

მემკვიდრისთვის საგადასახადო დავალიანების დაკისრების სამართლებრივი ასპექტები

მარტივი, ნათელი და არაორაზროვანი საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესებისა და უფლებების დაცვის გარანტი და გადამხდელზე დაკისრებული ვალდებულებების პირნათლად შესრულების აუცილებელ წინაპირობაა. სწორედ, ამიტომ სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის ურთიერთობის ფორმები და გადასახადების ადმინისტრირების მეთოდები დიდადაა დამოკიდებული ქვეყანაში არსებული საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზასა და შემდგომში მისი სრულყოფის საკითხებთან.

დიახ, საგადასახადო სამართლის ძირითად წყაროს კანონები წარმოადგენენ, რომელთა შორისაც უზენაესი მნიშვნელობა სახელმწიფოს ძირითად კანონს - კონსტიტუციას გააჩნია. მისი ნორმები საგადასახადო კანონმდებლობისთვის წარმოადგენენ ფუნდამენტალურ საფუძვლებს, რომლებიც თავისი არსით ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ძირითად მიმართულებებს გამოხატავენ. აღნიშნული აქტი ადგენს, რომ გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა სავალდებულოა. ამასთანავე, გადასახადების სტრუქტურა, შემოღების წესი, ოდენობა და გათავისუფლების საფუძვლები მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით უნდა იქნეს განსაზღვრული. კონსტიტუცია განმარტავს, რომ: „**მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას მიეკუთვნება საგადასახადო კანონმდებლობა, საბაჟო და სატარიფო რეჟიმები**“. თუმცა ვფიქრობთ, უფრო მართებულია ვგულისხმობდეთ, რომ ეფექტური, სამართლიანი საგადასახადო პოლიტიკის არსებობა ეს არის არა მარტო საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ხელისუფლების, არამედ, უპირველესად, ამ პროცესში მონაწილე მეწარმეთა (გადასახადის გადამხდელთა) საზრუნავი, რომელთა აქტიური ჩართულობითაც უნდა განხორციელდეს აღნიშნული პოლიტიკა. ამ პირთა მონაწილეობით შემუშავებული საგადასახადო კანონმდებლობა აგებული უნდა იყოს ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითად მიმართულებებზე, სადაც მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული, როგორც სახელმწიფოს, ისე გადასახადის გადამხდელის ინტერესი¹.

¹ გადამხდელის ინტერესში ვგულისხმობთ საგადასახადო ადმინისტრირებისა და პასუხისმგებლობის ისეთი ფორმებისა და მეთოდების შემუშავებას, ისეთი პასუხისმგებლობის ზომების დაწესებას, რომელიც ექვემდებარება დააყენებს მეწარმის მხრიდან საქმიანობის გაგრძელების საკითხს. ავტორი



დავით ჯალალონია
სსიპ სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის დეკანი, სრული პროფესორი



როდიონ ქორჩიავა,
სსიპ სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის „ბიზნეს ადმინისტრირების“ დოქტორანტი, სსიპ შინაგან საქმეთა სამინისტროს აკადემიის პროფესიული მომზადების სამმართველოს უფროსი

საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფისთვის მიზნაა გამოვეყო ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც მიმაჩნია, რომ აუცილებელ გადაწყვეტას მოითხოვს. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლი (გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება) ჩემი აზრით წინააღმდეგობაში მოდის კონსტიტუციით აღიარებულ ადამიანის უფლებებთან და საკუთრების უფლების არსთან. საკითხის აქტუალობა მდგომარეობს შემდეგში:

პირველი, მუხლის სათაური წინააღმდეგობაშია მასში მოცემულ შინაარსთან. სათაური გულისხმობს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას მემკვიდრის მიერ, ხოლო, მუხლის შინაარსში მემკვიდრეს ავალდებულებს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების შესრულებას. ეს

ორი ერთმანეთისგან რადიკალურად განსხვავებული ცნებებია, მათ შორის, თანხობრივ გამოხატულებაშიც. ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის (53.1 მუხლი) საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე, ამავე კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. ხოლო, საგადასახადო დავალიანება (8.23 მუხლი) შეადგენს დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების (ჯარიმა, საურავი) თანხების ჯამს, რომელიც შეიძლება შემცირდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხების ჯამით.

მეორე, დღეს მოქმედი რედაქციით სამკვიდრო მოწმობის მიღების დღიდან გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას (და არა ვალდებულებას) სამკვიდრო ქონებაში წილის პროპორციულად იხდის მისი მემკვიდრე. გამოდის, რომ კანონმდებელი მემკვიდრეს აკისრებს, არა მხოლოდ მამკვიდრებლის (სამკვიდროს დამტოვებელი) მიერ გადასახდელ გადასახადებს, არამედ სანქციებსაც. შესაბამისად, სანქციის (სამართალდარღვევის) გადაკისრება წინააღმდეგობაშია თვით საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის საგადასახადო სამართალდარღვევის განმარტებასთან - პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება, ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამასთანავე, მნიშვნელოვანია რომ: „ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს/ორგანიზაციას და ფიზიკურ პირს“. ნათელია, ნორმის არსი. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა დგება იმ სუბიექტის მიმართ, რომელმაც ჩაიდინა კონკრეტული მართლსაწინააღმდეგო ქმედება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო კოდექსი მემკვიდრეს აკისრებს პასუხისმგებლობას (სანქციას), მაშინ, როდესაც მის მიერ არ ჩადენილა მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (სამართალდარღვევა) და შესაბამისად, იგი არ წარმოადგენს სამართალდამრღვევს. ყოველივე ეს ეწინააღმდეგება სამართლიანობისა და ინდივიდუალური პასუხისმგებლობის პრინციპებს. რომის სტატუტის¹ და ევროპული სამართლის კანონიერების პრინციპის თანახმად, - არ არსებობს დანაშაული კანონის გარეშე (nullum crimen sine lege) და არ არსებობს სასჯელი ბრალის გარეშე (nulla poena sine culpa),² ეს დებულებები, მართალია, სისხლის სამართლის მართლმსაჯულების კონტექსტშია, მაგრამ ისინი წარმოადგენენ სამართლი-

ანობის ფუნდამენტალურ პრინციპებს.

აღსანიშნავია, რომ კოდექსის სადავო ნორმა (გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის მისი მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად, სამკვიდრო მოწმობის მიღების დღიდან) ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ წინადადებას: „საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია“. ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ მემკვიდრისთვის მსგავსი რეგულაციის დაწესება ზღუდავს მემკვიდრის უფლებას და წინააღმდეგობაშია სახელმწიფოს პოზიტიურ ვალდებულებასთან ხელი შეუწყოს საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლებას. შესაძლებელია გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღმატებოდეს მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, რაც საკმარისი საფუძველი გახდეს იმისა, რომ მემკვიდრემ უარი განაცხადოს იმ ქონებაზე, რომლის გარდა მას სხვა არ გააჩნია. შესაბამისად, კონსტიტუციის ჩანაწერი „დაუშვებელია საკუთრების, მისი შემენის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლების გაუქმება“, მოქმედებს მემკვიდრის ვალდებულებაზეც საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები თავისი შინაარსით, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის (სამართალდარღვევის) ნაირსახეობას, სხვათა შორის, საგადასახადო კოდექსში დღეს არსებული ზოგიერთი სამართალდარღვევის ნორმა ადრე ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში იყო გათვალისწინებული³, რომელიც შესაბამისი ცვლილებებით აისახა საგადასახადო კოდექსში. ვინაიდან, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევისას ადმინისტრაციული სახდელის აღსრულების შეწყვეტა ხდება პირის გარდაცვალებისას, ანალოგიურად საგადასახადო კოდექსშიც პირის გარდაცვალების ფაქტი უნდა იწვევდეს მასზე გასავრცელებელი სანქცი(ებ)ის მოხსნას. მაგალითად, ფიზიკური პირი გ. კ-მე ალკოჰოლური სიმთვრალის მდგომარეობაში მართავდა კუთვნილ სატრანსპორტო საშუალებას, რის გამოც, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსის თანახმად, დაჯარიმდა 200 ლარის ოდენობით, ხოლო სატრანსპორტო საშუალება გადაიყვანილ იქნა სპეციალურ ავტოსადგომზე. კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადაში (30 დღე) სამართალდამრღვევმა ვერ (არ) გადაიხადა ჯარიმის თანხა, რაზეც მას დაერიცხა საურავი 500 ლარის ოდენობით და დამატებით განესაზღვრა ვადა ჯარიმა/საურავის გადახდისთვის და ვთქვათ, ესეც არ შესრულდა.

გ. კ-ის გარდაცვალების შემდეგ სატრანსპორტო საშუალება საკუთრებაში გადავიდა მის შვილზე, ლ.

3 საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი. საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოსპრეზიდიუმი.ქ. თბილისი,1984 წლის15 დეკემბერი.

1 მ. ტურავა „სისხლის სამართალი“. გამომცემლობა „ბონა კაუზა“ თბილისი 2006 წ. 23 გვ.
2 მ. ტურავა „სისხლის სამართალი-დანაშაულის მოძღვრება“. გამომცემლობა „მერიდიანი“ თბილისი 2011 წ. 107 გვ.

აბრარული საქმეები

კ-ზე. შესაბამისად, ლ. კ-ს სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების წარმოშობა არ გამოიწვევს სამართალურ-თიერთობაში გ. კ-ს უფლებამონაცვლეობას, ვინაიდან, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 286-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, იმ პირის გარდაცვალება, რომლის მიმართ იყო გამოტანილი დადგენილება, არის ადმინისტრაციული სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გამომტანი ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ დადგენილების აღსრულების შეწყვეტის საფუძველი. ამავე კოდექსის 232-ე მუხლის მე-9 პუნქტის შესაბამისად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება არ შეიძლება დაიწყოს, ხოლო დაწყებული საქმე უნდა შეწყდეს იმ პირის გარდაცვალების გამო, რომლის მიმართ დაწყებული იყო საქმის წარმოება.

ჩემი აზრით, ვინაიდან სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება ქმედების ჩამდენ პირს,

სამართალდარღვევის ჩადენასთან დაკავშირებით სამართალდამრღვევის მემკვიდრის უფლებამონაცვლედ აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მის მიმართ კანონიერად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების და არა დავალიანების ნაწილში. შესაბამისად, აღნიშნული საკითხების მოწესრიგების შემთხვევაში, ეს იქნება კიდევ ერთი წინგადადგმული ნაბიჯი საგადასახადო სანქციის ლიბერალიზაციის მიმართულეობით. ამასთან, აღნიშნული საკითხის სამართლებრივი მოგვარება განეკუთვნება საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილების სფეროს, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობით მისი პირდაპირი მოვალეობაა ზედამხედველობა გაუწიოს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, გამოავლინოს მათი დარღვევის ფაქტები და ხელი შეუწყოს დარღვეული უფლებების აღდგენას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კონსტიტუცია;
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
3. საქართველოს კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“;
4. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი;
5. საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 23 თებერვალის №92 დადგენილება „საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ“;
6. მ. ტურავა „სისხლის სამართალი“. გამომცემლობა „ბონა კაუზა“ თბილისი 2006 წ.
7. მ. ტურავა „სისხლის სამართალი-დანაშაულის მოძღვრება“. გამომცემლობა „მერიდიანი“ თბილისი 2011 წ.

LEGAL ASPECTS OF THE IMPOSITION OF THE INHERITANCE OF TAX LIABILITY

**David jalagonia,
Rodion Korchilava.**

SUMMARY

This article discusses the problems related to the formation of the legal framework for tax administration, which in turn prevents taxpayers' understanding and creation of a healthy business environment. We believe that during the state's execution of its functions, it should take into account the fact that during the implementation of tax administration law, people's (entrepreneurs) rights must not be violated. We believe that good tax legislation (laws) is the main precondition for the normalization of relations between entrepreneurs and the tax authorities. The primary goals for the enforcement of the laws must be prevention of crime and raising the taxpayer's self-awareness

მკითხველთა საყურადღებოდ!

სიამოვნებით გაცნობებთ, რომ ამერიკელი პროფესორი რობერტ ვილიამ მაკგი დათანხმდა ახლანდელ ფედერაციის გამგეობის შეთავაზებას და არჩეულია ფედერაციის საპატიო წევრად. მისი თავაზიანი თანხმობით იგი წარმოდგენილია ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ სამეცნიერო საბჭოშიც.

გთავაზობთ რობერტ ვილიამ მაკგის მოკლე ბიოგრაფიას და მის ინტერესთა სფეროს, აგრეთვე სტატიას, რომელიც მაკგის კვლევების ერთგვარი შეჯამებაა.

რობერტ ვ. მაკგი ბულალტრული საქმის ასოცირებული პროფესორია ფაეტევილის (Fayetteville) სახელმწიფო უნივერსიტეტში. მას გააჩნია მუშაობის 40 წლიანი გამოცდილება საჯარო ფინანსების, კორპორაციული ბულალტერის, საბანკო საქმის, საგადასახადო კანონმდებლობის, კონსალტინგისა და განათლების სფეროებში. მისი კლიენტები მოიცავენ USAID-ს, მსოფლიო ბანკს, აფრიკის განვითარების ბანკს და დაზვერვის ცენტრალურ სააგენტოს. USAID ბულალტრული რეფორმის პროგრამის ფარგლებში იყო პასუხისმგებელი სომხეთის ფინანსთა სამინისტროს დახმარებაზე ქვეყნის საერთაშორისო ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებზე გადასვლის საკითხში; ასევე კურირებდა ბულალტრული პროგრამის რეფორმირების საკითხს სომხეთისა და ბოსნიის წამყვან უნივერსიტეტებში. მოამზადა ბულალტრული კანონმდებლობა სომხეთისა და ბოსნიისთვის და კომენტარები გააკეთა მოზამბიკის ბულალტრულ კანონმდებლობას. მას გაკეთებული აქვს კომენტარები ფასიანი ქაღალდების კანონმდებლობის თაობაზე თურქეთში, დატრენინგებული ჰყავს სამთავრობო წარმომადგენლები ბულგარეთის, რუანდის და ტანზანიის სხვადასხვა სამინისტროებიდან, ასევე მომზადებული ჰყავს სხვადასხვა დონის ბულალტრები რუსეთიდან და ფართო პროფილის ეკონომისტები უკრაინიდან. იგი ასწავლიდა და კონსულტაციებს უწევდა მსოფლიოს 30 ქვეყანაში და აქვს მინიჭებული 13 სადოქტორო ხარისხი მსოფლიოს სხვადასხვა უნივერსიტეტებიდან აშშ-ში, აღმოსავლეთ და დასავლეთ ევროპაში. რამდენიმე სერიოზული კვლევის მიხედვით ბატონი მაკგი არის №1 მკვლევარი მსოფლიოში ბულალტრული და ბიზნეს ეთიკის კვლევის სფეროში. მას გამოქვეყნებული აქვს 58 წიგნი და ასობით სტატია.



ამჟამად მუშაობს რამდენიმე ნოველაზე. არის კარატეში აშშ-ის შუკოკაი (იაპონია) და ტაეკვანდო (კორეა) სტილით ჩემპიონატების პრიზიორი, მათ შორის მოგებული აქვს 15 ოქროს მედალი ამერიკის ეროვნულ ჩემპიონატში.



School of Business and Economics
Department of Accounting
1200 Murchison Road
Fayetteville, NC
28301-4298
USA

January 24, 2014

Nikoloz Bakashvili
Chairman of the Board of Auditors, Accountants and Financial Managers of Georgia
Doctor of Economics, Professor, Academician
0160 Tbilisi, A1. Kazbegi #2, i/c 404921 670
Georgia

Dear Professor Dr. Bakashvili:
I am honored to accept your invitation to become a member of your Federation and a member of your Editorial Board. Thank you for your kind invitation.

Robert W. McGee
JD, PhD, DPhil, DSc, Dr Univ, Dr.oec, CPA, CMA, CBA, CertIFR, Cert IA