეს ყადაღა სხვა ვალუტის ანგარიშებზეც.

„ყადაღის ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტის ანგარიშზე ყადაღის გავრცელების შემთხვევაში, ბანკი არ არის პასუხისმგებელი, თუ ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვალებადობის გამო ყადაღის შესაბამისი ოდენობის თანხის დათვლის დროს ანგარიშებზე არსებული თანხები არ აღმოჩნდა საკმარისი წარდგენილი ყადაღის სრულად შესასრულებლად“.²¹⁶ აღნიშნული ჩანაწერი წარმოადგენს უკვე თავად კომერციული ბანკების დაცვის სამართლებრივ გარანტიებს. საგადასახადო ყადაღის შემთხვევაში, ანგარიშის მფლობელი უფლებამოსილია, განკარგოს თავის ანგარიშზე ყადაღის მოცულობის ზევით არსებული თანხები. ამასთან, საქართველოში არსებობის მცურავი გაცვლითი კურსი, რომლის მიხედვითაც ეროვნული ვალუტის გაცვლითი კურსი უცხოურ ვალუტასთან მიმართებით ყოველდღიურად იცვლება. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუ ყადაღა ვრცელდება უცხოურ ვალუტაში არსებულ ანგარიშზე, ყადაღის დადების დღეს არსებული კურსის მიხედვით, დაყადაღებულ ანგარიშზე გაყინული თანხების მოცულობა შეიძლება გასწვავებული იყოს, ვიდრე იმ დღის გაცვლითი კურსის მიხედვით, როდესაც რეალურად ხდება საინკასო დავალების გზით თანხების სახელმწიფო ბიუჯეტში გადარიცხვა, მითუმეტეს, თუ ანგარიშის

²¹⁵ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 ივნისის N8/04 ბრძანება, მუხლი 21(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

²¹⁶ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 ივნისის N8/04 ბრძანება, მუხლი 21(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

მბლობელმა დაყადაღების შემდეგ ყადაღის ანგარიშზე არსებული ყადაღისაგან თავისუფალი თანხები განკარგა. ამასთან კურსის ცვალებადობის მიხედვით, დაყადაღებული თანხების სისტემური ცვლა საკმაოდ მაღალ ადმინისტრაციულ რესურსს მოითხოვს კომერციული ბანკებისაგან და მაინც ვერ ქმნის ყადაღის სრულყოფილად შესრულების სამართლებრივ გარანტიებს.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ყადაღა წარდგენილია მხოლოდ კონკრეტულ ერთ ან რამდენიმე ანგარიშზე, ბანკი ვალდებულია, ყადაღა გაავრცელოს მხოლოდ ამ კონკრეტულ ანგარიშებზე. მოცემული ჩანაწერი საკმაოდ მნიშვნელოვან სიახლეს წარმოადგენს ქართულ კანონმდებლობაში. 2015 წლამდე არსებული სამართლებრივი ნორმებით, ბანკი ვალდებული იყო, საგადასახადო ყადაღა ავტომატურად გაეავრცელებინა ბანკში არსებულ კლიენტის ყველა ანგარიშზე,²¹⁷ რაც ცალსახად ეწინააღმდეგებოდა პირის საკუთრების უფლებასა და საკუთრების უფლების კანონით გათვალისწინებული საჯარო შეზღუდვის მიზანს და დანიშნულებას, რადგან რეალური საფრთხის ქვეშ აყენებდა გადასახადის გადამხელის ანგარიშზე რიცხულ ისეთ ფულად სახსრებს, რომელიც თავისი მოცულობით არანაირად არ იყო საჭირო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად. აღნიშნული ხარვეზის გამოსწორება მოხდა 2015 წელს და დღეს მოქმედი რეგულაცია უკვე შესაძლებლობას იძლევა, საგადასახადო ყადაღა დაედოს როგორც ინდივიდუალურ ანგარიშებს, ასევე ყველა ანგარიშს, შესაბამისი საჭიროების არსებობისას. კანონმდებლობამ დააკონკრეტა, რომ ბანკი ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურის მიერ დადებული ყადაღა ავტომატურად გაავრცელოს გადამხდელის ბანკში არსებულ ყველა ანგარიშზე, გარდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, მხოლოდ ყადაღის მოცულობის ფარგლებში. ტერმინის „ყადაღის მოცულობის ფარგლებში“ ზღუდავს არამიზნობრივად ყველა ანგარიშის დაყადაღებას, აღნიშნული დათქმა ფაქტობრივად კომერციულ ბანკს ავალდებულებს, რომ ყველა ანგარიში დაყადაღოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს აუცილებელია ყადაღის მოცულობიდან გამომდინარე.

²¹⁷ „საქართველოში უნაღდო ანგარიშსწორების წესების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2007 წლის 26 ივნისის N166 ბრძანება, მუხლი 5(5) <<https://matsne.gov.ge/document/view/71326?publication=17>> [21.06.2022]

ანგარიშის დაყადაღების დროს ანგარიშზე ოპერაციები შეიძლება მოხდეს მხოლოდ ყადაღისაგან თავისუფალი სახსრების ფარგლებში. ეს შეზღუდვა არ ეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც საგადახდო ბარათით ოპერაცია ყადაღის დადებამდე შესრულად, თუმცა ჯერ არ არის ანგარიშზე ასახული. თუ ანგარიშს ადევს მხოლოდ საგადასახდო ორგანოს ყადაღა, მაშინ ამ ანგარიშიდან შეიძლება შესრულდეს საგადასახდო ინკასო და გადასახადის გადამხდელის საბიუჯეტო გადახდები.²¹⁸

საბანკო ანგარიშების დაყადაღებასთან დაკავშირებით, აღსანიშნავია, რომ საგადასახდო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საგადასახდო ყადაღის რიგითობის ცნებას და, შესაბამისად, საბანკო ანგარიშის მიმართ საგადასახდო ყადაღის გამოყენება ზღუდავს აღნიშნული ანგარიშის მიმართ სხვა კერძო სამართლებრივი დავის ფარგლებში უკვე გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების აღსრულების პროცესს, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს კერძო სამართლებრივი დავის მხარეების ინტერესების დარღვევა, რადგან საგადასახდო ყადაღის გაუქმებამდე შეუძლებელი ხდება აღნიშნულ ქონებაზე იძულებითი აღსრულების მექანიზმების მიქცევა. ასეთ შესაძლებლობას ითვალისწინებს, აშშ-ის საგადასახდო კოდექსის 6323-ე (b)(10) პუნქტი, რომელიც კრედიტორული მოთხოვნის მქონე მხარეს აძლევს შესაძლებლობას, საბანკო ანგარიშზე საგადასახდო ყადაღის წარდგენის შემთხვევაში, მიმართოს საგადასახდო ორგანოს და საგადასახდო ორგანოს გააჩნია დისკრეციული უფლებამოსილება ანგარიშის მიმართ არსებული ყადაღა გააუქმოს, თუ კრედიტორი დაადასტურებს მისი მოთხოვნის და უზრუნველყოფის ღონისძიების პრიორიტეტულობას საგადასახდო უზრუნველყოფის ღონისძიებასთან მიმართებით.²¹⁹

საბანკო ანგარიშზე დადებული საგადასახდო ყადაღა არის ღონისძიება, რომელიც დამოუკიდებლად ვერ უზრუნველყოფს საგადასახდო დავალიანების გადახდევინებას, რადგან თავის თავში არ აერთიანებს აღსრულების მექანიზმების ელემენტებსაც. ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანხების გადარიცხვისთვის აუცილებელია

²¹⁸ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 ივნისის N8/04 ბრძანება, მუხლი 21(2-3) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2692106?publication=3>> [09.10.2022]

²¹⁹ David W. Bunning., *Banks and other lienholders need to defend against IRS levy even if they have a superior lien or a right of setoff*, 123 Banking L.J. 888, 2006, 890

დაყადაღებულ ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობის ერთ-ერთ ხარვეზად შეიძლება მივიჩნიოთ ის ფაქტი, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის გაწერილი კონკრეტული ვადები, რა ვადებში უნდა მოხდეს დაყადაღებული საბანკო ანგარიშიდან საინკასო დავალებით ფულადი სახსრების ჩამოწერა. ვადების გაწერა მნიშვნელოვანია, უზრუნველყოფის ღონისძიებების აღსრულების პროცედურული საკითხების შესახებ გადასახადის გადამსდელის ინფორმირებისა და სწრაფი საგადასახადო ადმინისტრირების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით. ასევე ასეთი ვადების დაკონკრეტება იქნება სამართლებრივი საფუძველი, რომ საბანკო ანგარიშებზე განთავსებული ყადაღადაღებული თანხების განკარგვა არაგონივრულად ხანგრძლივი პერიოდით არ იყოს შეზღუდული.

საინკასო დავალების სამართლებრივ დეფინიციას გვამღევს თავად სსკ-ის 243-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის მიხედვითაც, „კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.“²²⁰ თუმცა მოცემული ნორმა, უფრო საგადასახადო ორგანოსათვის საინკასო დავალების გამოყენების უფლებამოსილების მინიჭების მიზნობრიობის მატარებელია ვიდრე საინკასო დავალების სამართლებრივი დეფინიციის ჩამოყალიბების.

მეორე სამართლებრივი დოკუმენტი, რომელშიც გვხვდება საინკასო დავალების განმარტება, არის სებ-ის ნორმატიული აქტი გადახდის ოპერაციების წარმოების შესახებ, რომლის მე-2 მუხლის თანახმად, „საინკასო დავალება არის საქართველოს კანონმდებლობით შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირის მიერ ბანკისადმი გაცემული სადებეტო საგადახადო დავალება, გადამსდელის ანგარიშიდან

²²⁰ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 243(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

მისი (გადამხდელის) თანხმობის გარეშე ფულადი სახსრების გადარიცხვაზე.²²¹ აღნიშნული განმარტება საერთოა ყველა იმ ადმინისტრაციული ორგანოსათვის, რომელსაც აქვს საინკასო დავალების წარდგენის უფლება, თუმცა აღნიშნული ნორმა შეიცავს საინკასო დავალების ერთ-ერთ უმთავრეს მახასიათებელ ნიშანს, რომელიც აკლია საგადასახადო კოდექსში მოცემულ განარმტებას და ეს არის „გადამხდელის ანგარიშიდან მისი (გადამხდელის) თანხმობის გარეშე ფულადი სახსრების გადარიცხვა“. ამ ნორმიდან აშკარად იკვეთება, რომ საინკასო დავალების შესრულებაზე საჭირო არ არის საბანკო ანგარიშის მფლობელის თანხმობა, რაც კიდევ ერთხელ ხაზს უსვამს ამ ღონისძიების იმპერატიულ ხასიათს და საინკასო დავალებით თანხების ჩამოჭრა ხდება უაქცეპტოდ. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სსკ-ის მიზნებისათვის საინკასო დავალება შეიძლება განიმარტოს, როგორც „საგადასახადო ორგანოს მიერ ბანკისადმი გაცემული დავალება გადასახადის გადამხდელის ანგარიშიდან ფულადი სახსრების უაქცეპტოდ ჩამოჭრისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში გადარიცხვის თაობაზე“.

საინკასო დავალების მნიშვნელოვანი ერთ-ერთი მახასიათებელი ნიშანია, რომ ის შეიძლება გავრცელდეს მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში, რაზეც პირდაპირ აკეთებს აქცენტს სსკ-ის 243-ე მუხლი. ანალოგიურზე მიუთითებს სასამართლო და დავების განმხილველი საბჭოს პრაქტიკაც, რომელიც აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება, საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები, შეეხება მხოლოდ აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებებს.²²²

მნიშვნელოვანი მიდგომა, რომელსაც სსკ-ის 243-ე მუხლი ითვალისწინებს ვადიან ანაბართან დაკავშირებით. საბანკო ანგარიშების, მათ შორის საანაბრო/სადეპოზიტო ანგარიშების, გახნის უფლება აქვს მხოლოდ კომერციულ ბანკს. კომერციული ბანკი, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, არის

²²¹ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 ივნისის N8/04 ბრძანება, მუხლი 2 <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

²²² საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2011 წლის 26 იანვრის ბს-1025-998(კ-10) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2011 წ. N10

სუბიექტი, რომელიც „იღებს დეპოზიტებს და მათი გამოყენებით თავისი სახელით ახორციელებს საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ საბანკო საქმიანობას.“²²³ და „არავის აქვს უფლება, მოიზიდოს დეპოზიტები და მათი გამოყენებით თავისი სახელით გასცეს კრედიტები ეროვნული ბანკის მიერ გაცემული ლიცენზიის გარეშე.“²²⁴ დეპოზიტი არის კომერციული ბანკების ფულადი რესურსის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყარო, რომლითაც კომერციული ბანკები ბაზარზე ასრულებენ შუამავლის როლს და ერთმანეთს აკავშირებენ დეპოზიტორსა და მსესხებელს და ამით ხელს უწყობენ ეკონომიკის სხვადასხვა სფეროების დაკრედიტებას. ყველა ტიპის დეპოზიტებზე საინკასო დავალების გავრცელება გამოიწვევს ნდობის შემცირებას დეპოზიტების მიმართ, რაც შეიძლება აისახოს დეპოზიტების მოცულობის შემცირებაში. ამასთან, თუ ბანკს არ ექნება შესაძლებლობა, წინასწარ გათვალოს მის მიერ კლიენტების დაკრედიტების სტრატეგია, ამას ნეგატიური შედეგი ექნება სესხების გაცემის კუთხით. ვინაიდან საქართველოს საბანკო სექტორი არის რეალური ეკონომიკისათვის ფულადი რესურსის მიწოდების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყარო, აუცილებელია აღნიშნული სექტორის სტაბილურობა, მდგრადი და დინამიკური განვითარება და აღნიშნულის ხელშეწყობა თავად სახელმწიფო ორგანოების მიერაც. სწორედ აღნიშნულიდან გამომდინარე წესდება გამონაკლისი ვადიანი დეპოზიტების მიმართ საინკასო დავალების წარდგენის თვალსაზრისით.

აღსანიშნავია, რომ ზემოაღნიშნული გამონაკლისი გადასახადის გადამხდელის მიერ არ უნდა იქნას აღქმული, რომ მას აქვს შესაძლებლობა, ვადიანი დეპოზიტის საფარქვეშ თავი აარიდოს მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებას. მოცემული საკითხი მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენდა 2011 წლის 14 დეკემბრამდე. მოცემულ პერიოდამდე დეპოზიტორს შეეძლო დეპოზიტზე განთავსებული თანხების პირდაპირ სადეპოზიტო ანგარიშიდან გატანა და ვინაიდან ვადიან დეპოზიტზე საინკასო დავალება რა ვრცელდებოდა, ანგარიშზე არსებული თანხები შეიძლება გაენადღებინა ინკასოსათვის გვერდის ავლის გზით.

²²³ „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი, მუხლი 2(გ) <<https://matsne.gov.ge/document/view/101044?publication=47>> [09.10.2022]

²²⁴ „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/32962?publication=40>> [09.10.2022]

პარალელურად, გადასახადის გადამხდელს უფლება ჰქონდა, სისტემატურად გაეგრძელებინა სადეპოზიტო ხელშეკრულების ვადა და ამით თავი აერიდებინა საგადასახადო ვალდებულებისათვის, სანამ ეს ვალდებულება ხანდაზმული არ გახდებოდა. 2011 წლის 14 დეკემბერს განხორციელებული ცვლილებებით კი დადგინდა, რომ „ვადიანი დეპოზიტის ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვა, შეტანა, გადარიცხვა და გატანა შესაძლებელია მხოლოდ დეპოზიტის მფლობელი პირის მიმდინარე ანგარიშის ან მოთხოვნამდე დეპოზიტის ანგარიშის მეშვეობით.“²²⁵ ამ ანგარიშებზე კი ვრცელდება საინკასო დავალება. ამასთან, ვადიანი დეპოზიტის ვადის ამოწურვის დროს დეპოზიტის ვადის გაგრძელება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სადეპოზიტო ანგარიშიდან თანხა გადაირიცხა მიმდინარე ანგარიშზე და შემდგომ ისევ უკან დაბრუნდა ვადიანი დეპოზიტის ანგარიშზე. შესაბამისად, თუ ვადიანი დეპოზიტის მფლობელის მიმართ გამოყენებულია საინკასო დავალება, ის, აღნიშნული ნორმის შესაბამისად, ვედარ შეძლებს საინკასო დავალებისათვის გვერდის ავლას.

მეორე მიზეზი, თუ რატომ არ ვრცელდება ვადიან დეპოზიტზე საინკასო დავალება, უნდა ვეძებოთ თავად დეპოზიტის არსში. ამის გასაგებად კი უნდა დავადგინოთ, თუ რა არის დეპოზიტი. დეპოზიტი არის „კომერციულ ბანკში ... შეტანილი ფულადი სახსრები ან გადახდის სხვა საშუალებები, რომლებზედაც საკუთრების უფლებას იძენს კომერციული ბანკი,“²²⁶ ანალოგიურად სამოქალაქო კოდექსი ადგენს, რომ ანაბრის ფარგლებში ფულადი თანხის შეტანით (ანაბარი) საკრედიტო დაწესებულება მოიპოვებს მასზე საკუთრების უფლებას და ვალდებულია, ვადის დადგომისას იმავე ვალუტაში დააბრუნოს მიღებული თანხა. ორივე ამ განმარტების თანახმად, მიუხედავად ვადიანი იქნება, თუ მოთხოვნამდე დეპოზიტი, მასზე საკუთრების უფლებას მოიპოვებს კომერციული ბანკი სადეპოზიტო ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში.

²²⁵ „საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2011 წლის 7 აპრილის N24/04 ბრძანება, მუხლი 4(3²) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1279467?publication=20>> [09.10.2022]

²²⁶ „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი, მუხლი 2(ზ) <<https://matsne.gov.ge/document/view/101044?publication=47>> [09.10.2022]

მოცემულ შემთხვევაში ჩნდება კითხვა, თუ როგორც ვადიანი, ასევე მოთხოვნამდე დეპოზიტის შემთხვევაში საკუთრების უფლება გადადის ბანკზე, მაშინ რატომ აწესებს საინკასო დავალების გავრცელების გამონაკლისს საგადასახადო კოდექსი მხოლოდ ვადიანი დეპოზიტის ანგარიშზე? მთავარი განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ განსხვავებით ვადიანი დეპოზიტის შემთხვევისა, მოთხოვნამდე დეპოზიტი პირს შეუძლია განკარგოს საკუთარი შეხედულებისამებრ (დაამატოს ან შეამციროს თანხები დეპოზიტზე), ისე რომ არ არის საჭირო ბანკის წინასწარი თანხმობა ანდა ბანკთან გაფორმებული ხელშეკრულების დარღვევა. ამასთან, მოთხოვნამდე დეპოზიტების განთავსება ხდება კლიენტის მიმდინარე ანგარიშებზე, რომელზედაც სტანდარტულად ვრცელდება საინკასო დავალება.

სადეპოზიტო ანგარიშების მიმართ საინკასო დავალების ანდა ყადაღის გამოყენების საკითხთან დაკავშირებით, ასევე მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა, თუ როგორ რეგულირდება შემთხვევა, როდესაც კომერციული ბანკი მასთან განთავსებულ დეპოზიტს იყენებს გაცემული სესხის უზრუნველსაყოფად. მოცემულ საკითხს არეგულირებს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოცემული ნორმატიული აქტი „საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“, რომლის მე-4 მუხლის 3⁵ პუნქტი აღნიშნავს, რომ „ბანკი უფლებამოსილია მის მიმართ არსებული დავალიანების დაფარვა განახორციელოს ვადიანი დეპოზიტის მფლობელი პირის მიმდინარე ანგარიშზე ვადიანი დეპოზიტის თანხის გადატანის გარეშე, თუ აღნიშნული ვადიანი დეპოზიტი გამოყენებულია ბანკის მიმართ კლიენტის ვალდებულების უზრუნველსაყოფად და ვადიანი დეპოზიტის მოქმედების ვადა არ არის ვადიანი დეპოზიტით უზრუნველყოფილი ვალდებულების ვადაზე ნაკლები. ამასთანავე, ბანკის მიერ აღნიშნული ვადიანი დეპოზიტის ვალდებულების უზრუნველსაყოფად გამოყენებამდე, ვადიანი დეპოზიტის მფლობელი პირის ანგარიშების მიმართ არ უნდა მოქმედებდეს იძულებითი აღსრულების ღონისძიებები ამავე ბანკში.“²²⁷

²²⁷ „საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის N24/04 ბრძანება, მუხლი 4 (3⁵) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1279467?publication=20>> [09.10.2022]

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კანონმდებელი აწესებს სამ აუცილებელ კრიტერიუმს, რომლის დაცვის შემთხვევაში ბანკის მოთხოვნას კლიენტის სადეპოზიტო ანგარიშის მიმართ მიენიჭება უპირატესობა: ა) აუცილებელია ბანკს გაფრომებული ჰქონდეს კლიენტთან ხელშეკრულება კლიენტის ვადიანი დეპოზიტის უზრუნველსაყოფად გამოყენების თაობაზე; ბ) ვადიანი დეპოზიტის მოქმედების ვადა არ უნდა იყოს ვადიანი დეპოზიტით უზრუნველყოფილი ვალდებულების ვადაზე ნაკლები; გ) ბანკის მიერ აღნიშნული ვადიანი დეპოზიტის ვალდებულების უზრუნველსაყოფად გამოყენებამდე, ვადიანი დეპოზიტის მფლობელი პირის ანგარიშების მიმართ არ უნდა მოქმედებდეს იძულებითი აღსრულების ღონისძიებები ამავე ბანკში. ასეთი მიდგომა გავრცელებულია საერთაშორიო პრაქტიკაში, იმ მოტივით, რომ დეპოზიტი ხელოვნურად არ იქნას გამოყენებული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდების მიზნებისათვის, მაგ: აშშ-ის კანონმდებლობის თანახმად, თუ უზრუნველყოფილი მოთხოვნა უფრო ადრე წარმოიშვა, ვიდრე საგადასახადო ორგანო გამოსცემს შეტყობინებას უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ, მაშინ ასეთი უზრუნველყოფის ღონისძიებას მიენიჭება უპირატესობა საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნასთან მიმართებით.²²⁸

ზოგიერთი კვლევებში საინკასო დავალება მოხსენიებულია, როგორც ანტიკონსტიტუციური ღონისძიება, რადგან ხორციელდება ქონების ხელყოფა სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე.²²⁹ აღნიშნულ მიდგომას ვერ დავეთანხმებით რამდენიმე მიზეზით: ა) უპირველესად, როგორც ზევით უკვე განვიხილეთ, საქართველოს კონსტიტუცია უშვებს საკუთრების უფლების შეზღუდვას კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში; ბ) მეორე, ყველა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების პროცესში სასამართლოს ჩართულობა მნიშვნელოვანწილად შეამცირებს საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობას. გ) ანალოგიური პრაქტიკა არ არის სიახლე განვითარებული ქვეყნებისთვის, სადაც განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა საკუთრების უფლების დაცვას, მაგალითად: აშშ-ის საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება, გამოიყენოს ე.წ „IRS bank account levy“, რაც საინკასო დავალების

²²⁸ Douglas H. Frazer., *A Colateral Matter: The Priority Battle Between The Tax Authorities and Deposit Account Financing Lenders*, 116 Banking L.J. 358 1999, 362

²²⁹ კონსტიტუციის 42-ე მუხლი, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, თბილისი, 2012, 28-29

მსგავსია და რომლის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება, საბანკო ანგარიშიდან თანხების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით, ჩამოჭრა განახორციელოს სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე.²³⁰

საინკასო დავალების წარდგენის პროცედურული ნაწილი განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და ეროვნული ბანკის შესაბამისი სამართლებრივი აქტებით. საინკასო დავალება გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების შესაბამის ბიუჯეტში ჩარიცხვის შესახებ წარედგინება იმ საბანკო დაწესებულებას, რომელშიც გადასახადის გადამხდელს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში. აღნიშნულ ნორმას არ ექნებოდა სამართლებრივი დატვირთვა, სსკ რომ არ ითვალისწინებდეს კომერციული ბანკის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის ანგარიშების გახსნის შესახებ ინფორმაციის მიწოდების ვალდებულებას. სსკ-ის 71-ე მუხლის თანახმად, კომერციული ბანკი საგადასახადო ორგანოს აწოდებს ინფორმაციას მეწარმე ფიზიკური პირის ან იურიდიული პირის მიერ პირველი და ბოლო საბანკო ანგარიშების გახსნის თაობაზე, ამასთან, ამავე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, კომერციული ბანკი ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნის შემთხვევაში, მიაწოდოს მას ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ. მოცემულ უფლებამოსილებას საგადასახადო ორგანო იყენებს იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არის არამეწარმე ფიზიკური პირი. შესაბამისად, ნებისმიერ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს აქვს შესაძლებლობა, ფლობდეს ინფორმაციას, თუ რომელ ბანკში აქვს ანგარიში გადასახადის გადამხდელს გახსნილი და საინკასო დავალება გააგზავნოს კონკრეტულ კომერციულ ბანკში.

994-ე ბრძანება უთითებს, რომ საინკასო დავალების გამოყენების, შევსებისა და გაფორმების წესი რეგულირდება „საქართველოში უნაღდო ანგარიშსწორების წესების დამტკიცების შესახებ“, საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2007 წლის 26 ივნისის №166 ბრძანებით. მოცემულ ჩანაწერში სამართლებრივი ხარვეზია, რადგან მითითებული წესი საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გაუქმდა 2015 წლის 22

²³⁰ What Are IRS Bank Levies? [Definition & Examples], Brotman Law, chapter 8, <<https://www.sambrotman.com/irs-collections/what-are-irs-bank-levies-definition-examples>>[23.06.2022], აგრეთვე What are an IRS Bank Account Levy? How it works, what to expect, Taxcure, 2022, <<https://taxcure.com/tax-problems/bank-levy/what-is-bank-levy>> [09.10.2022]

იანვარს და მის მაგივრად მოქმედებს „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის 2015 წლის 22 იანვრის N8/04 ბრძანება. შესაბამისად, საჭიროა არსებული ხარვეზის გასწორება ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანებაში.

საკმაოდ მნიშვნელოვანია 994-ე ბრძანების 57-ე მუხლის 2¹ პუნქტით გათვალისწინებული ჩანაწერი, რომელიც აძლევს საგადასახადო ორგანოს უფლებას, „მიიღოს გადაწყვეტილება: ა) საინკასო დავალება არ გავრცელდეს იმ საბანკო ანგარიშებზე, სადაც საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – სოციალური მომსახურების სააგენტოს მიერ ირიცხება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრები „სახელმწიფო პენსიის შესახებ“, „სოციალური დახმარების შესახებ“, „სახელმწიფო კომპენსაციისა და სახელმწიფო აკადემიური სტიპენდიის შესახებ“ და „საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა – დევნილთა შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე შესაბამის პირთა ყოველთვიური ფულადი უზრუნველყოფის მიზნით; ბ) ფიზიკური პირის მოთხოვნის შემთხვევაში, საინკასო დავალება გავრცელდეს, მის საბანკო ანგარიშზე/ანგარიშებზე არსებული თანხიდან, თვეში მხოლოდ 300 ლარის ოდენობის ზემოთ არსებულ ფულად სახსრებზე.“²³¹

ზემოაღნიშნული ნორმის ანალიზიდან ცალსახად ჩანს, რომ დაწესებული გამონაკლისები სოციალური დატვირთვის მატარებელია. მსგავს პრაქტიკას ითვალისწინებს აშშ-იც, როცა ადგენს, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან გათავისუფლებულია: ა) უმუშევრობის დახმარება; ბ) შრომისუუნარობის დახმარება; გ) სოციალური დახმარებები; დ) ზოგიერთი კატეგორიის პენსია, რომელიც ძირითადად, მოიცავს იმ კატეგორიის პენსიას, რომელიც მოქალაქეს ნამსახურეობის სტაჟის გამო ერიცხება.²³² უფრო მეტიც, გამომდინარე სახელმწიფოს სოციალური განვითარების პოლიტიკიდან და იმის გათვალისწინებით, რომ ბავშვის ნორმალურ

²³¹ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე” საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 994 ბრძანება, მუხლი 57(2¹)

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127> [09.10.2022]

²³² Mark A. Turner and Fernandez R., *Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited*, 87 Tax Mag. 59 2009, 61

გარემოში გაზრდა უმნიშვნელოვანესია სახელმწიფოსთვის, აღნიშნულიდან გამომდინარე, ალიმენტის სახით გადახდილი ან გადასახდელი თანხები განთავისუფლებულია საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ მოცემული შეღავათი გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ალიმენტი დაკისრებულია აშშ-ის რომელიმე სასამართლოს მიერ.²³³ წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში მიზანშეწონილია გაკეთდეს რეკომენდაცია, რომ 994-ე წესის 57-ე მუხლის 2¹ პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული გამონაკლისი არ იყოს დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის მიმართვაზე და რესურსების დაზოგვის მიზნით, კანონმდებლობამ პირდაპირ დააწესოს გამონაკლისი, რომ უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელება არ შეიძლება მოხდეს საარსებო მინიმუმზე; ასევე გამოყენებულ იქნას აშშ-ის ანალოგია და უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ გავრცელდეს სასამართლოს მიერ დაწესებულ ალიმენტზე.

აღსანიშნავია კიდევ ერთი სიახლე, რომელსაც აშშ-ის კანონმდებლობა გვთავაზობს. როგორც წესი, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება ხდება გადასახადის გადამხდელის დარიცხულ ხელფასზე, გამოკლებული საგადასახადო ვალდებულებები (საქართველოს შემთხვევაში -20% საშემოსავლო გადასახადი), თუმცა აშშ-ში საგადასახადო ორგანოს აქვს დისკრეციული უფლებამოსილება - კონკრეტულ შემთხვევებში უზრუნველყოფა გამოიყენოს გადასახადის გადამხდელის მიერ ე.წ. „სახლში წასაღები“²³⁴ თანხის მიმართ. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო გადამხდელს აძლევს შესაძლებლობას, მისი ხელფასიდან დაკავებულ იქნას დაზღვევის, საპენსიო დანაგროვების, პროფესიული კავშირების საწევროების, ალიმენტისა და სხვა მსგავსი სოციალური მნიშვნელობის გადასახდელები. თუმცა მოცემულ შეღავათს საგადასახადო ორგანო მხოლოდ იმ შემთხვევაში უშვებს, თუ გადასახადის გადამხდელი ბოროტად არ იყენებს დაშვებულ შეღავათს და ეთანამშრომლება საგადასახადო ორგანოს.

საინტერესოა ზოგიერთი ქვეყნის გამოცდილება გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებიდან თანხების დაკავების დასაშვები მინიმალური ზღვარის შესახებ. მაგ: იტალიაში აღნიშნული ზღვარი განსაზღვრულია გადასახადის გადამხდელის

²³³ Mark A. Turner and Fernandez R., *Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited*, 87 Tax Mag. 59 2009, 63

²³⁴ იქვე, 64

შემოსავლების მიხედვით და დასაკავებელი თანხის ოდენობა მატულობს შემოსავლის ზრდის პროპორციულად, მაგრამ არც ერთ შემთხვევაში არ აღემატება ხელფასის 1/5-ს (1/10 € 2,500-მდე, 1/7 5,000-მდე და 1/5 € 5,000-ის ზევით).²³⁵

კომერციულ ბანკში ინკასოს წარდგენის ძირითადი პროცედურული ნაწილი განსაზღვრულია გადახდის წესში. მნიშვნელოვანია, გავამახვილოთ ყურადღება ინკასოს ძირითად მახასიათებლებზე:

1. უპირველესად, გასათვალისწინებელია, რომ საინკასო დავალებაში გადამხდელის ანგარიშის მითითება არ არის საჭირო და გამდახდელის იდენტიფიცირება ხდება მისი საიდენტიფიკაციო ნომრის საფუძველზე²³⁶ აღნიშნული ჩანაწერი განასხვავებს საინკასო დავალებას საბანკო ანგარიშის დაყადაღებისაგან, სადაც შესაძლებელია, ყადაღა მხოლოდ ერთ ინდივიდუალურ ანგარიშზე იყოს გამოწერილი. ინკასოს შემთხვევაში კი სავალდებულო არ არის საინკასო დავალებაში გადამხდელის ანგარიშის მითითება და მისი შესრულება შეიძლება გადამხდელის ნებისმიერი ანგარიშიდან კანონმდებლობით განსაზღვრული გამონაკლისი შემთხვევების გარდა.

2. „ბანკი ვალდებულია, საინკასო დავალება მიიღოს შესასრულებლად, გადამხდელის საგადახდო ანგარიშზე (ანგარიშებზე) ნაშთის არარსებობის მიუხედავად.“²³⁷ მიუხედავად იმისა, რომ ინკასოს ძირითადი მიზანი არის პირის საბანკო ანგარიშიდან თანხების უაქცეპტოდ ჩამოჭრა და ბიუჯეტში გადარიცხვა, ანგარიშზე თანხების არარსებობა არ აფერხებს ინკასოს წარდგენის პროცესს და ამ შემთხვევაში ავტომატურად ინკასო ვრცელდება ინკასოს წარდგენის შემდეგ ანგარიშზე ჩარიცხულ თანხებზეც, ინკასოს მოცულობის ფარგლებში.

3. საინკასო დავალება შეიძლება შესრულდეს პირის ერთი ან რამდენიმე ანგარიშიდან ნაწილ-ნაწილ. სხვადასხვა ანგარიშიდან შესრულების დროს ხდება

²³⁵ Ebraico M. Ruà. S., *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System*, *Taxation Papers*, working paper N. 53 – 2015; European commission, 11

²³⁶ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 იანვრის N8/04 ბრძანება, მუხლი 16(3) <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

²³⁷ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 იანვრის N8/04 ბრძანება, მუხლი 17(3) <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

თანხის აკუმულირება ერთ ანგარიშზე და ამ ანგარიშიდან ჩამოჭრა.²³⁸ საინკასო დავალების შესრულება დაუშვებელია ვადიანი დეპოზიტის ანგარიშიდან.

4. საინკასო დავალება არ სრულდება ოვერდრაფტის ან საკრედიტო ხაზის გამოყენებით, თუ ამის შესახებ არ არსებობს ანგარიშის მფლობელის წინასწარი თანხმობა. ამასთან, საინკასო დავალების მოქმედების პერიოდში პირს ეზღუდება ასეთი ტიპის საკრედიტო ხაზების გამოყენება.²³⁹

5. საინკასო დავალების წარმოდგენამდე გაკეთებული საბარათე ოპერაციები, თუნდაც ანგარიშიდან თანხის ჩამოჭრა ჯერ არ იყოს განხორციელებული, არ ექცევა საინკასო დავალების მოქმედების ქვეშ.²⁴⁰

6. თუ ინკასოს ვალუტის შესაბამის სავალუტო ანგარიშზე არ არის საკმარისი თანხა, თანხის ჩამოჭრა შეიძლება მოხდეს სხვა ვალუტის ანგარიშებიდან, ასეთ ანგარიშებზე თანხების არსებობის შემთხვევაში. კონვერტაცია ხორციელდება ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსით.²⁴¹

7. სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების დროული შედინების მიმართ საზოგადოების მაღალი ინტერესიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის ინკასოს ენიჭება უპირატესობა სხვა სახელმწიფო უწყებების მიერ გამოწერილ ინკასოებთან მიმართებით, გარდა ეროვნული ბანკის ინკასოსი.

საბანკო ანგარიშიდან თანხების ჩამოჭრას, როგორც უზრუნველყოფის ერთ-ერთ ღონისძიებას, აქტიურად იყენებს ესტონეთის საგადასახადო კოდექსიც.²⁴² ესტონეთშიც დაახლოებით საქართველოს მსგავსი სისტემა მუშაობს, საგადასახადო ორგანო პირადაპირ უგზავნის შეტყობინებას კომერციული ბანკს საბანკო ანგარიშებიდან საგადასახადო დავალიანების მოცულობის უაქცეპტოდ ჩამოჭრის შესახებ.

²³⁸ „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2015 წლის 22 იანვრის N8/04 ბრძანება, მუხლი 18(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4>> [09.10.2022]

²³⁹ იქვე, მუხლი 18(4)

²⁴⁰ იქვე, მუხლი 18(6)

²⁴¹ იქვე, მუხლი 18(8)

²⁴² Taxation Act of Estonia“, Law, article 131 <<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/508072020001/consolide>> [09.10.2022]

საინტერესოა აშშ-ის გამოცდილება, რომელიც შესაძლებელს ხდის, გამდახდელის ფულადი სახსრების უაქცეპტო ჩამოჭრა და ბიუჯეტში გადარიცხვა მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშის გამოყენების გარეშე. საგადასახადო ყადაღასთან დაკავშირებით საერთაშორისო პრაქტიკის განხილვის ფარგლებში საკმაოდ საინტერესო განსხვავებულ მიდგომას ითვალისწინებს არიზონის საგადასახადო კანონმდებლობა, რომელიც იცნობს ცნებას „wage levy”,²⁴³ რომელიც საგადასახადო ორგანოს აძლევს საშუალებას, საგადასახადო ვალდებულება დააკმაყოფილოს პირდაპირ დასარიცხი ხელფასიდან კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ფარგლებში და არ დაელოდოს მისი გადამხდელის ანგარიშზე ჩარიცხვას. მოცემულ შემთხვევაში დამსაქმებელი, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, ვალდებულია, აგენტის ფუნქცია შეასრულოს არამხოლოდ ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის გადახდის თვალსაზრისით, არამედ აღასრულოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება დარიცხული ხელფასიდან თანხების ჩამოჭრის თვალსაზრისით. აშშ-ში არსებულ აღნიშნულ პრაქტიკასთან დაკავშირებით, ასევე გასათვალისწინებელია, რომ თუ პიროვნებას ერთდროულად აქვს ორი ან მეტი ხელფასი სხვადასხვა წყაროებიდან, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება და უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს პირდაპირ ყველაზე მოცულობით, ანაზღაურების მიმართ, თუმცა თუ უზრუნველყოფა არ არის საკმარისი, საგადასახადო ორგანო არ არის შეზღუდული, უზრუნველყოფა გამოიყენოს ყველა სახელფასო ანაზღაურების მიმართაც. ამასთან, „თუ კანონმდებლობით დადგენილია გამონაკლისები და შეღავათები, რომელიც ვრცელდება სახელფასო შემოსავლებზე, მისი გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ ერთი ხელფასის მიმართ.“²⁴⁴

²⁴³ Collections Process, Arizona Department of Revenue, Publication 2, 2014, 3

²⁴⁴ Logan P., *Collection via Levy*, 13 J. Tax Prac. & Proc. 11 2011-2012, 13

2.5. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა

სსკ-ის 240-ე მუხლი განსაზღვრავს მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის წესს, რომელიც წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი ღონისძიებას. იმისთვის, რომ საგადასახადო ორგანომ განახორციელოს მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, აუცილებელია კუმულაციურად რამდენიმე პირობის არსებობა: ა) გადასახადის გადამხდელის ქონების სიმცირის გამო მის მიმართ სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებამ ვერ უზრუნველყო საგადასახადო დავალიანების დაფარვა; ბ) მესამე პირს გადასახადის გადამხდელის მიმართ აქვს ვადამოსული დავალიანება და აღნიშნული დასტურდება სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებით. მოცემულ შემთხვევაში ძირითადი აქცენტი კეთდება სწორედ ვადამოსულ და დადასტურებულ დავალიანებაზე. თუ არ არსებობს ერთი-ერთი აღნიშნული კრიტერიუმი მაინც, მაშინ მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა დაუშვებელია. აღსანიშნავია, რომ სწორედ მსგავს მიდგომას ითვალისწინებს ყირგიზეთის საგადასახადო კოდექსიც, რომლის მიხედვით, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს არ აქვს საკმარისი ფულადი რესურსი იმისთვის, რომ მასზე მოხდეს უზრუნველყოფის ღონისძიების მიქცევა და იმავდროულად, არსებობს დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს მესამე პირის ვადამოსულ დავალიანებას გადასახადის გადამხდელის მიმართ.²⁴⁵

ზემოაღნიშნული ორი პირობის კუმულაციურად არსებობის ფაქტზე ყურადღებას ამახვილებს დავების განმხილველი საბჭოც თავის 2020 წლის 29 აპრილის N9015/2/2019 გადაწყვეტილებაში.²⁴⁶ აღნიშნული გადაწყვეტილების საფუძველზე, დავების განმხილველმა საბჭომ გააუქმა შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 31 ივლისის N°26312 ბრძანება მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის თაობაზე

²⁴⁵ „налоговый кодекс кыргызской республики“, Закон, Статья 85(6) <<http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/112340/10?mode=tekst>> [09.10.2022]

²⁴⁶ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 29 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივარზე N°9015/2/201 <<https://taxdisputes.gov.ge/4043>> [09.10.2022]

სწორედ იმ მოტივით, რომ არ არსებობდა მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის საფუძველი, რადგან უტყუარი მტკიცებულების საფუძველზე ვერ მტკიცდებოდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დავალიანების არსებობის ფაქტი. ასევე საინტერესო გადაწყვეტილება აქვს მიღებული დავების განმხილველ საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის №12920/2/16 საქმეზე, როდესაც ასევე მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შემოსავლების სამსახურის მიერ მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების გაუქმების თაობაზე, რადგან მესამე პირსა და გადასახადის გადამხდელს შორის მიმდინარეობდა სასამართლო დავა და ვინაიდან ჯერ არ არსებობდა სასამართლო გადაწყვეტილება დავალიანების არსებობის შესახებ, შემოსავლების სამსახურს არ გააჩნდა უტყუარი მტკიცებულება გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დავალიანების არსებობის შესახებ.²⁴⁷

მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული სავალდებულო ხასიათის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე ხორციელდება მესამე პირისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა.

სსკ-თი პირდაპირ არ არის დაკონკრეტებული, თუმცა მესამე პირში მოიაზრება ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს გადასახადის გადამხდელის მიმართ დავალიანება, შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა შეიძლება წარედგინოს როგორც ერთ, ასევე რამდენიმე პირს ერთდროულად. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ მოთხოვნა, რომლის წარდგენაც ხდება მესამე პირისათვის, ყოველთვის არის შემოფარგლული გადასახადის გადამხდელის მიმართ აღნიშნული მესამე პირის დავალიანების მოცულობით და არ შეიძლება აღემატებოდეს აღნიშნული დავალიანების ფარგლებს.

„მესამე პირის მიერ მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება შესაბამისად უქმდება ან მცირდება.“²⁴⁸ აღნიშნული ჩანაწერი არაპირდაპირ მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ მესამე პირისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის შემთხვევაში, გადასახადის

²⁴⁷ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივარზე №12920/2/16, <<https://taxdisputes.gov.ge/4043>> [09.10.2022]

²⁴⁸ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 240(2) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

გადამხდელს საგადასახადო ორგანოსთან ვალდებულებითი ურთიერთობები არ უწყდება და რჩება ვალდებულ პირად მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის შესრულებამდე, ხოლო თუ ეს შესრულება არის მხოლოდ ნაწილობრივი, მაშინ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება უქმდება მხოლოდ შესრულების ნაწილში.

მესამე პირი ვალდებულია საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის განმავლობაში შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა ან გაასაჩივროს იგი კანონით დადგენილი წესით. საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის ან კანონით დადგენილი წესით არ გასაჩივრების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ამ პირის მიმართ გამოიყენოს კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ნებისმიერი უზრუნველყოფის ღონისძიება.²⁴⁹

ანოლოგიური ფორმის უზრუნველყოფის ღონისძიებას ითვალისწინებს ავსტრალიის საგადასახადო კანონმდებლობაც, რომელიც სსკ-ით გაწერილ მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის მსგავს მოთხოვნებს აყალიბებს და განსაზღვრავს იმ პირთა წრეს, რომელთაც აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში საგადასახადო ორგანომ შეიძლება საგადასახადო მოთხოვნა გაუგზავნოს: ა) პირს, რომელსაც აქვს ვალდებულება ან შეიძლება წარმოეშვას ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის მიმართ; ბ) პირს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ ფლობს ან შეიძლება ფლობდეს თანხებს გ) პირს, რომელიც ფლობს ან შეიძლება ფლობდეს თანხებს მესამე პირის სასარგებლოდ, იმისთვის, რომ მესამე პირის სანაცვლოდ მოახდინოს ანგარშსწორება გადასახადის გადამხდელთან; დ) პირს, რომელიც უფლებამოსილია, მესამე პირის ნაცვლად გადაიხადოს თანხები გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ.²⁵⁰

ავსტრალიის კანონმდებლობით წარმოდგენილია ე.წ „უფლებამოსილი პირის“ ცნება, რომელიც მესამე პირის მაგივრად ასრულებს გადახდებს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ. მოცემულ შემთხვევაში აღნიშნულ მესამე პირს არ აქვს

²⁴⁹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 240(3)

<<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

²⁵⁰ „Taxation Administration Act 1999 of Australia“, Law, section 54, <<http://www.legislation.act.gov.au/a/1999-4/default.asp>> [09.10.2022]

ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის მიმართ, პირიქით, ის გადასახადის გადამხდელის სანაცვლოდ ასრულებს გარკვეული ტიპის გადახდებს იმ თანხებით, რომელიც მასთან წინასწარ არის განთავსებული გადასახადის გადამხდელის მიერ, მაგალითად, სატრასტო ან ნომინალური მფლობელობის შეთანხმებების საფუძველზე. ასეთი სქემის გამოყენებით, გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას, ამიტომ მიზანშეწონილია, ქართულ კანონმდებლობაშიც, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში, ასევე შესაძლებელი იყოს ისეთ სახსრებზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევა, სადაც მესამე პირს არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მიმართ დავალიანება, თუმცა გადასახადის გადამხდელთან შეთანხმებით, გადამხდელის სახელით სხვა პირის წინაშე ასრულებს გარკვეულ ვალდებულებებს.

მსგავსი ტიპის ნორმას ითვალისწინებს მალაიზიის საგადასახადო კანონმდებლობაც,²⁵¹ რომლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია საგადასახადო მოთხოვნა გაუგზავნოს: ა) პირს, რომელსაც აქვს ფულადი ვალდებულება ან მომავალში წარმოეშობა გადასახადის გადამხდელის მიმართ; ბ) პირს, რომელიც ფლობს ან შეიძლება ფლობდეს თანხებს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გ) პირს, რომელიც ფლობს ან შეიძლება ფლობდეს თანხების იმ მესამე პირის სასარგებლოდ, რომელსაც შესასრულებელი აქვს ვალდებულებები გადასახადის გადამხდელის მიმართ; დ) პირს რომელიც უფლებამოსილია, მესამე მხარის მაგივრად შეასრულოს ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის მიმართ. აღნიშნული მოთხოვნების საფუძველზე ითვლება, რომ ნებისმიერი გადახდილი თანხა არის გადახდილი გადასახადის გადამხდელის სახელით და მიემართება მისი საგადასახადო დავალიანების დასაფარად.

ანალოგიური უზრუნველყოფის ღონისძიებას ჰგავს სერბეთის კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო ორგანოს უფლება, გადასახადის გადამხდელის სანაცვლოდ მესამე პირს მოსთხოვს გადასახადის გადამხდელის მიმართ შესასრულებელი ფინანსური ვალდებულებების პირდაპირ საგადასახადო ორგანოში

²⁵¹ „Goods and services tax act 2014”, Law of Malaysia, article 48 <http://gst.customs.gov.my/en/rg/Pages/rg_bill.aspx> [09.10.2022]

გადარიცხვა, მაშინ როდესაც დამდგარია აღნიშნული ვალდებულების შესრულების ვადა.²⁵²

საყურადღებოა სსკ-ის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის შემდეგი ჩანაწერის შინაარსობრივი განმარტება - „სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილია“. მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსში პირდაპირ არ არის დაკონკრეტებული, სადავო არ უნდა იყოს ის ფაქტი, რომ „სასამართლო გადაწყვეტილების“ ქვეშ მოიაზრება სასამართლოს ნებისმიერი ინსტანციის მიერ მიღებული და ძალაში შესული გადაწყვეტილება. აქვე საინტერესოა და საგადასახადო ორგანოსაგან დამატებით პროცედურულ განმარტებას საჭიროებს, უნდა მოახდინოს თუ არა, მაგალითად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული ძალაში შესული გადაწყვეტილების შემთხვევაში დაუყოვნებელი აღსრულების გაკეთება მესამე პირზე იმ პირობებში, როდესაც შესაძლებელია გადაწყვეტილება გასაჩივრდეს ზედა ინსტანციის სასამართლოებში და ზედა ინსტანციის სასამართლოებმა განსხვავებული გადაწყვეტილება გამოიტანონ. შესაბამისად, მიზანშეწონილია დაკონკრეტდეს, რომ სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შემთხვევაში, საჭიროა გასული იყოს აღნიშნული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა და გადაწყვეტილება არ უნდა იყოს გასაჩივრებული.

დამატებით, საინტერესოა, რა მოიაზრება „სხვა მტკიცებულების“ ქვეშ. ნორმის შინაარსობრივი განმარტებიდან მასში არ მოიაზრება სასამართლო გადაწყვეტილება, რადგან აღნიშნული უკვე დაფარულია 240-ე მუხლის პირველი ნაწილით. აღნიშნულის ქვეშ შეიძლება მოვიაზროთ ნებისმიერი დოკუმენტი, რომელიც რაიმე ვალდებულების არსებობაზე მიუთითებს - ხელშეკრულება, ინვოისი, საგადახდო დავალება, ანგარიშ-ფაქტურა და ა.შ თუმცა აღნიშნული დოკუმენტები ვერ წარმოშობს ვალდებულების არსებობის უტყუარ ფაქტს საგადასახადო მიზნებისათვის, რადგან ყოველთვის არსებობს სასამართლოში გასაჩივრებისა და განსხვავებული გადაწყვეტილების მიღების ალბათობა. შესაბამისად, დამატებითი სამართლებრივი

²⁵² „Law on Tax procedure and tax administration“, Law of Republic of Serbia, article 96
<<https://www.purs.gov.rs/en/Legal-entities/review-of-regulations/Law/LAW-ON-TAX-PROCEDURE-AND-AX-ADMINISTRATION.html>> [09.10.2022]

დავების თავიდან არიდების მიზნით, მნიშვნელოვანია, „სხვა მტკიცებულებების“ ქვეშ მოიაზრებოდეს ნებისმიერი ისეთი მტკიცებულება, რომლითაც წარმოშობილ ვალდებულებას მესამე პირი ეთანხმება და არ ხდის სადავოდ.

2.6. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება

უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენებისათვის უნდა არსებობიდას რამდენიმე ძირითადი გარემოება: ა) აღნიშნული ღონისძიება გამოიყენება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დროს და ასეთი დავალიანების ოდენობის ფარგლებში; ბ) ღონისძიების აღსრულება ხდება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ; გ) ამ ღონისძიების გამოყენება დაუშვებელია, თუ მას წინ არ უსწრებს საინკასო დავალების წარდგენა გადასახადის გადამხდელის ანგარიშზე; დ) აღნიშნული ღონისძიების გამოყენებას არ ესაჭიროება სასამართლოს გადაწყვეტილება, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ამოღება ხორციელდება პირის საცხოვრებელი ბინიდან; ე) ამოღებული ფულადი სახსრების სახელმწიფო ბიუჯეტში მიქცევა ხორციელდება თანხის გადამხდელის ანგარიშზე შეტანისა და ამ ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის გზით. მსგავსი ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებას ითვალისწინებს სერბეთის საგადასახადო კოდექსი, რომელიც საშუალებას აძლევს საგადასახადო ორგანოს აღრიცხვის, ჩამორთმევისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის მიქცევის გზით მოახდინოს გადასახადის გადამხდელთან არსებული ნაღდი ფულის მიმართ იძულებითი აღსრულების მექანიზმების გამოყენება.²⁵³

N994 ბრძანებით დამტკიცებული წესის 59-ე მუხლი დეტალურად ადგენს თანხის ამოღების პროცედურებს. უპირველესად, ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის ანდა მისი წარმომადგენლისათვის შესაბამისი სამართლებრივი აქტის გაცნობა, რის შემდეგაც გადასახადის გადამხდელს ეძლევა საშუალება, ნებაყოფლობით განახორციელოს ფულადი სახსრების წარდგენა. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი უფლებამოსილია, მოითხოვოს ფულადი სახსრების

²⁵³ „Law on Tax procedure and tax administration“, Law of Republic of Serbia, article 98, <<https://www.purs.gov.rs/en/Legal-entities/review-of-regulations/Law/LAW-ON-TAX-PROCEDURE-AND-AX-ADMINISTRATION.html>> [09.10.2022]

წარმომავლობის თაობაზე ინფორმაცია, საკონტროლო სალარო-აპარატის მაჩვენებლები და საბუღალტრო აღრიცხვის ჩანაწერები. გადასახადის გადამხდელის ანდა მისი წარმომადგენლის მიერ ნაღდი ფულის საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში არასრულად წარმოდგენის ან ნებაყოფლობით წარმოუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს უფლება აქვს უშუალოდ განხორციელოს სათავსების დათვალიერება და ნაღდი ფულის ამოღება. საგადასახადო ორგანო ნაღდი ფულის ამოღებისთანავე ადგენს ამოღების ოქმს, რომელსაც ეცნობიან პროცედურის მონაწილე მხარეები. ყველა შენიშვნა ან გარემოება, რომელსაც შეიძლება მნიშვნელობა გააჩნდეს საქმესთან დაკავშირებით, მონაწილე პირების მიერ შეიძლება შენიშვნის სახით დაფიქსირდეს ოქმში. შენიშვნის სახით ოქმში ასევე ფიქსირდება, თუ მონაწილე პირი იყენებს უფლებას უარი თქვას ოქმის ხელმოწერაზე.²⁵⁴

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღებას ექვემდებარება ნებისმიერი ვალუტა, როგორც ეროვნული, ასევე უცხოური. ამოღება ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს ეტაპობრივად, თუ თავდაპირველად არ არის საკმარისი თანხები. იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის გადამხდელი სრულად დაფარავს საგადასახადო დავალიანებას და წარადგენს აღნიშნულის დამადასტურებელ მტკიცებულებას, სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების პროცესი წყდება. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს ბრძანებით განსაზღვრულ პერიოდში სრულად ვერ განხორციელდება საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა ნაღდი ფულის ამოღება შესაძლებელია გაგრძელდეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების სრულად დაფარვამდე.

იმისთვის, რომ ამოღებული ფულის ჩარიცხვა მოხდეს ბიუჯეტში, აუცილებელია განხორციელდეს თანხის საბანკო ანგარიშზე შეტანა. შეტანა უნდა მოხდეს იმავე დღეს ან შეუძლების შემთხვევაში, მომდევნო სამუშაო დღეს. საბანკო ანგარიშიდან თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვის უზრუნველყოფა ხორციელდება საინკასო დავალების

²⁵⁴ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე” საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 994 ბრძანება, მუხლი 59 <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127>> [09.10.2022]

გამოყენების გზით. ფულის შეტანის პროცესს ესწრება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ხოლო შეტანას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი ანდა მისი წარმომადგენელი. თუ პირი უარს აცხადებს ფულის შეტანაზე, მაშინ აღნიშნული ოპერაცია სრულდება საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლის მიერ.²⁵⁵

პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება განეკუთვნება უზრუნველყოფის ისეთ ღონისძიებას, რომელიც დამოუკიდებლად სხვა ღონისძიების გამოყენების გარეშე ვერ უზრუნველყოფს ბიუჯეტში თანხების შედინებას და აუცილებელი არის ამოღებული თანხების დამატებით გადასახადის გამდახდელის საბანკო ანგარიშზე შეტანა და, საინკასო დავალების საფუძველზე მისი ჩამოჭრა მათი ბიუჯეტში მისაქცევად. რა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია საბანკო ანგარიში? მიუხედავად იმისა, რომ უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება თანაბრად ვრცელდება როგორც ფიზიკურ, ისე იურიდიულ პირ გადასახადის გადამხდელებზე და რომ ქვეყანაში საკმაოდ განვითარებული საბანკო სექტორია, კანონმდებლობის დონეზე არ არსებობს ვალდებულება, ყველა გადასახადის გადამხდელს ჰქონდეს საბანკო ანგარიში და ქვეყანაში კვლავ მაღალია ნაღდი ანგარიშსწორების მაჩვენებელი. შესაბამისად, ვინაიდან უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების წინაპირობა არის უპირველესად საინკასო დავალების უშედეგოდ გამოყენება და, საბოლოოდ, ამოღებული თანხების კვლავ საინკასო დავალებით ჩამოჭრა, უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება ვერ განხორციელდება ისეთი გადამხდელების მიმართ, რომელთაც საბანკო ანგარიში არ გააჩნიათ, რაც მკვეთრად ამცირებს აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების ეფექტურობას. შესაბამისად, მიზანშეწონილია, აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების სავალდებულო წინაპირობად არ განიხილებოდეს საინკასო დავალების გამოყენება.

²⁵⁵ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე” საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 994 ბრძანება, მუხლი 60 <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127>> [09.10.2022]

თავი III. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებები

3.1. თავდებობა

თავდებობა ვალდებულების პიროვნული უზრუნველყოფის ღონისძიებაა,²⁵⁶ რომლის საფუძველზე კრედიტორს, თავდების ქონებაზეც წარმოემოზა უფლება.²⁵⁷ თავდებობის მთავარი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ გადასახადის გადამხდელთან ერთად, სხვა მესამე პირი იღებს ვალდებულებას, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება. „თავდებობის ხელშეკრულებით თავდები სოლიდარულად იღებს ვალდებულებას, სრული მოცულობით დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხას და შესაბამის სანქციას.“²⁵⁸

გირავნობის მსგავსად, თავდებობაც სამოქალაქო სამართლებრივი უზრუნველყოფის ღონისძიებაა, რომელიც სათავეს ჯერ კიდევ რომის იმპერიიდან იღებს და ის განეკუთვნება დისპოზიციური ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებების კატეგორიას, რომლის გამოყენებისთვისაც სსკ ითვალისწინებს თავდებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის შეთანხმების გაფორმებას. მოცემული ნაშრომის მიზნებისათვის სამოქალაქო სამართლის ნორმები განხილული იქნება მხოლოდ იმ მასშტაბით, რომელიც აუცილებელია თავდებობის, როგორც საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიების არსის შესწავლისათვის, რადგან თავდებობის სამოქალაქო ნაწილის სიდრმისეული განხილვა სცილდება აღნიშნული ნაშრომის მიზნებს.

²⁵⁶ მესხიშვილი ქ., *კერძო სამართლის აქტუალური საკითხები*, ტომი I, GIZ, თბილისი 2020, 29

²⁵⁷ *Schuldrecht M. II.*, Besonderer Teil, 13. Auflage, Verlag: C.H.Beck, München, 2006, S.189. მითითებულია მესხიშვილი ქ., *კერძო სამართლის აქტუალური საკითხები*, ტომი I, GIZ, თბილისი 2020, 29

²⁵⁸ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 249(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

საგადასახადო ურთიერთობებში თავდებობის გამოყენებაზე მსჯელობის დროს მნიშვნელოვანია განისაზღვროს, როდის არის შესაძლებელი უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება. „საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შეიძლება გადავადდეს არაუმეტეს 3 წლით, თუ გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება.“²⁵⁹ პარალელურად, თავდებობა შეიძლება გამოყენებულ იქნას, როგორც საგადასახადო დავის პერიოდში სადავო საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებაც.²⁶⁰ შესაბამისად, საგადასახადო თავდებობა გამოიყენება მხოლოდ ზემოაღნიშნულ ორ შემთხვევაში. აღნიშნულ მოსაზრებას იზიარებს ავტორთა კოლექტივიც.²⁶¹

მსგავს მიდგომას ითვალისწინებს სხვადასხვა უცხო ქვეყნის გამოცდილებებიც, მაგალითად, რუსეთის საგადასახადო კოდექსის 74-ე მუხლი თავდებობის გამოყენების მხოლოდ ერთ შემთხვევას ითვალისწინებს, მაშინ როდესაც ხორციელდება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადების ცვლილება.²⁶²

მიუხედავად იმისა, სხვადასხვა ქვეყნების პრაქტიკაც და ქართველი ავტორების ნაშრომიც იზიარებს იმ მოსაზრებას, რომ თავდებობა შეიძლება გამოყენებულ იქნას მხოლოდ კანონით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში, ასეთი მიდგომით მცირდება თავდებობის, როგორც დისპოზიციური უზრუნველყოფის ღონისძიების, გამოყენების მაჩვენებელი. სსკ ძირითადად ორიენტირებულია იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებზე და დისპოზიციური ხასიათის ღონისძიებების გამოყენების წახალისების მიზნით, მიზნაშეწონილია, არ შევზღუდოთ თავდებობის გამოყენება მხოლოდ ზემოთ განხილული ორი შემთხვევით და გადასახადის გადამხდელსაც და საგადასახადო ორგანოსაც მიეცეს შესაძლებლობა, აღნიშნული ღონისძიება გამოიყენონ ნებისმიერ დროს, როგორც კი ასეთი შეთანხმების მიღწევა შესაძლებელი

²⁵⁹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 238(8) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

²⁶⁰ იქვე, მუხლი 254(4;ა)

²⁶¹ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 447

²⁶² „Tax Code of the Russian Federation“, Law, Part I, Article 74(1) <<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Tax%20Code%20Part%20One.pdf>> [09.10.2022]

იქნება, ერთი მხრივ, გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს და, მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოსა და თავდებს შორის.

თავდებობის დრო წარმოშობილი „სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება სამოქალაქო კანონმდებლობის დებულებები, თუ სსკ-ით სხვა რამ არ არის დადგენილი.“²⁶³ აღნიშნული ნორმიდან გამომდინარე და ვინაიდან მოცემული საკითხი პირდაპირ არ არის სსკ-ში დაკონკრეტებული, იმისათვის, რომ საგადასახადო ორგანომ თავდებს მოსთხოვოს ვალდებულების შესრულება, მან უნდა იხელმძღვანელოს სამოქალაქო კოდექსის 894-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად, კერძოდ, თავდებს შეუძლია უარი თქვას საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე, ვიდრე საგადასახადო ორგანო არ შეეცდება ძირითადი მოვალის მიმართ იძულებით აღსრულებას, რაც მიუთითებს, უპირველესად, იძულებითი აღსრულების გადასახადის გადამხდელის მიმართ წარმოების აუცილებლობაზე.

თავდებობის დროს საგადასახადო ორგანოსა და თავდებს შორის ფორმდება წერილობითი ხელშეკრულება სამოქალაქო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად. ხელშეკრულების ფორმა განისაზღვრება შემოსავლების სამსახურის მიერ. მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის თანხმობა თავდებობის ხელშეკრულების გაფორმებაზე საჭირო არ არის, რადგან ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანებით დამტკიცებული წესის 65² მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, თავდებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის თავდებობის ხელშეკრულების გაფორმების მიზნით, გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს ამავე წესით განსაზღვრულ განაცხადს, რომელიც სამართლებრივად უნდა განხილულ იქნას, როგორც გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოხატული ნება თავდებობის გამოყენების თაობაზე. „თავდებობის ხელშეკრულებით თავდები სოლიდარულად კისრულობს ვალდებულებას, სრული მოცულობით დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება, თუ გადასახადის გადამხდელი ამ დავალიანებას დადგენილ ვადაში არ გადაიხდის.“²⁶⁴ საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის დაკონკრეტებული, თუ რა ვადით ადრე უნდა იქნას გაფორმებული

²⁶³ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 249(4) <<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183>> [09.10.2022]

²⁶⁴ იქვე, მუხლი 249 (1)

თავდებობის ხელშეკრულება, თუმცა ნორმების ურთიერთანალიზი ცალსახად მიუთითებს, რომ თავდებობა აუცილებლად უნდა გაფორმდეს საგადასახადო დავალიანების გადავადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებამდე, რადგან თავდებობა წარმოადგენს ასეთი გადაწყვეტილების მიღების აუცილებელ წინაპირობას. თავდებს ეკისრება სოლიდარული პასუხისმგებლობა, თუ გადასახადის გადამხდელმა დროულად არ განახორციელა საგადასახადო დავალიანების დაფარვა, რაც საგადასახადო ორგანოს აძლევს უფლებას საგადასახადო დავალიანების თანხაზე მოთხოვნა წარუდგინოს თავდებს და საჭიროების შემთხვევაში მის მიმართ გამოიყენოს სსკ-ით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად, თავდების მიერ აღებული ვალდებულების შესრულების შემთხვევაში, მასზე გადადის საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის მიმართ (რეგრესული მოთხოვნა).²⁶⁵

საინტერესოა, თუ ვინ შეიძლება იყოს თავდები პირი. თავდები შეიძლება იყოს როგორც ერთი, ასევე რამდენიმე იურიდიული ანდა ფიზიკური პირი. გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ სსკ-ის მიზნებისათვის საბიუჯეტო ორგანიზაციები და საჯარო სამართლის იურიდიული პირები არ ექცევიან კლასიკური იურიდიული პირის განმარტებაში, ისინი მოიხსენებიან როგორც „ორგანიზაციები“, შესაბამისად, მათი თავდებობას გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად ვერ იქნება გამოყენებული, რაც ლოგიკურია, ვინაიდან საუბარია საბიუჯეტო სახსრებზე. სსკ არ აკონკრეტებს შეზღუდვას რამდენი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფა შეიძლება განახორციელოს თავდებმა პირმა. მნიშვნელოვანია, საგადასახადო ორგანომ გაითვალისწინოს, რომ თავდების მიმართ აღსრულების მიქცევის შემთხვევაში აღნიშნულმა არ უნდა გამოიწვიოს თავდების ცხოვრების პირობების ისეთი გაუარესება, რომ მას აღარ გააჩნდეს მინიმალური საარსებო საშუალება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოცემული ნაშრომის ფარგლებში სხვადასხვა უზრუნველყოფის ღონისძიებებიდან სოციალური საფუძვლებით დადგენილი

²⁶⁵ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 444

გამონაკლისები მიზანშეწონილია, გათვალისწინებულ იქნას თავდებობასთან მიმართებით.

იმ შემთხვევაში, თუ ერთი და იმავე ვალდებულების თავდები რამდენიმე პირია, ისინი პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები, მაშინაც კი, თუ მათ თავდებობა ერთობლივად არ აუღიათ. ვინაიდან სსკ ერთდროულად უშვებს რამდენიმე თავდებობის გამოყენების შესაძლებლობას, აღნიშნული იმაზე მიუთითებს, რომ შესაძლებელია, თავდებობით უზრუნველყოფილი იყოს საგადასახადო დავალიანების მხოლოდ ნაწილის გადახდაც, ხოლო მეორე ნაწილის მიმართ კი გამოყენებულ იქნას სხვა უზრუნველყოფის ღონისძიება.

საგადასახადო ურთიერთობებში თავდებობის გამოყენების ნაწილზე მნიშვნელოვანია განვსაზღვროთ, ხორციელდება თუ არა აღნიშნული თავდებობის რომელიმე ოფიციალურ რეესტრში რეგისტრაცია. სამოქალაქო კანონმდებლობის თანახმად, „თავდებობის ნამდვილობისათვის საჭიროა მხოლოდ მისი წერილობითი ფორმა და თავდებობის დოკუმენტში (ხელშეკრულებაში) თავდების პასუხისმგებლობის რაოდენობრივად განსაზღვრული მაქსიმალური თანხის მითითება“²⁶⁶ და არ არის საჭირო მისი რომელიმე ადმინისტრაციულ ორგანოში რეგისტრაცია. ანალოგიური პრინციპი მოქმედებს საგადასახადო ურთიერთობებში თავდებობის გამოყენების დროსაც. თუმცა აღნიშნულ შემთხვევაში შეიძლება აქცენტი გაკეთდეს, საგადასახადო მიზნებისათვის, ასეთი რეესტრის შექმნის აუცილებლობაზე. თავდებობა თავისი სამართლებრივი ბუნებით წარმოადგენს პოტენციურ დავალიანებას, რომლის გასტუმრების ვალდებულებაც თავდებს წარმოეშობა იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელის მიმართ დადგენილი დროის განმავლობაში არ იქნა საგადასახადო ვალდებულება შესრულებული. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში თავდებობის ამოქმედებამ შეიძლება გამოიწვიოს ზეგავლენა თავდების მიერ სხვა კრედიტორების მიმართ აღებული ვალდებულებების ნაწილზე. მაგალითისთვის შეგვიძლია განვიხილოთ კომერციული ბანკი, რომელიც მომხმარებელზე სესხის გაცემის დროს აფასებს კლიენტის საკრედიტო რისკს და საკრედიტო რისკის ფარგლებში, უპირველესად, განსაზღვრავს მის შემოსავლებსა და

²⁶⁶ „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, მუხლი 892(1) <<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=117>> [09.10.2022]

ხარჯებს იმის დასადგენად, შეძლებს თუ არა მსესხებელი აღებული სესხის მომსახურებას. ასეთ შემთხვევაში, კომერციული ბანკები ერთიან მონაცემთა ბაზას - საკრედიტო საინფორმაციო ბიუროს გადასცემენ ბანკის ინფორმაციას თავდებების შესახებ, რომ მომავალში სხვა კომერციულმა ბანკებმა სესხის გაცემის დროს კლიენტის რისკების შეფასების ნაწილში გათვალისწინონ ამ კლიენტის მიმართ თავდებობის ხელშეკრულების საფუძველზე მესამე პირის მიერ გარკვეული მოთხოვნების არსებობის რისკი. ასეთი რისკი არსებობს საგადასახადო ურთიერთობებში თავდებობის გამოყენების პროცესშიც. შესაბამისად, გამსესხებლების მიერ მსესხებლების საკრედიტო რისკის უკეთ შეფასების მიზნით, მნიშვნელოვანია, რომ არსებობდეს ერთიან ბაზაში საგადასახადო თავდებობის შესახებ ინფორმაციის ასახვის ვალდებულება.

ფინანსთა მინისტრის 994-ე ბრძანებით დამტკიცებული წესის 65² მუხლი ითვალისწინებს თავდებობის გაფორმების პროცედურებს. აღნიშნული პროცედურების დეტალური გაანალიზების საფუძველზე, აშკარად იკვეთება, რომ თავდებობა, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების დამოუკიდებელი მოქმედება, საკმაოდ შეზღუდულია, რადგან უზრუნველყოფის ამ ტიპის ღონისძიების გამოყენების დროს საგადასახადო ორგანო ითხოვს მთელ რიგ დამატებით გარანტიებს, რომელთა არსებობისა და წარმოდგენის გარეშე დამოუკიდებლად თავდებობის წარდგენა არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად, კერძოდ, ზემოაღნიშნული მუხლი აღნიშნავს, რომ „თავდებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის თავდებობის ხელშეკრულების გაფორმების მიზნით, გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს შესაბამის განცხადებას, რომელსაც უნდა ერთვოდეს: ა) უფლებრივად უნაკლო ქონების საკუთრების დამადასტურებელი დოკუმენტი მარეგისტრირებული ორგანოდან, ასევე ექსპერტის/აუდიტორის დასკვნა ამ ქონების საბაზრო ღირებულების შესახებ, რომელიც ტოლია ან აღემატება გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების/საგადასახადო დავალიანების თანხას, ანდა ბ) საბანკო დაწესებულების მიერ გაცემული ცნობა შემოსავლების სამსახურის სადეპოზიტო ანგარიშზე თავდებობის თანხის შეტანის შესახებ, რომლის ოდენობა უნდა იყოს ტოლი ან აღემატებოდეს გადასახადის გადამხდელის აღიარებულ

საგადასახადო დავალიანებას/საგადასახადო დავალიანებას, ანდა გ) საბანკო დაწესებულების მიერ გაცემული საბანკო გარანტია, ანდა დ) დაზღვევის პოლისი.²⁶⁷

გამომდინარე იქიდან, რომ თავდებობა, თუ ასევე არ იქნა გამოყენებული სხვა დამატებითი მატერიალური გარანტიები, დამოუკიდებლად ვერ ასრულებს უზრუნველყოფის დანიშნულებას სსკ-ის მიზნებისათვის, მაშინ იბადება კითხვა: რა სამართლებრივი დატვირთვის მატარებელია თავდებობის, როგორც უზრუნველყოფის დამოუკიდებელი ღონისძიების არსებობა, როცა პირდაპირ სხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებით შესაძლებელია იმავე შედეგის მიღწევა, მაგალითად თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ნაწილში დაშვებული იქნება მესამე პირის ქონების უზრუნველყოფით დატვირთვის შესაძლებლობა. ასეთი მიდგომა უფრო შეამცირებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების დროს არსებულ ბიუროკრატიულ წნეხს.

თავდებობის ხელშეკრულება აქცესორული ბუნებისაა, რაც იმას ნიშნავს, რომ მისი წარმოშობა და არსებობა ძირითად ვალდებულებაზეა დამოკიდებული. სწორედ ამ ძირითადი ვალდებულების ფარგლებში აგებს თავდები პასუხს,²⁶⁸ შესაბამისად თუ გადასახადის გადამხდელმა შეასრულა საგადასახადო ვალდებულება, რომლის უზრუნველსაყოფადაც თავდებობა იყო გამოყენებული, მაშინ თავდებობა უქმდება.

3.2. საბანკო გარანტია

სსკ ითვალისწინებს მექანიზმს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადების და საგადასახადო დავის დროს, დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა მოხდეს საბანკო გარანტიის გზით. საბანკო გარანტია ნიშნავს გადასახადის გადამხდელის მიმართვის საფუძველზე საბანკო დაწესებულების მიერ წერილობითი ვალდებულების აღებას, რომ აღებული ვალდებულების ფარგლებში

²⁶⁷ „მომდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანება, 31.12.2010, მუხლი 65² (1) <<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127>> [09.10.2022]

²⁶⁸ ძლიერიეიშვილი ზ., ცერვაძე გ., რობაქიძე ი., სვანაძე გ., ცერცვაძე ლ., ჯანაშია ლ., *სახელშეკრულებო სამართალი*, მერიდიანი, თბილისი 2014, 551

დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება, თუ აღნიშნულს საგადასახადო ორგანო მოითხოვს საბანკო დაწესებულებისგან.²⁶⁹

„გარანტია კრედიტორის მოთხოვნის დაკმაყოფილების ყველაზე სწრაფ და ძვირ საშუალებად მიიჩნევა.“²⁷⁰ მნიშვნელოვანია, გამახვილდეს ყურადღება სსკ-ის მიზნებისათვის ვინ შეიძლება იყოს გარანტი. თუ დავეყრდნობით სამოქალაქო კოდექსის 879-ე მუხლით შემოთავაზებულ საბანკო გარანტიის ცნებას, მაშინ სამოქალაქო ურთიერთობებში გარანტის პასუხისმგებლობა შეიძლება აილოს ბანკმა, სხვა საკრედიტო დაწესებულებამ და სადაზღვევო ორგანიზაციამ, თუმცა სსკ-ის 250-ე მუხლის პირველი ნაწილი სამოქალაქო კოდექსთან შედარებით ავიწროებს გარანტორის წრეს, როდესაც საბანკო გარანტიის ნაწილში მხოლოდ საბანკო დაწესებულებაზე მიუთითებს, როგორც გარანტორზე. შესაბამისად, სსკ-ის თანახმად, სადაზღვევო ორგანიზაცია და სხვა საკრედიტო დაწესებულება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნებისათვის არ შეიძლება იყოს გარანტორი. აღნიშნული მიდგომა გაუგებარია, რადგან მიუხედავად იმისა, რომ საბანკო სექტორი ყველაზე მძლავრ ფინანსურ სექტორს წარმოადგენს საქართველოში, სადაზღვევო ორგანიზაციებიც მაღალი სანდოობით გამოირჩევიან და კერძო სამართლებრივ ურთიერთობებში აქტიურად გამოიყენება მათ მიერ გაცემული საბანკო გარანტიები. ამასთან, თუ 250-ე მუხლში დაშვებული არ არის ტერმინოლოგიური უზუსტობა და მუხლის მიზანი გარანტორის მხოლოდ საბანკო დაწესებულებით შემოფარგვლაა, მაშინ კიდევ უფრო გაუგებარი ხდება სსკ-ის ზოგადი მიდგომა სადაზღვევო ორგანიზაციებთან მიმართებით, რადგან კოდექსის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილი მიუთითებს, რომ გადასახადის გადახდის გადავადების დროს საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, საბანკო გარანტიის მსგავსად, გამოიყენოს დაზღვევის პოლისიც. ზოგადად, სადაზღვევო პოლისი - ეს არის მზღვეველის მიერ გაცემული ხელმოწერილი საბუთი – მოწმობა დაზღვევის ხელშეკრულების დადების შესახებ,²⁷¹ რაც მოიაზრებს ნებისმიერი ტიპის/შინაარსის დაზღვევის ხელშეკრულებას

²⁶⁹ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 448

²⁷⁰ ლიპარტია ნ., *სახელმწიფო შესყიდვების ურთიერთობებში გამოყენებადი საბანკო გარანტიის სახეები*, მართლმსაჯულება და კანონი, N4 (52), 2016, 123

²⁷¹ ჩვენი ფინანსური მეგზური, Finedu <<https://www.finedu.gov.ge/ge/terms/show/63>> [09.10.2022]

და არ შემოიფარგლება მხოლოდ იმ პოლისით, რომელიც საბანკო გარანტიის სახით შეიძლება გასცეს სადაზღვევო ორგანიზაციამ. შესაბამისად, თუ დაზღვევის პოლისი სანდო და მისაღებია 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიზნებისათვის, რომელიც ასევე გადავადების დროს ვალდებულების უზრუნველყოფას ეხება, მაშინ გაუგებარია, რატომ ხდება გარანტორის წრის შეზღუდვა 250-ე მუხლით, რაც კიდევ ერთხელ გვაფიქრებინებს, რომ 250-ე მუხლში დაშვებულია ტექნიკური ხარვეზი.

სამართლებრივი ურთიერთობები, რომლებიც წარმოიშობა საბანკო გარანტიის საფუძველზე, რეგულირდება სამოქალაქო კანონმდებლობის ნორმებით, თუ თავად საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საკითხის განსხვავებულ მოწესრიგებას. გადასახადის გადამხდელი საბანკო გარანტიის გაცემისათვის საბანკო დაწესებულებას უხდის წინასწარ შეთანხმებულ თანხას. აღსანიშნავია, რომ საბანკო დაწესებულების ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს მიმართ შემოიფარგლება მხოლოდ იმ თანხით, რაც გათვალისწინებულია გარანტიით. გარანტიის ამოქმედება ხდება გაცემის დღიდან, თუ თავად გარანტიით სხვა ვადა არ არის განსაზღვრული და ამასთან ასეთი ტიპის გარანტიები ატარებს გამოუთხოვად ხასიათს.²⁷²

საბანკო გარანტიით გარანტი კისრულობს თანხის გადახდის ვალდებულებას კონკრეტული შედეგის ან ზიანის დადგომის და თავიდან აცილების მიზნით ისე, რომ მისი ბრალეულობა არ იკვეთება. ამასთან გარანტია ნიშნავს მხოლოდ თანხის გადახდის ვალდებულებას და არა მოვალის ჩანაცვლებას შესაბამის ვალდებულებებში.²⁷³ გარანტის მიერ ნაკისრი ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშობა უფლება მის მიმართ გამოიყენოს სსკ-ით განსაზღვრული უზრუნველყოფის ღონისძიებები.²⁷⁴

²⁷² ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 448-449

²⁷³ *ლოპარტია ნ.*, საბანკო გარანტიიდან გამომდინარე ბენეფიციარის მოთხოვნის მართვა და მისი სამართლებრივი შედეგები, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, 2018, 22

²⁷⁴ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი*, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, 449

დასკვნა

ეფექტური საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება ნებისმიერი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმთავრესი პრიორიტეტია და ამ სისტემის სწორად ფუნქციონირებაზე მნიშვნელოვანწილად არის დამოკიდებული ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება და საზოგადოებისათვის საჭირო სოციალურ-ეკონომიკური პროექტების დაფინანსება. საგადასახადო ვალდებულებების არაჯეროვანი შესრულება წარმოადგენს მნიშვნელოვან დაბრკოლებას ქვეყნის სამომავლო განვითარების გზაზე. ის მექანიზმები, რომელსაც სახელმწიფო იყენებს აღნიშნული პრობლემის მოწესრიგებისა და მისი ნეგატიური ზეგავლენის შემცირებისთვის, უნდა შეესაბამებოდეს ქვეყნის წინაშე არსებულ სოციალურ-ეკონომიკურ გამოწვევებს.

ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო სისტემის შემადგენელ სასიცოცხლო ელემენტს წარმოადგენს იმ სამართლებრივი ღონისძიებების ერთობლიობა, რომლითაც სახელმწიფომ უნდა უზრუნველყოს გადასახადების დროული ამოღება, ბიუჯეტში შედინება და საგადასახადო ვალდებულებების არაჯეროვანი შესრულებით გამოწვეული ნეგატიური შედეგების შემცირება. იმისთვის, რომ ასეთი ღონისძიებები ეფექტურად მუშაობდეს როგორც სამართლებრივ, ისე პრაქტიკულ დონეზე, აუცილებელია, ისინი აკმაყოფილებდნენ შემდეგ სამ აუცილებელ პირობას: ა) მათი გამოყენების სამართლებრივი მექანიზმები დეტალურად უნდა იყოს გაწერილი კანონმდებლობაში, რომ გადასახადის გადამხდელს არ მიეცეს საკანონმდებლო ხარვეზების საფუძველზე საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისაგან თავის არიდების შესაძლებლობა; ბ) უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა ქმნიდეს სამართლებრივ გარანტიებს გადასახადის დროულად ამოღებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში შედინების, გადასახადების გადაუხდელობით გამოწვეულ ნეგატიური შედეგების შემცირებისა და გადასახადის გადამხდელის სტიმულირების კუთხით; გ) დაცული უნდა იყოს ბალანსი სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის, რომ ასეთი ტიპის ღონისძიებების გამოყენებამ არ გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ინტერესების არამიზნობრივი შეზღუდვა, ანდა ღონისძიებები არ იყოს იმდენად მკაცრი და დაუბალანსებელი, რომ მან ხელი შეუშალოს მეწარმეობისა და ეკონომიკის განვითარებას.

სსკ-ის XXXV თავში უზრუნველყოფის ღონისძიებების გაწერა ემსახურება სწორედ ზემოაღნიშნული მიზნების შესრულებას, რომელიც, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანოს აძლევს შესაძლებლობას, დაიცვას სახელმწიფოს ინტერესი გადასახადების დროული ამოღების კუთხით და, მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელს აძლევს შესაძლებლობას, ეკონომიკური აქტივობა განახორციელოს ისეთ სამართლებრივ გარემოში, სადაც დაცული იქნება მისი კანონიერი ინტერესები. სსკ-ის XXXV აყალიბებს ახალ სამართლებრივ ინსტიტუტს, როგორც არის - საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები და რომელიც წარმოადგენს ერთი კონკრეტული საკითხის რეგულირების გარშემო გაერთიანებული ურთიერთდაკავშირებული სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობას. ნაშრომის ფარგლებში დეტალურად არის განხილული უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის ადგილი, როლი და ფუნქციები და ასევე განხილულია ავტორისეული ხედვა, თუ რატომ უნდა იქნას მიჩნეული ის საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელ ინსტიტუტად. მიუხედავად იმისა, რომ ნაშრომის ფარგლებში ხორციელდება უზრუნველყოფის ღონისძიებების, როგორც სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტის შესწავლა, აღნიშნულ ინსტიტუტს ასევე მჭიდრო კავშირი აქვს სამართლის სხვა დარგებთან, რომელთა ნორმების გამოყენებისა და ერთობლივი ანალიზის გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების ეფექტური ფუნქციონირება. შესაბამისად, უზრუნველყოფის ღონისძიებები განხილულია, როგორც საგადასახადო სამართლის კომპლექსური ინსტიტუტი, რომელიც თავის თავში აერთიანებს საგადასახადო, სამოქალაქო, ადმინისტრაციული და საბანკო სამართლის ნორმებს.

ნაშრომის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სიახლეს წარმოადგენს ავტორის მიერ შემოთავაზებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების განმარტება, რომელსაც არ ითვალისწინებს დღეს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა. აღნიშნული განმარტების თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, როგორც საგადასახადო სამართლის დამოუკიდებელი ინსტიტუტი, წარმოადგენს სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობას, რომელიც არეგულირებს კონკრეტული ტიპის საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობებს და რომლის განხორციელებაც ხდება

კანონმდებლობით დადგენილ ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული ქმედების საფუძველზე და ის მიზნად ისახავს გადასახადების ამოღების სამართლებრივი გარანტიების შექმნას, გადასახადების დროულად გადახდის კუთხით გადასახადის გადამხდელის სტიმულირებასა და გადასახადების გადაუხელობით გამოწვეული ნეგატიური შედეგის თავიდან შემცირებას.

ნაშრომის ფარგლებში უზრუნველყოფის ცალკეული ღონისძიებები განხილულია მათი საერთო მახასიათებელი ნიშან-თვისებების მიხედვით, რის შედეგადაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები განხილულია ორ მსხვილ ჯგუფად, ესენია: ა) დისპოზიციური და ბ) იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებები. სსკ-ის ერთ-ერთი მთავარი თავისებურება სწორედ იმაში ვლინდება, რომ უფრო მეტი აქცენტი გაკეთებულია იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებზე, სადაც წამყვანი როლი აქვს საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებას გადასახადის გადამხდელის მიმართ ამ თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების შესახებ და არ არის საჭირო გადასახადის გადამხდელის ნების გამოვლენა კონკრეტული ღონისძიების გამოყენების თაობაზე. შესაბამისად, სსკ-ში მოცემული ღონისძიებების უმრავლესი ნაწილი, როგორცაა: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ყადაღა და დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია, საინკასო დავალება, მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა და პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება, განეკუთვნება იმპერატიული ხასიათის ღონისძიებებს და ღონისძიებების დისპოზიციული ხასიათი ვლინდება მხოლოდ ორ უზრუნველყოფის შემთხვევაში, როგორცაა საბანკო გარანტია და თავდებობა.

ზემოაღნიშნული ყველა უზრუნველყოფის ღონისძიების იმპერატიული ანდა დისპოზიციური ნიშან-თვისებები დეტალურად არის განხილული წარმოდგენილი სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში. ასევე, ნაშრომის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სიახლეს წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ ავტორის მიერ შემოთავაზებულია კონკრეტული წინადადებები, თუ როგორ შეიძლება ცალკეულ იმპერატიულ ღონისძიებებს შეემატოს დისპოზიციური ხასიათის ნიშან-თვისებები, ისე რომ არ დაიკარგოს ამ ღონისძიებების ის იმპერატიული ხასიათი, რომელიც კანონმდებლობით აქვთ მინიჭებული. ავტორის მიერ შემოთავაზებული მიდგომით

უფრო მოქნილი და ეფექტური უნდა გახდეს აღნიშნული უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება.

ნაშრომის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მხარეს წარმოადგენს საერთაშორისო პრაქტიკის ანალიზი. მოცემული მიზნით, ავტორის მიერ შესწავლილია სხვადასხვა წამყვანი ქვეყნის გამოცდილებები, ასევე ხდება პოსტსაბჭოთა და აზიის ზოგიერთი ქვეყნის პრაქტიკის განხილვა. განსაკუთრებული აქცენტი კეთდება აშშ-ის საკანონმდებლო ჩარჩოზე. ადგილობრივი კანონმდებლობის, საუკეთესო საერთაშორისო გამოცდილების და სასამართლო პრაქტიკის ანალიზის საფუძველზე, ავტორის მიერ შემოთავაზებულია კონკრეტული წინადადებები, რომლითაც უნდა მოხდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების ეფექტურობის გაუმჯობესება და კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზების გამოსწორება, კერძოდ:

1. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, დღეს არსებული საკანონმდებლო ნორმების თანახმად, წარმოადგენს იმპერატიული ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რადგან მისი გამოყენება დამოკიდებულია საგადასახადო ორგანოს დისკრეციულ უფლებამოსილებაზე და არ საჭიროებს გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ნების გამოვლენას. ნაშრომის ფარგლებში გაკეთებულია შემოთავაზება, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკას დაემატოს დისპოზიციური ხასიათის უზრუნველყოფის ღონისძიებების ელემენტიც და მისი გამოყენება ასევე შესაძლებელი იყოს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შემთხვევაშიც, მხარეთა შეთანხმების საფუძველზე. ამასთან, შემოთავაზებულია მესამე პირის (მისი თანხმობის შემთხვევაში) ქონების გირავნობა/იპოთეკის საგნად გამოყენების დაშვების შესაძლებლობაც, რაც კიდევ უფრო გააფართოებს იმ ობიექტების არეალს, რომელზეც საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიმართოს უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება. ანალოგიური მიდგომა შეიძლება გამოყენებულ იქნას საგადასახადო ყადაღის მიმართაც.

2. მნიშვნელოვან გამოწვევას წარმოადგენს საგადასახადო გირავნობის მოძრავ ქონებაზე გავრცელების საკითხი, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობის გამოყენების დროს ქონების აღრიცხვისა და შეფასების ვალდებულებას/პროცედურას. აღნიშნულის შედეგად, გადასახადის

გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა, მოახდინოს ისეთი მოძრავი ქონების გასხვისება, რომელზედაც სამართლებრივად გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა და ასევე კითხვის ქვეშ დგება ასეთი ქონების კეთილსინდისიერი შემქმნის ინტერესები. ნაშრომის ფარგლებში შემოთავაზებულია, რომ საკითხის მოწესრიგება განხორციელდეს მოძრავი ქონების აღრიცხვის/შენახვის პროცედურების გაწერის საფუძველზე, ან პირდაპირ დაკონკრეტდეს, რომ საგადასახადო გირავნობა ვრცელდება მხოლოდ ისეთ მოძრავ ქონებაზე, რომელიც რომელიმე ოფიციალურ რეესტრშია რეგისტრირებული.

3. სსკ არ არეგულირებს სამკვიდრო ქონებაზე მემკვიდრის მიერ უარის თქმის შემთხვევაში ასეთ ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელების შესაძლებლობას, რაც პოტენციურად ტოვებს საკანონმდებლო ხვრელებს არაკეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელებისათვის. აშშ-ის პრაქტიკაზე დაყრდნობით კეთდება შემოთავაზება, რომ საგადასახადო ორგანოს ჰქონდეს უფლება, უზრუნველყოფის ღონისძიებები გამოიყენოს ე.წ. „სამომავლო საკუთრების უფლებაზე“, როდესაც გადასახადის გადამხდელს აქვს ქონების საკუთრებაში მიღების მოთხოვნის უფლება, თუმცა აღნიშნულს არ ახორციელებს უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

4. მოუწესრიგებელია ფასიან ქაღალდებზე საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელების საკითხი, რაც განპირობებულია როგორც საკანონმდებლო წინააღმდეგობებით, ასევე პრაქტიკაში მისი აღსრულების ეფექტური მექანიზმების არარსებობით. წარმოდგენილი ნაშრომის ფარგლებში განხილულია ფასიანი ქაღალდების ერთიანი რეესტრის შექმნის საკითხი, სადაც საგადასახადო ორგანო შეძლებს ფასიან ქაღალდებზე სხვადასხვა ტიპის უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეფერხების გარეშე რეგისტრაციას.

5. სსკ არ არეგულირებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ნაყოფის ან აღნიშნული ქონებიდან მიღებული შემოსავლების განკარგვის პროცედურას. ნაშრომის ფარგლებში წარმოდგენილია საკითხის რეგულირების ავტორისეული ხედვა.

6. სსკ პირდაპირ არ ითვალისწინებს გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების სხვა აქტივით ჩანაცვლების შესაძლებლობას. წარმოდგენილ ნაშრომში შემოთავაზებულია ესტონეთის პრაქტიკის ანალიზი და კეთდება რეკომენდაცია რომ ადეკვატური ღირებულების უზრუნველყოფის ობიექტის წარმოდგენის შემთხვევაში, გირავნობა/იპოთეკის რიგითობის შენარჩუნებით, შესაძლებელი უნდა იყოს ერთი ქონების მეორე ქონებით ჩანაცვლება.

7. მიუხედავად გადასახადების მაღალი საჯარო მნიშვნელობისა, საგადასახადო სისტემა არ უნდა გახდეს სახელმწიფოში სოციალური ფონის გაუარესების საფუძველი. აღნიშნულიდან გამომდინარე ცალკეული უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების ფარგლებში, სხვადასხვა განვითარებული ქვეყნის პრაქტიკაზე დაყრდნობით, ავტორის მიერ ხორციელდება შემოთავაზება ცალკეული გამონაკლისების დაწესების თაობაზე, რომლის ფარგლებშიც უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ გავრცელდება გარკვეულ აქტივებზე, მაგ: ერთადერთ საცხოვრისზე, საარსებო მინიმუმზე, სასამართლოს მიერ დანიშნული ალიმენტზე ანდა ისეთი ტიპის აქტივებზე, რომელზეც უზრუნველყოფის ღონისძიებების გავრცელება იმდენად გააუარესებს გადამხდელის ეკონომიკურ მდგომარეობას, რომ შეუძლებელს გახდის საგადასახადო ვალდებულებების შემდეგ შესრულებას.

8. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის ნაწილში ავტორის მიერ შემოთავაზებულია აშშ-ში დანერგილი ე.წ „Tax lien certificate“ შემოღება, რომელიც სახელმწიფოსა და ინვესტორებს საშუალებას აძლევს განახორციელონ აუქციონით ვაჭრობა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების მიმართ. “Tax lien certificate” საშუალებას აძლევს ინვესტორს, გადასახადის გადამხდელის ნაცვლად გადაიხადოს გადასახადი ბიუჯეტში. სანაცვლოდ, საგადასახადო ორგანო აძლევს მას “Tax lien certificate”-ს და ინვესტორს გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ წარმოეშობა იგივე უფლებები, რაც საგადასახადო ორგანოს ჰქონდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გარგლებში. აღნიშნული გარიგების შემდეგ, გადასახადის გადამხდელს ეძლევა დრო გადაიხადოს ინვესტორის მიერ გადასახადის გადამხდელის ნაცვლად ბიუჯეტში გადახდილი თანხები, შესაბამისი საპროცენტო განაკვეთების გათვალისწინებით.

9. ნაშრომის ფარგლებში განხილულია ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანების 41-ე მუხლისა და საჯარო რეესტრის მე-19 მუხლის შეუსაბამობის საკითხი ყადაღის ძალაში შესვლასთან და მისი თანმდევი შეზღუდვების ამოქმედებასთან დაკავშირებით და შემოთავაზებულია საკანონმდებლო კოლიზიის აღმოფხვრის კონკრეტული წინადადება.

10. ნაშრომის ფარგლებში განხილულია აშშ-ის პრაქტიკა, რომლის მიხედვითაც კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების დროს გადასახადის გადამხდელს ეძლევა არამხოლოდ ამ გადაწყვეტილების ფორმალური და მატერიალური კანონიერების გასაჩივრების უფლება, არამედ აქვს საშუალება, იდავოს მის მიმართ კონკრეტული უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების პროპორციულობის შესახებ. ავტორის შეხედულებით, მსგავსი მიდგომის საქართველოში დანერგვა, საინვესტიციო თვალსაზრისით, უფრო მიმზიდველს გახდის საქართველოს ეკონომიკურ სივრცეს.

11. ნაშრომის ფარგლებში ავტორის მიერ განხილულია საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობის დღეს არსებული მიდგომების გაუმჯობესების საკითხი, როგორებიცაა: ა) ახალი ანგარიშების გახსნის შეზღუდვის მოხსნა და ბ) ყადაღის დროს უმოქმედო ანგარიშების დახურვის შესაძლებლობის არსებობა;

12. გამომდინარე იქიდან, რომ გადასახადის ყველა გადამხდელს შეიძლება არ გააჩნდეს საბანკო ანგარიში, რომელზედაც შესაძლებელი იქნება საინკასო დავალების წარდგენა, პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების ეფექტურობის გაზრდის მიზნით, კეთდება შემოთავაზება, რომ აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების წინაპირობა არ იყოს საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების სავალდებულო წარდგენა.

13. თავდებობის, როგორც უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების თაობაზე კეთდება რეკომენდაცია, რომ აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება არ იყოს დამოკიდებული მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადების ფაქტზე, არამედ შესაძლებელი იყოს მხარეებს შორის შეთნახმების არსებობის პირობებში მისი ნებისმიერი აღიარებული საგადასახადო დავალიანების

გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გამოყენება. ასევე კეთდება რეკომენდაცია, რომ ინფორმაცია საგადასახადო თავდებობის შესახებ აღირიცხებოდეს ინფორმაციის ერთიან სისტემაში, სადაც ის ხელმისაწვდომი იქნება ფინანსური ინსტიტუტებისათვის იმ მიზნით რომ უკეთ შეაფასონ მსესხებლის საკრედიტო რისკები.

სადისერტაციო კვლევის ფარგლებში განხილულ იქნა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების, როგორც სამართლის ინსტიტუტის მხოლოდ ზოგიერთი ასპექტი, რომელიც ამ ღონისძიებების პრაქტიკაში ეფექტურად გამოყენებას ეხება. აღნიშნული პრობლემის შემდგომ კვლევას მიეძღვნება ცალკე მონოგრაფია.

ცხრილი N1. უზრუნველყოფის ღონისძიებების შედარების ცხრილი²⁷⁵

ქვეყანა	მესამე მხარეზე გადახდევინების მიქცევა	დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია	საგადასახადო გირავნობა
ავსტრია	X	X	X
ბელგია	X	X	
ბულგარეთი	X		X
ხორვატია	X	X	X
კვიპროსი		X	X
ჩეხეთი	X	X	X
დანია	X	X	X
ესტონეთი	X	X	X
ფინეთი	X		X
საფრანგეთი	X	X	X
გერმანია	X	X	X
საბერძნეთი	X	X	X
უნგრეთი	X	X	X
ისლანდია	X	X	X
იტალია	X	X	X
ლატვია	X	X	X
ლიტვა	X	X	X
ლუქსემბურგი	X	X	X
მალტა	X	X	X
ნიდერლანდები	X	X	X
პოლონეთი	X	X	X
პორტუგალია	X	X	X
რუმინეთი	X	X	X

²⁷⁵ Ebraico M. Ruà. S., An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System, Taxation Papers, working paper N. 53 – 2015; European commission, p 22.

სლოვაკეთი	X	X	X
სლოვენია	X	X	X
ესპანეთი	X	X	X
შვედეთი	X	X	X
დიდი ბრიტანეთი	X	X	X

ცხრილი N2. უზრუნველყოფის ღონისძიებების შედარების ცხრილი აზიაში და წყნარი ოკეანის ქვეყნებში²⁷⁶

ქვეყანა	მესამე მხარეზე გადახდევინების მიქცევა	დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია	საგადასახადო გირავნობა
ავსტრალია	X	X	X
ბრუნეი			
კამბოჯა	X		
ჩინეთი	X	X	
ჰონ-კონგი	X	X	
ინდონეზია		X	X
იაპონია	X	X	X
სამხრეთ კორეის რესპუბლიკა	X	X	X
ყირგიზეთი	X	X	
მალაიზია	X	X	X
მალდივეები	X	X	X
მონღოლეთი	X		X
ახალი ზელანდია	X	X	X
პაპუა ახალი გვინეა	X		
ფილიპინები	X	X	X
სინგაპური	X	X	
ტაჯიკეთი	X	X	X
ტაილანდი		X	X

²⁷⁶ A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific, Asian Development Bank, 2016 edition, 84, table 32a, <<https://www.adb.org/sites/default/files/publication/193541/tax-admin-asia-pacific-2016.pdf>> [09.10.2022]

ბიბლიოგრაფია

ქართულენოვანი ნორმატიული მასალა:

1. „საქართველოს კონსტიტუცია“, კონსტიტუციური კანონი, 24.08.1995
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/30346?publication=36> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
2. „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი, 24.09.2009
<https://matsne.gov.ge/document/view/101044?publication=47> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
3. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, 17.09.2010
<https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=183> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
4. „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონი, 23.02.1996
<https://matsne.gov.ge/document/view/32962?publication=40> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
5. „საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, 14.11.1997
<https://matsne.gov.ge/document/view/29962?publication=149> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
6. „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს კანონი, 26.06.1997
<https://matsne.gov.ge/document/view/31702?publication=117> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
7. „საჯარო რეესტრის შესახებ“, საქართველოს კანონი, 19.12.2008
<https://matsne.gov.ge/document/view/20560?publication=29> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
8. „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“, საქართველოს კანონი, 24.12.1998
<https://matsne.gov.ge/document/view/18196?publication=38> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
9. „მეწარმეთა შესახებ“, საქართველოს კანონი, 02.08.2021
<https://matsne.gov.ge/document/view/5230186?publication=0> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
10. „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, საქართველოს კანონი, 25.06.1999
<https://matsne.gov.ge/document/view/16270?publication=39> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
11. „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“, საქართველოს კანონი, 23.02.2010.
<https://matsne.gov.ge/document/view/91384?publication=11> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
12. „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“, საქართველოს კანონი, 16.04.1999
<https://matsne.gov.ge/document/view/18442?publication=104> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)

13. „საქართველოს საბიუჯეტი კოდექსი“, საქართველოს კანონი, 18.12.2009 <https://matsne.gov.ge/document/view/91006?publication=51> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
14. „საგადახდო მომსახურების და საგადახდო სისტემების შესახებ“, საქართველოს კანონი, 25.05.2012 <https://matsne.gov.ge/document/view/1673253?publication=14> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
15. „საბანკო დაწესებულებებში ანგარიშების გახსნის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის N24/04 ბრძანება, 07.04.2011 <https://matsne.gov.ge/document/view/1279467?publication=20> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
16. „გადახდის ოპერაციის შესრულების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის N8/04 ბრძანება, 22.01.2015 <https://matsne.gov.ge/document/view/2692106?publication=4> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
17. „საქართველოში უნაღდო ანგარიშსწორების წესების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის N166 ბრძანება, 26.06.2007 (ძალადაკარგულია 22.01.2015) <https://matsne.gov.ge/document/view/71326?publication=17> (ბოლოს ინახა 21.06.2022)
18. „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანება, 31.12.2010 <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=127> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)

ქართულენოვანი სამეცნიერო ლიტერატურა

19. *ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ.*, საგადასახადო საქმე, ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო ინივერსიტეტი, თბილისი, ვერჟე, 2007, გვ. 21.
20. *ბუკია ი.*, საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა მეწარმეობის განვითარებაზე, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, თბილისი 2019, გვ. 25.
21. *გვარამაძე თ.*, საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებითი-სამართლებრივი ანალიზი), ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, 2012, გვ. 17.

22. *გვარამაძე თ.*, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება და შეუსრულებლობა, ადმინისტრაციული სამართალი, სამეცნიერო ჟურნალი, „სიესტა“, 2013, თბილისი, გვ.8
23. *ვერულიძე ვ.*, გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა, სახელმძღვანელო. თბილისი, 2008, გვ. 8.
24. *თომაძე დ.*, საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, GTZ, თბილისი, 2010, გვ 41-42,45
25. *იმედაშვილი გ.*, საგადასახადო საქმე, სალექციო კურსი, თბილისი, 2014, გვ.128
26. *ინჭვირველი გ.*, სახელმწიფოსა და სამართლის ზოგადი თეორია, თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა, 2003, გვ 225.
27. *კონსტიტუციის 42-ე მუხლი*, ბიზნეს სფეროს მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და პრაქტიკის კვლევა, თბილისი, 2012, გვ 27-28
28. *ლიპარტია ნ.*, სახელმწიფო შესყიდვების ურთიერთობებში გამოყენებადი საბანკო გარანტიის სახეები, მართლმსაჯულება და კანონი, N4 (52), 2016, გვ. 123.
29. *ლიპარტია ნ.*, საბანკო გარანტიიდან გამომდინარე ბენეფიციარის მოთხოვნის მართვა და მისი სამართლებრივი შედეგები, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, 2018, გვ. 22
30. *მენჯიუ გ.*, ეკონომიკის პრინციპები, დიო გენე, თბილისი, 2008, გვ. 159
31. *მესხიშვილი ქ.*, კერძო სამართლის აქტუალური საკითხები, ტომი I, GIZ, თბილისი 2020, გვ 29.
32. *ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.*, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, გვ.16, 40, 64.
33. *ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.*, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, East-West Management Institute (EWMI), თბილისი, 2012, გვ. 384- 386, 393-394, 404, 412, 447
34. *როგავა ზ.*, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები. თბ.: ელფი, 2000, გვ. 4

35. როგავა ზ., გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, თბილისი, 2002 წელი, გვ. 47.
36. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი – საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, საჯარო მმართველობის სამართლებრივი საფუძვლები სახელმძღვანელო, თსუ ადმინისტრაციულ მეცნიერებათა ინსტიტუტის გამოცემები, ტომი 3, თბილისი, 2016 გვ. 536
37. როგავა ზ., საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, სტუდენტური სამართლებრივი ჟურნალი, 2011, გვ. 42-44
38. სვანაძე ს., არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, ქუთაისი, 2009, გვ.21
39. ტურავა პ., წიკვაძე ნ., ზოგადი ადმინისტრაციული სამართლის სახელმძღვანელო, სეზანი, თბილისი, 2010, გვ 42,46
40. ურიდია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, 2011 წლის 26 მაისის მდგომარეობით, გვ. 560.
41. ფუტყარაძე ს., საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტეპზე“ ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, ბათუმი, 2012, გვ 51.
42. ქორჩილავა რ., საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკურ-ფსიქოლოგიური ასპექტები, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, სადისერტაცი ნაშრომი, თბილისი, 2014, გვ 10, 64, 65
43. შაინიძე ე., საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე, სსიპ „შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, დისერტაცია, ბათუმი, 2016, გვ. 12-13, 127,129
44. შოთაძე თ., იპოთეკა, როგორც საბანკო კრედიტის უზრუნველყოფის საშუალება, ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დისერტაცია, თბილისი, 2011, გვ 165. https://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi/tamar_shotaze.pdf (ბოლოს ინახა 09.08.2022)
45. ძლიერეიშვილი ზ., ცერვაძე გ., რობაქიძე ი., სვანაძე გ., ცერცვაძე ლ., ჯანაშია ლ., სახელმეკრულეხო სამართალი, მერიდიანი, თბილისი 2014, გვ 551.

46. *ჭანტურია ლ.*, კრედიტის უზრუნველყოფის სამართალი, გამომცემლობა სამართალი, თბილისი, 2012, გვ 121,131
47. *ჭანტურია ლ., ზოიძე ბ., ნინიძე თ., მენგელია რ., ხეცურიანი ჯ.*, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეოთხე, ტომი I, გამომცემლობა „სამართალი“, თბილისი, 2001, გვ 148.
48. *ხარაზი ი., გარდაფხაძე თ.*, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკისა და სამოქალაქო გირავნობისა და იპოთეკის ზოგიერთი სამართლებრივი ასპექტები, *სამართალი და ეკონომიკა*, თბილისი, 2012, N4; გვ 35, 39
49. *ხარაზი ი.*, საქართველოს საგადასახადო სამართალი, ნაწილი მეორე, თბილისი, 2011, გვ. 396;
50. *ხარბედია ლ.*, საგადასახადო დაბეგვრა: სამართლიანობა და ეფექტურობა, ჟურ: „ეკონომიკა“ N1-1, 2014; გვ.13, <https://economics.bpengi.com/home/2014/01-02> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
51. *ჯანგირიანი დ.*, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში, ივ. ჯავახიშვილის თბილისის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, დიესრტაცია, 2016, გვ. 3.

ქართულენოვანი სასამართლო გადაწყვეტილებები:

52. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 29 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივარზე №9015/2/201 <https://taxdisputes.gov.ge/4043> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
53. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 27 ივლისის გადაწყვეტილება საჩივარზე №4236/2/2017, <https://taxdisputes.gov.ge/4043> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
54. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება საჩივარზე №4065/2/2017, <https://taxdisputes.gov.ge/4043> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)

55. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება საჩივრებზე №4064/2/2017, <https://taxdisputes.gov.ge/4043> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
56. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილება საჩივრებზე №12920/2/16, <https://taxdisputes.gov.ge/4043> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
57. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2014 წლის 25 სექტემბრის Nბს-798-782(კ-12) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2015 წ. N3, გვ. 103, <https://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/2015w-administr-krebuli3.pdf> (ბოლოს ინახა 09.10.2022)
58. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 7 ნოემბრის Nბს-1774-1742(კ-11) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2013 წ. N8,
59. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 14 ივნისის ბს-34-34(კ-12) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10,
60. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 ივნისის ბს-1780-1748 (კ-11) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10
61. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 6 ივნისის ბს-97-97(კ-12) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები, 2012, N10
62. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2012 წლის 5 ივნისის ბს-97-97(კ-12) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი

სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2012 წ. N10;

63. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2011 წლის 26 იანვრის ბს-1025-998(კ-10) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2011 წ. N10

64. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2010 წლის 13 ივნისის ბს-1015-973(კ-09) გადაწყვეტილება საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2011 წ. N11.

65. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის 2009 წლის 27 იანვრის Nბს-1133-1095(კ-08) გადაწყვეტილება, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს, გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ საქმეებზე, საგადასახადო დავები 2009 წ. N12 გვ. 114, <https://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/admin-2009-12.pdf> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

უცხოენოვანი ნორმატიული მასალა:

66. „Налоговый кодекс Республики Беларусь“, 19.12.2002 https://nalog.gov.by/tax_code/ (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

67. „НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ“, 18.01.2022

<http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/112340/10?mode=tekst> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

68. „Tax Code of the Russian Federation“, 31.07.1998

https://www.nalog.gov.ru/eng/tax_legislation/tax_code_of_russia/ (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

69. „Tax Code of Ukraine“, Law, 02.12.2010 <http://gogov.org.ua/wp-content/uploads/2016/05/Tax-Code-of-Ukraine.pdf> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

70. „Taxation Act“ Estonia, 20.02.2002 <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/508072020001/consolide> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

71. „Law on Tax procedure and tax administration“, Republic of Serbia, 26.10.2002
<https://www.purs.gov.rs/en/Legal-entities/review-of-regulations/Law/LAW-ON-TAX-PROCEDURE-AND-TAX-ADMINISTRATION.html> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
72. „The fiscal code of Germany“, 01.10.2002 https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
73. „Internal Revenue Code“, Law, U.S, 16.08.1954. <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
74. „Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer“, 14.12.1990
https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/de (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
75. „Taxation Administration Act 1999 of Australia“, 01.03.1999
<https://www.legislation.act.gov.au/a/1999-4/default.asp> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
76. „Goods and services tax act 2014“, Law of Malaysia, 9.06.2014
http://gst.customs.gov.my/en/rg/Pages/rg_bill.aspx (ბოლოს იწახა 09.10.2022)

უცხოენოვანი სამეცნიერო ლიტერატურა:

77. *Alm J., Martinez-Vazquez J.L.*, Tax morale and tax evasion in Latin America, Andrew Young School of Policy Studies, USA, (2007), p.14. <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
78. *Blaise M., Sonnier and Tarangelo T.*, The Federal Tax Lien: Recent Developments During Bad Economic Times, 89 Taxes 43 2011, p 43-45
79. *Camp B.*, The Failure of Adversarial Process in the Administrative State, 84 Ind. L.J. 57 (2009);
80. *Carol M. Luttati.*, How to Secure a Release of Levy, 10 J. Tax Prac. & Proc. 7 2008-2009, p 7-8
81. Collections Process, Arizona Department of Revenue, Publication 2, 2014, p. 2-4
82. C. Ovey & R.C.A. White., The European Convention on Human Rights, 2006, p. 372.
83. *Cramp Bryan T.*, Protecting Trust Assets From The Federal Tax Lien, 1 Est. Plan. & Cmty. Prop. L.J. 295 2008-2009, p. 251, 295 -299

84. *Crawford D.*, Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean, USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), 2013, p 227, 259-260
85. *David W. Bunning.*, Banks and other lienholders need to defend against IRS levy even if they have a superior lien or a right of setoff, 123 Banking L.J. 888 2006. P890
86. *Douglas H. Frazer.*, A Colateral Matter: The Priority Battle Between The Tax Authorities and Deposit Account Financing Lenders, 116 Banking L.J. 358 1999. P 362
87. *Ebraico M. Ruà. S.*, An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System, Taxation Papers, working paper N. 53 – 2015; European commission, 2015, p 11-12, 22
88. *Fogg K. & Jozipovic S.*, How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities, Tax Lawyer, Vol.69, No.3, 2016, p 515, 517-520, 532, 540- 541
- https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/16spr.html (ბოლოს ონაზა 09.10.2022)
89. *Ian J. Allan.*, Revenue collection administration a guide for smaller governments, Government Finance officers association, Chicago 1993 (fourth printing april 2008), p 100-101
90. *Joanne M. Musa.*, State Guide To Tax Lien And Tax Deed Investing, Tax Lien Consulting LLC. 2010; P 10
91. *Jonson Steve R.*, *The good, the bad, and the ugly in Post-Drye Tax lien Analysis*, 5 Fla. Tax Rev. 415 2001-2002, p 417
92. *Lance B. Metcalf.*, Can IRS attach a federal tax lien to a taxpayer's inheritance after the taxpayer executes a valid disclaimer on inheritance, 52 Baylor L. Rev. 681.2000. P. 692
93. Les Book, The Collection Due Process Rights: A Misstep or a Step in the Right Direction, 41 Hous. L. Rev. 1145 (2004).
94. *Logan P.*, Collection via Levy, 13 J. Tax Prac. & Proc. 11 2011-2012; p 13.
95. *Mark A. Turner and Fernandez R.*, Limitations on the Federal Tax Levy Are Limited; 87 Tax Mag. 59 2009, P 59-61, 64-65
96. *Moore St., Markson M.*, Tax Unfairness, National Review, April 18, 1994, p. 24

97. *Reiser H.*, Arrest in Theorie und Praxis, Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs, 2015, P 169-170 <http://reiser-recht.ch/download/ArrestInTheorieUndPraxis.pdf> (ბოლომ იხახა 09.10.2022)
98. *Satoru. A. and Claus. I.*, A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific, Asian Development Bank, Philippines, 2014; P 58, table 27
99. Shu-Yi Oei., The Uneasy Case Against Tax Lien Subordination, 11 Pitt. Tax Rev. 241 2013-2014, p 253
100. *Schuldrecht M. II.*, Besonderer Teil, 13. Auflage, Verlag: C.H.Beck, München, 2006, S.189
101. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION (CTPA), 2011, p 249-250, table 54
102. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 2015, p 320-321 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 (ბოლომ იხახა 09.10.2022)
103. The IRS Collection Process, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 594 (Rev. 4-2012) Catalog Number 46596B, p 5,7
104. *Van Dijk et al.*, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 2006, 891.
105. *William H. Baker.*, The McDermott Tax Lien Case: And the First Shall Be Last, 55 La. L. Rev. 879 1994-1995, p. 881, 883
106. Whiting B.J., Early American Proverbs and Proverbial Phrases, US, Harward University, 1978, p 98
107. *Верстова М.Е.*, Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (проблемы теории и практики), Центр подготовки персонала Федеральной налоговой службы, Санкт-Петербург, 2009, с 36
108. Дадашев А.З., Лобанов А.В., Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002.–С.4-5.
109. *Демин А.В.*, Налоговое право России. Учеб. пособие - М.: Издательство «Юрлитинформ», 2006. С. 249.

110. *Имыкшенова Е.А.*, Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации. Дис. ... канд. юрид. наук. - Томск., 2003. с.30, 61-62
111. *Кучеров И.И.*, Налоговое право России: Курс лекций - М.: Учебно-консультационный центр ЮрИнфоР, 2001.С. 154.
112. *Латыпова Е. У.*, Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект, Московский государственный институт международных отношений; Москва 2004, с 22, 79, 132, 135-136,
113. *Малахаткина Е.В.*, 2007, *Правовые проблемы исполнения обязанности по уплате налоговых платежей в Российской Федерации*, Россия, Академия управления МВД, С. 94.
114. *Марченко М.Н.*, Теория государства и права: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. С. 562
115. *Матузов Н.И.*, Система права // Теория государства и права. Курс лекций М.: Юристъ, 1997. С. 351;
116. *Нажесткин А. С.*, Правовое Регулирование Способов Обеспечения Исполнения Обязанности По Уплате Налогов и Сборов в Российской Федераций; Диссертация, Москва – 2011; С. 15-17, 57, 61, 67-68
117. *Хазов Е.Н.*, Юридические гарантии основных прав, свобод и обязанностей человека и гражданина в России. Дис.... канд. юрид. наук.-СПб., 1997. С. 59-60.
118. *Черных Г.В.*, О порядке применения статьи 77 «Арест имущества» Налогового кодекса Российской Федерации». Налоговый вестник, №3, 2001.

უცხოენოვანი სასამართლო გადაწყვეტილებები:

119. Bloomfield State Bank v. United States, United States Court of Appeals, Seventh Circuit, No. 10–3939, May 11, 2011, <https://caselaw.findlaw.com/us-7th-circuit/1567084.html> (ბოლოს იხილეს 09.10.2022)
120. Wasa Liv Omsedesidigt and a group of approximately 15, 000 others v. Sweden, 14.12.1998 [ECHR]

121. Gasus Dosier und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, 24.01.1995 [ECHR]
122. United States v. National bank of commerce, U.S. Supreme Court, 472 U.S. 713, 719-20 (1985)
123. U.S. v. Vermont 377 U.S. Supreme Court, 351, 84 S. Ct. 1267 (1964)
124. United States v. City of New Britain, 347 U.S. 81, 74 S. Ct. 367 (1954)

ელექტრონული ბმულები

125. ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემები, 2022 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობები ძირითადი კატეგორიის მიხედვით https://mof.ge/analitikuri_monacemebi/saxelmwifo_biujeti (ბოლოს იწახა 23.06.2022)
126. Franklin B., *Letter to Jean Baptiste Le Roy*, 13 Nov. 1789 http://www.notable-quotes.com/f/franklin_benjamin.html (ბოლოს იწახა 23.06.2022)
127. *Instructions on how to apply for a Certificate of Subordination of Federal Tax Lien*, Department of the Treasury Internal Revenue Services, Catalog number 46756T, Publication 784 (Rev. 6-2010) https://www.irs.gov/pub/default_path_no_value/p784.pdf (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
128. Kagan J., *Tax Lien Certificate Definition*, 27.11.2021 <https://www.investopedia.com/terms/t/taxliencertificate.asp> (ბოლოს იწახა 23.06.2022)
129. Collection Financial Standards, IRS, <https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Collection-Financial-Standards> (ბოლოს იწახა 23.06.2022)
130. What Are IRS Bank Levies? [Definition & Examples], Brotman Law, chapter 8, <https://www.sambrotman.com/irs-collections/what-are-irs-bank-levies-definition-examples> (ბოლოს იწახა 23.06.2022)
131. What are an IRS Bank Account Levy? How it works, what to expect, Taxcure, 2022, <https://taxcure.com/tax-problems/bank-levy/what-is-bank-levy> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)
132. ჩვენი ფინანსური მეგზური, Finedu, <https://www.finedu.gov.ge/ge/terms/show/63> (ბოლოს იწახა 09.10.2022)