

არანორმალური ფინანსური სანქციები და ქანსგაცლილი მენარმა

საგადასახადო ჯანონმდებლობაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ცვლილებების შედეგად მაკონტროლებელ ორგანოებს საკმაოდ შეზღუდვით მენარმეებზე - გადამხდელებზე გასვლითი საგადასახადო შემონებების დროს გადასახადებისა და ფინანსური სანქციების დამატებით დარიცხვის შესაძლებლობები, თუმცა, მაკონტროლებელი ორგანოები კვლავაც ცდილობენ საგადასახადო კოდექსის ცალკეულ მუხლებში ე.წ. „ხვრელების“ მოძიებას, რათა გადამხდელებს დამატებით რაც შეიძლება მეტი გადასახადები და ფინანსური სანქციები დააჯისრონ.

მკითხველებს უთუოდ ახსოვთ ის ტექნოლოგიები, რომლებსაც გადამხდელთა წინააღმდეგ აქტიურად იყენებდნენ მაკონტროლებლები. მათ მიერ არაერთი გადამხდელია გამწარებული და უკანონოდ დასჯილი. მოგვიანებით ირკვეოდა, რომ ის ნორმები, რომლებზე დაყრდნობითაც გადამხდელებს სჯიდნენ, საერთო სამართლებრივ ჩარჩოებში არ ეტეოდა და მიღებულ გადაწყვეტილებებს ისე სცვლიდნენ, როგორც ეს ისედაც დასაშვებ იყო, ანუ ამ ნორმებში თავიდანვე იყო ჩადებული თავისუფალი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა. არასწორი და გაუმართლებელი პრაქტიკაა ნორმების ხშირი, ამასთან, გაუზრებელი (თუ გარკვეულ პირთა წრის ინტერესების გამომხატველი) ცვლილებები.

მსგავსი შემთხვევები (ნორმები) საგადასახადო კოდექსში ძალიან ბევრი იყო და მათზე ექსპერტები თავიდანვე მიაჩნებდნენ: ჯერ კიდევ პირველი (1997 წ.) საგადასახადო კოდექსიდან ასეთს მიეკუთვნება 114-ე მუხლის რამდენჯერმე შეცვლა: საქართველოს 1997 წლის 12 დეკემბრის №1194-II და 1998 წლის 5 თებერვლის №1212-II კანონებით, ამ მუხლის 1-ლი ნაწილის ბოლოს დაემატა შემდეგი წინადადება:

„დღგ-ს ჩათვლას დაქვემდებარება

ბარება საქართველოს ბიუჯეტში გადასახდელი ან გადახდილი დღგ-ს თანხა“, რაც საგნებით კანონზომიერი იყო. აღნიშნული მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილები 2000 წლის 13 ივლისის ცვლილებებამდე, ასეთნაირად იკითხებოდა:

„1. ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილი უნდა იქნეს ან გადახდილი წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად დასაბეგრ იმპორტზე ან დასაბეგრ ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის იმ შემთხვევებშიც კი, თუ ისინი არ შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. დღგ-ს ჩათვლას დაქვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადასახდელი ან გადახდილი დღგ-ს თანხა.

2. თუ დღგ-ს გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, საქონლის იმპორტის მიხედვით გადახდილი და/ან დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით გადახდილი დღგ ნაწილობრივ გათვალისწინებულია გადამხდელის ეკონომიკური



სულიკო შუტკარაძე,
ექსპერტი, შოთა რუსთაველის
სახელმწიფო უნივერსიტეტის
დოქტორანტი

საქმიანობისათვის, ნაწილობრივ კი – სხვა მიზნებისათვის, დღგ-ს ჩათვლა განხორციელდება პროპორციულად.”

2000 წლის 13 ივლისის №472-რს კანონით სსკ-ს 114-ე მუხლის 1 ნაწილიდან ამოღებული იქნა სიტყვები: „გადახდილი უნდა იქნეს ან“ და „გადახდილი ან“, ხოლო მეორე ნაწილიდან „გადასახდელი ან“, აღნიშნულის შედეგად მივიღეთ, რომ პატიოსანი მყიდველი, სამუშაოს/მომსახურების მიმღები, რომელმაც შეძენილი საქონლის, შესრულებული სამუშაოს/მომსახურების ღირებულებასთან ერთად მომწოდებელს გადაუხადა დღგ-იც, ის ჩათვლას ვერ მიიღებდა თუ გამყიდველი, სამუშაოს შემსრულებელი/მომსახურების გამწვევი მას არ გადაიხდიდა საქართველოს ბიუჯეტში. ამას ერთვოდა იმ პერიოდში საგადასახადო ორგანოების მიერ შემოღებული დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ე.წ. დანყვილების პრაქტიკა, რომლის შესაბამისადაც, თუ გამყიდველი საგადასახადო ინსპექციაში არ წარადგენდა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის მე-4 გზემპლარს და იგი არ შეენყვილებოდა მყიდველის მიერ წარსადგენ შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურის მე-3 გზემპლარს, მყიდველს ავტომატურ რეჟიმში უუქმებდნენ დღგ-ს ჩათვლას და

მასზე გადასახადების შემცირებისთვის ფინანსურ სანქციებსაც ავრცელებდნენ.

ასეთი „ნესრიგის“ შედეგად მნიშვნელოვნად დაზარალდნენ ის გადამხდელები, რომლებსაც უშუალო ურთიერთობა ქონდათ აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკაში რეგისტრირებულ გადამხდელებთან, რამდენადაც იმ დროისათვის ცენტრალურ და რეგიონის ხელისუფლებას შორის გამწვავებული ურთიერთობებისა და კერძოდ, იმის გამო, რომ აჭარის გადამხდელების მიერ ბიუჯეტში გადახდილი თანხები ცენტრალურ ბიუჯეტში არ ხვდებოდა, საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტი ფაქტობრივად აუქმებდა დღგ-ს იმ ჩათვლებს, რომლებიც აჭარის გადამხდელების მიერ გაცემული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით იყო მიღებული. ცხადია, ეს არასწორი ქმედება იყო: ფაქტურად, სახელმწიფომ გადამხდელებისაგან გადასახადის ამოღების ფუნქცია (მისი გადასაჭრელი პრობლემა) გადამხდელებს გადააქისრა და ამასთან, უმოწყალოდ, სრულიად უსამართლოდ დასაჯა ისინი. ბევრ გადამხდელს ხანგრძლივი სასამართლო დავები და მასთან დაკავშირებული ხარჯების გადახდაც მოუხდა გაუქმებული ჩათვლებისა და დაკისრებული ფინანსური სანქციების მოსახსნელად. ახალი (2004 წლის) საგადასახადო

კოდექსით ზემოთაღნიშნული პრობლემები მნიშვნელოვან ნილად მოგვარდა, თუმცა თავი იჩინა ახალმა, უფრო მწვავე პრობლემამ და მათი გადაჭრა ფაქტობრივად გადამხდელისთვის პრაქტიკულად შეუძლებელიც კი გახდა.

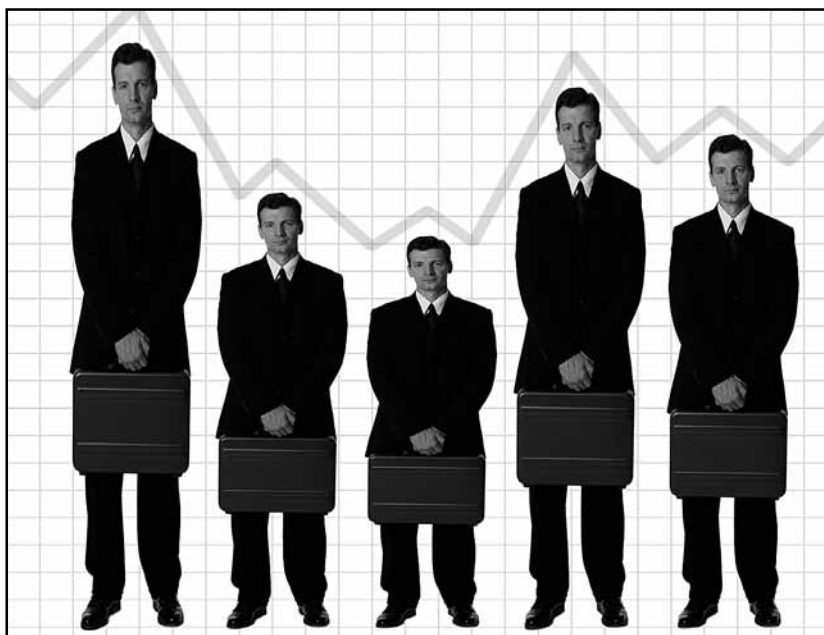
ერთ-ერთ ასეთ პრობლემად კვლავაც რჩება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად დღგ-ს ჩათვლების 45-დღიანი (ახლა კი 90-დღიანი) შეზღუდვის შემოღება, რაც მთლიანად ეწინააღმდეგება დღგ-ს ეკონომიკურ შინაარსს იმის გამო, რომ იგი არაპირდაპირი გადასახადია და მას ფაქტობრივად საბოლოო მომხმარებელი იხდის.

ნორმის ამგვარი ფორმულირებით, თუ გადამხდელი დაარღვევს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ს ჩათვლის მიღების (ახლა უკვე) 90-დღიან ვადას, მას თვითონ უხდება მისი გადახდა და ამჯერად უკვე ამ გადასახადს არა საბოლოო მომხმარებელი, არამედ ის, ვინც დროზე ვერ მოასწრო დადგენილი 90 დღის ვადაში ჩათვლის მიღება, რაც ცხადია, დამატებით ზედმეტ ტვირთად აწევს გადამხდელს.

აღნიშნულს დაემატა სსკ-ს 247-ე და 248-ე მუხლის 1-ლი ნაწილიდან გამომდინარე დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა, დადგენილი

ვადის დარღვევით (2010 წლის 1 იანვრამდე) გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლების გაუქმება, ამ ჩათვლების გაუქმების შედეგად, დამატებითი გადასახადებისა და შესაბამისი ფინანსური სანქციების (ჯარიმების და საურავების) დარიცხვა. ასეთი ხერხებით, გადამხდელთა დასჯა, როგორც უკვე აღვნიშნეთ გრძელდებოდა საკმაოდ დიდხანს, მანამ სანამ, ბოლოს და ბოლოს, სასამართლომ (რაც რამდენიმე ობიექტური, პრინციპული და გაბედული მოსამართლის უდიდეს დამსახურებად მიგვაჩნია) სრულიად კანონზომიერი და სამართლიანი შეფასება არ მისცა. სსკ-ს 247-248-ე მუხლებით გათვალისწინებული მოთხოვნები დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერისა და ჩათვლების განხორციელების კანონზომიერებასთან დაკავშირებული გადამხდელთა პასუხისმგებლობის საკითხები სასამართლოს მიერ შემდეგნაირად იქნა განმარტებული:

„დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის სწორად და დროულად შევსების ვალდებულებას საგადასახადო კოდექსის 247-248-ე მუხლები ადგენს საქონლის მიმწოდებლისათვის. შემძენმა, ანუ ამ შემთხვევაში მოსარჩელემ, შეიძინა საქონელი და შეასრულა ის ვალდებულებები, რაც მას ეკისრებოდა. კერძოდ, გადაიხადა საქონლის ღირებულება და ასევე, დღგ-ს გადასახადი, რაზეც მიიღო შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურა. ანგარიშ-ფაქტურის მეორე დღის ნაცვლად მესამე და მეოთხე, ან შემდეგ დღეებში შევსება განმარტებულ უნდა იქნას, როგორც ანგარიშ-ფაქტურის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის II ნაწილის დარღვევით გაცემა, რისთვისაც პასუხისმგებლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად უნდა დაეკისროს საქონლის მიმწოდებელს. ასეთი პასუხისმგებლობა გათვალისწინებული იყო დასახელებული მუხლის მეორე ნაწილით, კერძოდ, დღგ-ს



ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესის დარღვევისათვის. დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესის დარღვევაში თვით ანგარიშ-ფაქტურის მეორე დღის შემდეგ შევსება, რაც ამ კონკრეტულ შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების საფუძველი გახდა. ასეთ შემთხვევაში პასუხისმგებლობა საქონლის მიმწოდებლისათვის იყო გათვალისწინებული. პასუხისმგებლობა დადგებოდა, თუ ამან გამოიწვია დღგ-ს თანხის შემცირება, ან ჩასათვლელი დღგ-ს თანხის გაზრდა. ამ ნორმათა ანალიზით სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ ანგარიშ-ფაქტურის მესამე ან მეოთხე დღეს გამოწერის გამო, საქონლის შემძენს ჩათვლა არ უნდა გაუქმებოდა. მართალია, ანგარიშ-ფაქტურა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს წარმოადგენდა და იგი ისე უნდა ყოფილიყო გამოწერილი, როგორც ამას საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლი მოითხოვდა, მაგრამ მისი სიზუსტის დაუცველობა შემძენის დასჯის ღონისძიებად არ უნდა ყოფილიყო გამოყენებული. ამის გამო, მას ჩათვლები არ უნდა გაუქმებოდა და უკვე გადახდილი დღგ-ს გადასახადი მეორეჯერ არ უნდა დაკისრებოდა გადასახდელად. თუ ანგარიშ-ფაქტურის გაცემა ატარებს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაცდომის ნიშნებს, მაშინ შესაბამისი პასუხისმგებლობის ღონისძიებები უნდა გატარდეს საქონლის მომწოდებლის მიმართ.

აღნიშნული სამართლებრივი შეფასებების საფუძველზე სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ მოსარჩელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურა იძლეოდა ინდენტიფიცირების საშუალებას. იგი წარდგენილი იყო დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღის შიგნით, არ არსებობდა დღგ-ს (ანგარიშ-ფაქტურის) დაგვიანებით გამოწერის გამო დღგ-ს შემცირების ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდის მტკიცებულებები. ასევე, საქონლის შეძენის

დროს მოსარჩელის მიერ გადახდილი იყო დღგ-ს გადასახადი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ გასაჩივრებული აქტების მიღების დროს საგადასახადო ინსპექცია ვალდებული იყო გაეთვალისწინებია სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნული გარემოებები, რა შემთხვევაშიც საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

სწორედ აღნიშნული მოტივაციებით, გადახდელების რამდენიმე საჩივარი იმის გამო, რომ მათ არასწორად გაუქმდათ ჩათვლები და შესაბამისად, მათზე გავრცელდა ფინანსური სანქციები, სასამართლოებმა გადახდელთა სასარგებლოდ გადაწყვიტეს, რაც მთლიანად იქნა გაზიარებული როგორც სააპელაციო, ისე საკასაციო სასამართლოშიც.

სასამართლოს მიღებული ასეთი გადაწყვეტილებებიდან გამომდინარე, მაკონტროლებლები იძულებული გახდნენ, დღგ-ს ჩათვლების აღნიშნული წესით გაუქმების პრაქტიკაზე ხელი აეღოთ და სსკ-ს 248-ე მუხლის პირველ ნაწილში შეტანილ იქნა შესაბამისი ცვლილება (26.12.2008 წ. კანონი №871 რს). თუმცა მალევე, შეიქმნა რა პრეცედენტი იმისა, რომ გადასახადების გადახდელები სწორედ ასეთი სასამართლო გადაწყვეტილებიდან გამომდინარე, დაიწყებდნენ საგადასახადო დავებს მათთვის გაუქმებული ჩათვლების აღდგენის და დარიცხული ფინანსური სანქციების გაუქმების მოთხოვნით, მთავრობის ინიციატივით სსკ-ს 281-ე მუხლში (გარდამავალი დებულებები) 2009 წლის 01 დეკემბრის №2191 II კანონით დამატებით შევიდა 53-ე ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც:

„2005 წლის 01 იანვრიდან 2009 წლის 01 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ს გადახდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღებების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო

ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლების გაუქმებას არ ექვემდებარება, ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქმებულ დღგ-ს ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზეც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა“.

მაკონტროლებლები გადახდელთა დასასჯელად, გარდა სსკ-ს 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის (2009 წლის 01 იანვრამდე მოქმედი) მოთხოვნისა, ეყრდნობოდნენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს 2003 წლის 23 იანვრის საოქმო გადაწყვეტილებას, რომლის თანახმადაც, ზემოთაღნიშნულ დარღვევებზე დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერის მიმართ ვრცელდება სსკ-ს 140-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქცია, ხოლო მყიდველს უუქმდება მიღებული ჩათვლა.

სწორედ, სსკ-ს 140-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტის გამოყენებით, დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერი არაერთი გადახდელი დაჯარიმდა ამ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში აღნიშნული დღგ-ს თანხის 100%-ით, ეს მაშინ, როცა მათ ანგარიშ-ფაქტურები კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში ჰქონდათ წარდგენილი შესაბამისი თვებების დღგ-ს დეკლარაციებთან ერთად და გადახდილი იყო ბიუჯეტის კუთვნილი თანხებიც, ამასთან, ადგილი არ ქონდა დღგ-ს დასაბეგრი ბრუნვის შემცირებას, ან ჩასათვლელი თანხის გაზრდას, რაზეც სსკ-ს 140-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი (2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქცია) ითვალისწინებდა ჯარიმებს.

სამართლიანობა მოითხოვს აღვნიშნოთ, რომ მიუხედავად იმისა, აღნიშნული სანქციის გამოყენების რეკომენდაციას თვით შემოსავლების სამსახური იძლეოდა, გარკვეული დროის შემდეგ (2009 წლის მეორე ნახევრიდან) დაიწყო გადახდელთა საჩივრების ნაწილობრივ დაკმაყოფილება და 200 ლარიანი ჯარიმის გამოყენებაზე გადაკვალიფიცირება.

უნდა შევნიშნოთ, რომ არც ეს



იყო სწორი, რამდენადაც 200 ლარიანი ჯარიმა (სსკ-ს 140-ე მუხლის მე-7 პუნქტის თანახმად) გათვალისწინებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსებისათვის და არა მისი დაგვიანებით გამოწერისთვის.

ყოველივე აღნიშნულთან შედარებით, განუკითხაობის კულმინაციად შეიძლება ჩაითვალოს 2007 წლის ბოლომდე, მანამდე, სანამ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის №7892 ბრძანებით ცვლილებები არ იქნა შეტანილი შემოსავლების სამსახურის 2007 წლის 3 აპრილის №2903 ბრძანებით დამტკიცებულ მითითებებში „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-144-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციების გამოყენების შესახებ“, სრულიად უსაფუძვლოდ და არამართლზომიერად, სსკ-ს 138-ე მუხლის (2009 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქციის) საფუძველზე დღგ-ს გადამხდელთა 300%-იანი ჯარიმებით დასჯა.

საქმე იმაშია, რომ 2007 წლის 12 დეკემბრამდე, ზემოთხსენებული მეთოდური მითითების მე-10 მუხლზე დაყრდნობით, მაკონტროლებლები დღგ-ს გადამხდელებს უუქმებდნენ ჩათვლებს, რის შემდეგაც შემცირებულ გადასახადებზე სსკ-ს 132-ე მუხლის თანახმად, უერცვლებდნენ ჯარიმას და ასევე, სსკ-ს 138-ე მუხლის გამოყენებით, დღგ-ს არასწორი ჩათვლისათვის აკისრებდნენ ჯარიმას დღგ-ს თანხის 300%-ის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის

№7892 ბრძანებით აღნიშნულ მეთოდურ მითითებაში შეტანილი ცვლილებით დაზუსტდა (განიმარტა), რომ სსკ-ს 138-ე მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციის (300%-იანი ჯარიმის) გამოყენებას თურმე კანონმდებელი ითვალისწინებდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა ადგილი ქონდა ფიქტიურ ოპერაციას ან/და ჩათვლა განხორციელებული იყო ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ან/და საბაჟო დეკლარაციით, შედეგად გამოვიდა, რომ **მთელი 3 წლის განმავლობაში (2005-2007 წწ.) გადამხდელები სრულიად უკანონოდ და არამართლზომიერად ისჯებოდნენ** (აღნიშნულზე ვრცელი სტატია „კანონის არასწორი განმარტებით უკანონოდ დასჯილი გადამხდელები“ გამოქვეყნებული იყო ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ 2008 წლის №3-ში, გვ.59-61).

აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ გადამხდელებს, თუ მათ მიმართ დღგ-ს ჩათვლის 45-დღიანი ვადის დარღვევისათვის ასეთი სანქცია ადრე გამოიყენეს და სსკ-ს 138-ე მუხლის (2003 წლის 1 იანვრამდე რედაქციის) შესაბამისად დღგ-ს თანხის 300%-ითაც დააჯარიმეს, ახლად აღმოჩენილი გარემოებების სსკ-ს 146-ე მუხლის მე-13 ნაწილისა და სსკ-ს მე-6 მუხლის (ხანდაზმულობის ვადა) საფუძველზე კვლავაც შეუძლიათ საჩივრით მიმართონ ფინანსთა სამინისტროს სისტემას ან კიდევ სასამართლოს და მოითხოვონ მასზე არამართლზომიერად დარიცხული ფინანსური სანქციების გაუქმება.

გადამხდელთა დასჯისთვის, მოქ-

მედ საგადასახადო კოდექსში ყველაზე უფრო გაუმართლებელი იყო სსკ-ს 208-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის სრულიად გაურკვეველი და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკისაგან განსხვავებული ნორმა, რომლის თანახმადაც, გადამხდელს ეკონომიკური საქმიანობის ყოველი კონკრეტული ადგილის მიხედვით (სადაც ხდებოდა საქონლის მიღება, შენახვა ან მიწოდება), უნდა ეწარმოებინა საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი. ეს ჟურნალი წარმოადგენდა მკაცრი აღრიცხვის ზონარგაყრილ და დანომრილ დოკუმენტს, რომელიც უშუალოდ საგადასახადო ინსპექციის მიერ იყო დალუქული. ამ ჟურნალის ფორმა და წარმოების წესი დამტკიცებული იყო ფინანსთა სამინისტროს მიერ და იგი მეტად მკაცრ სანქციებს ითვალისწინებდა: 2008 წლის პირველ იანვრამდე რედაქციის შესაბამისად, სსკ-ს 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, სამეურნეო ოპერაციის დაბეგვრიდან არა უგვიანეს 3 დღისა, საქონლის მოძრაობის და აღრიცხვის ჟურნალში ფასეულობის აღურიცხაობის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში, საქონლის საბაზრო ღირებულების 100%-ით (დღგ-სა და აქციზის გარეშე) დაჯარიმებას ითვალისწინებდა.

დროის მცირე მონაკვეთში აღმოჩნდა, რომ ეს ჟურნალი არაპრაქტიკული და მეწარმეთა საქმიანობასთან შეუსაბამო იყო. თავად მთავრობის მიერ იქნა აღიარებული მისი არარეალობა და 2005 წლის 27 დეკემბრის №2546 რს საქართველოს კანონით, სსკ-ს 281-ე მუხლში (გარდამავალი დებულებები) დამატებით შეტანილი მე-5 ნაწილის შესაბამისად, დადგინდა, რომ 2005 წლის 1 მარტიდან (ანუ იმ დროიდან, როცა შემოღებულ იქნა აღნიშნული ჟურნალები) საგადასახადის გადამხდელებს სსკ-ს 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული სანქცია არ დაეკისრებოდათ, ხოლო იმ გადამხდელებს, რომლებსაც ამ კანონის ამოქმედებამდე არ ქონდათ საქონლის მოძრაობისა და აღ-

რიცხვის ჟურნალი, ან საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალში აღურიცხავი ჰქონდათ შესაბამისი ინფორმაცია, რის გამოც საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე უკვე დაისაჯნენ, სანქცია მოეხსნათ იმ საქონელზე, რომელზედაც არსებობდა საბაჟო დეკლარაცია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნაღები ან იყო ასახული პირველად დოკუმენტებში, ხოლო ბიუჯეტში გადახდილი სანქციის თანხა გადამხდელებს დაუბრუნდებოდათ საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლით (ზედმეტად გადახდილი გადახდის თანხის დაბრუნება) გათვალისწინებული წესით.

სხვა თემაა, მოახერხეს თუ არა გადამხდელებმა ბიუჯეტში გადახდილი სანქციების დაბრუნება, მეორე მხრივ კი შეიძლება ვთქვათ, რომ ფაქტობრივად სახელმწიფომ აღიარა შეცდომა და იგი უპირობოდ წაიღო უკან (რაც იშვიათი გამოცდაა და ანალოგი უკანასკნელ პერიოდში არ ხდება. პირიქით, შეინიშნება ტენდენცია შენარჩუნდეს სიმკაცრე და არამართლზომიერ ნორმებს გაუქმებისას უკუქცევის ძალა არ მიეცეს (ამის საილუსტრაციო მაგალითი საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულებების ზემოთ აღნიშნული 53-ე ნაწილი);

გადამეტებულად მკაცრი აღმოჩნდა ახალი (2004 წლის) სსკ-ის ფინანსური სანქციების ნაწილიც, რომლის უკუჩვენების შედეგად,

მთავრობა იძულებული შეიქმნა გარკვეულ წილად შეერბილებინა ისინი, ან საერთოდ ამოეღო საგადასახადო კოდექსიდან ასეთი ნორმები, კერძოდ:

სსკ-ს 135-ე მუხლის თავდაპირველი რედაქციის თანახმად:

1. ეკონომიკური საქმიანობა საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის გარეშე ინვევდა დაჯარიმებას, ასეთი საქმიანობის შედეგად შემოსავლის 10%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 100 ლარისა;

2. თუ ეს დაგვიანება 30 დღეს აჭარბებდა, აღნიშნული ჯარიმა შეადგენდა შემოსავლის 20%-ს, მაგრამ არანაკლებ 1000 ლარისა;

3. 180 დღეზე მეტი ვადის დაგვიანების შემთხვევაში ჯარიმა ასეთი საქმიანობით მიღებული შემოსავლის 50%-ს, მაგრამ არანაკლებ 5000 ლარს შეადგენდა.

ამასთან, ამ მუხლის გამოყენება გადამხდელს არ ათავისუფლებდა სხვა საგადასახადო ვალდებულებებისა და შესაბამისი ფინანსური სანქციებისაგან, რომლებიც ჯამში ისეთ კოლოსალურ თანხებს აღწევდა, რომ პრაქტიკულად მის გადახდას რიგითი მენარმე სუბიექტი ვერც შეძლებდა. ამიტომ მთავრობა იძულებული გახდა სსკ-ს აღნიშნული მუხლი კარდინალურად შეეცვალა და მისი რედაქცია 2005 წლის 25 მაისის №3138 ს. კანონის შესაბამისად აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ჯარიმას მხოლოდ 200 ლარის ოდენობით ითვალისწინებს;

ზომაზე მეტად მკაცრი იყო აგ-

რეთვე (2004 წლის) 131 მუხლიც (საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენა), რომლის პირველი რედაქცია დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის გადამხდელის დაჯარიმებას გადასახდელი თანხის 5%-ის ოდენობით ითვალისწინებდა ყოველ სრულ და არასრულ თვეზე, ამასთან, თითოეული ვადგადაცილებული თვის (არასრული თვისათვის) ის არანაკლებ 200 ლარს შეადგენდა. ასეთი შემთხვევისთვის, თუ გავითვალისწინებთ სსკ-ის მიხედვით განსაზღვრულ ხანდაზმულობის ვადას (6 წელი), არსებობდა თეორიული შესაძლებლობა, რომ უბრალო წერილ მენარმეს 71 თვეზე (6 წელი X 12 თვე = 72 თვე - 1 თვე) დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის 14 200 ლარი მართო დეკლარაციის წარუდგენლობისათვის დაეკისრებოდა (ამ საკითხზეც უფრო ვრცლად გავამახვილეთ ყურადღება სტატიაში „დემოკრატიზაციის ახალმა ტალღამ საგადასახადო კანონმდებლობაშიც უნდა შემოაღწიოს“. იხ. ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ 2008 წლის ნოემბრის ნომერი);

სრულიად გაუმართლებელი იყო სსკ-ს 133-ე მუხლით (შემოსავლების და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა) გათვალისწინებული ფინანსური სანქციები, რომელიც მინიმუმ 1000 და მაქსიმუმ 3 000 ლარს, ან კიდევ გადაუხდელი გადასახადის 10%-ს შეადგენდა. ეს უკანასკნელი 2009 წლის 1 იანვრიდან საერთოდ ამოღებულ იქნა საგადასახადო კოდექსიდან. 2009 წლის 1 იანვრიდან, ამ მუხლით უკვე სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესის დამრღვევები ჯარიმდებიან, კერძოდ, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე, ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე, საქმიანობისთვის, თუ ასეთი ვალდებულება კანონით დადგენილია, ინვესტორის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი გადასახადის 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არა ნაკლებ 1000 ლარისა. ამ უკანასკნელის მიმართ ცხადია,



არაფერი გვაქვს საწინააღმდეგო, პირიქით მიგვაჩნია, რომ იგი შეიძლება კიდევ უფრო მკაცრიც გავხადოთ;

სსკ-ს 143-ე მუხლის (დოკუმენტების გარეშე მატერიალური ფასეულობების ტრანსპორტირება (გადაზიდვა) და აღურიცხაობა) მე-2 ნაწილის შესახებ (საქონლის მოძრაობისა და აღურიცხვის ჟურნალის წარმოებასთან დაკავშირებით) უკვე ზემოთ გვქონდა მსჯელობა, მაგრამ საჭიროა ყურადღება გავამახვილოთ ამ ნაწილის შეცვლაზე ახალი რედაქციით 2006 წლის 1 იანვრიდან, რომლის შესაბამისადაც საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება (გადაზიდვა) მოიცავდა სასაქონლო ზედნადების არასრულად შევსების შემთხვევასაც. კერძოდ, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ იყო ასახული შემდეგი რეკვიზიტებიდან ერთ-ერთი:

ა) დოკუმენტის შეძენის თარიღი და ნომერი;

ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება; საიდენტიფიკაციო ნომერი (ან გადამხდელი ფიზიკური პირის შემთხვევაში-გვარი, სახელი პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის ნომერი).

გ) ინფორმაცია ტვირთის გადამზიდველის შესახებ (სატრანსპორტო საშუალების სახე, მარკა, სახელმწიფო რეგისტრაციის ნომერი);

დ) ინფორმაცია საქონლის შესახებ (საქონლის დასახელება და რაოდენობა).

ე) ტრანსპორტირების (გადაზიდვის) დაწყებისა და დამთავრების ადგილები, მისამართის ჩვენებით;

ვ) ტვირთის გამყიდველის ან/და ტვირთის გამგზავნის ხელმოწერა ტვირთის გადამზიდველი-

სათვის ჩაბარების შესახებ;

ზ) ტვირთის გადამზიდველის ხელმოწერა ტვირთის მიღების შესახებ.

მაკონტროლებლებს ეს შესაძლებლობა აძლევდა იგი განეხილათ სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებად და გადამხდელი საქონლის საბაზრო ღირებულებით (დღგ-სა და აქციზის გარეშე) დაეჯარიმებინათ, რაზეც გადამხდელი უბრალოდ ხმასაც კი ვერ ამოიღებდა.

საბედნიეროდ, 2009 წლის 1 იანვრიდან ეს მოთხოვნა საკმაოდ შერბილდა და ზემოთ დასახელებული 7 აუცილებელი ჩამონათვალიდან მხოლოდ 3 (ა) ბ) და დ)) ქვეპუნქტები დარჩა, რაც ვფიქრობთ აუცილებელი და სავალდებულო მოთხოვნებია და ამაზე არც გადამხდელს არ უნდა ქონდეთ რაიმე საპრეტენზიო.

ცხადია, ცალკე თემაა ამ მუხლში 2010 წლის 1 თებერვლიდან შესული ცვლილებები, რომლებიც მართალია, საკმაოდ მკაცრია, მაგრამ ალბათ სამართლიანი, რამდენადაც სხვაგვარად არ მოხერხდებოდა ქვეყანაში აღურიცხავი საქონლის მოძრაობის პრობლემა, რომელიც გადასახადების დამალვისა და შემცირების ერთ-ერთი უმთავრესი ხელშემწყობი მიზეზი ხდება.

ზემოაღნიშნული მაგალითები, რა თქმა უნდა, არ წარმოადგენს არამართლზომიერი ქმედებების სრულ ნუსხას, რომლებსაც მაკონტროლებლები გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებისას იყენებენ. თუმცა, ის საშუალებას გვაძლევს გამოვიტანოთ შემდეგი დასკვნა: ცნობილი გამოთქმისა არ იყოს, „თუ სახელმწიფო არ არის „მეწველი ძროხა“, არც გადამხდელი-მეწარმე უნდა ვაქციოთ „მეწველ ძროხად“.

მაკონტროლებელთა მიერ გადამხდელთა დასჯის ამჟამად მოქმედ სხვა ტექნოლოგიების შესახებ, რომლებზეც ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლო ინსტანციებში ამჟამად მიმდინარეობს საგადასახადო დავები, ჩვენს მოსაზრებებს ჟურნალის მომდევნო ნომერში შემოგთავაზებთ.

