

# გადასახადების გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებაში პრობლემები კვლავაც რჩება

**ძალადობრივმა წარსულმა ანგარიშგასაწვევი გამოცდილება დაგვიტოვა: ეკონომიკის განვითარებაზე არ მუშაობს მხოლოდ ხელისუფლებისა თუ გარკვეულ პირთა წრის ნების გამომხატველი საგადასახადო პოლიტიკა!**

ბევრს ჯერ კიდევ მწარედ ახსოვს ის გახმაურებული შემთხვევები, როცა სახელმწიფოსა და გადამხდელს შორის პარტნიორული ურთიერთობების ნაცვლად, ბიუჯეტში რაც შეიძლება მეტი თანხების ამოღების მოტივაციით (თუ დავალებით) ხელისუფლება მაკონტროლებელ ორგანოებს აიძულებდა გადასახადის გადამხდელთა მიმართ გამოეყენებინათ იძულების ყველა ფორმა, მათ შორის მოქმედი კანონმდებლობის ნორმების სხვადასხვაგვარი შეფუთვა და ინტერპრეტაციები. სახელმწიფო ბიუროკრატიული მექანიზმი ცდილობდა გადამხდელისაგან ამოეღო რაც შეიძლება მეტი თანხა ისე, რომ ადექვატურ დაბანდებასაც (ხელშეწყობას) არ ახდენდა. რესურსგაცილილი გადამხდელი კი ვალაუვალ მდგომარეობაში ვარდებოდა და ელემენტარული საარსებო პირობების შენარჩუნებას ეწირებოდა წარმოების გაფართოება.

მაშინაც კი, როცა ხელისუფლების კრიტიკა იდევნებოდა, არაერთხელ ითქვა იმის თაობაზე, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების და საგადასახადო სამართალდარღვევებზე რეაგირების მარეგულირებელი ნორმები, მეტისმეტად რთულად აღსაქმელი, ზოგჯერ ზომამდე მეტად მკაცრი და უხეში იყო. ექსპერტების, სპეციალისტების, მეცნიერების, საეთაშორისო და არასამთავრობო ორგანიზაციების წარმომადგენლების ერთობლივი ძალისხმევით, მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში სისტემატიურად შედიოდა ცვლილებები, დამატებები და კორექტივები, რომელთა შედეგადაც გარკვეულწილად დაიხვეწა გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმები და მეთოდები.

ახალი ხელისუფლების მიერ ბიზნესისადმი ხელშეწყობისათვის გაცხადებული კურსიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2012 წლის დეკემბერში შეტანილი ცვლილებებით მნიშვნელოვნად შერბილდა საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციების ნორმები და გატარდა შესაბამისი ღონისძიებები ბიზნესზე წნეხის შესამსუბუქებლად. ამდენად, გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებაში პროგრესი მარ-



**სულიკო ფუტყარაძე**  
ბიზნესის მართვის  
აკადემიური დოქტორი,  
ჟურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“  
სამეცნიერო საბჭოს წევრი



**მირზა ფუტყარაძე**  
ბათუმის შოთა  
რუსთაველის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის  
დოქტორანტი

თლაც შეინიშნება, თუმცა საქართველოს მოქმედ საგადასახადო სისტემა, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირება კვლავაც შორს არის იდეალურისაგან და ამ კუთხით ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკაში გარკვეული პრობლემები კვლავაც რჩება, რაც ცხადია, უარყოფითად მოქმედებს ბიზნესის ხელშეწყობასა და ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებაზე. საგადასახადო შემოსემებისას ჯერ კიდევ ხშირია შემთხვევები, როცა საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული მოქმედი ნორმების და რეგულაციების არასწორი და უსამართლო ინტერპრირებით, გადამხდელს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით გადასახდელად არიცხავენ ფინანსურ სანქციებს. შედეგად მიმდინარეობს გაჭიანურებული საგადასახადო დავები, რაც გადამხდელთა მხრიდან საკმაო რესურსების და ენერჯის ხარჯვას მოითხოვს,

№2 აპრილი-ივლისი 2015

## გადასახადები

შესაბამისად, გარკვეული დროის განმავლობაში მნიშვნელოვნად ფერხდება ბიზნესის განვითარება.

გადასახადის ადმინისტრირებაში ხარვეზების აღრმომფხვრის და შემდგომი პრევენციის მიზნით, მიზანშეწონილად ჩავთვალეთ, რომ სააშკარაოზე გამოვიტანოთ სწორედ ისეთი შემთხვევები, რომელთაც გადასახადის გადახდელს ხელოვნურად შეუქმნეს ფინანსური პრობლემები (ფაქტების განხილვისას, ცხადია, გადახდელთა ინდენტიფიცირებისაგან თავს შევიკავებთ, თუმცა ქვემოთ განხილული მაგალითები უშუალოდ გადასახადის გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების რეალური პრაქტიკიდან არის აღებული და მათ უტყუარობაზე პასუხისმგებლობას სრულად ვკისრულობთ).

კერძოდ, ერთ-ერთი საგადასახადო შემონმების აქტით, შემონმებლების მიერ დაფიქსირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევის შემდეგი ფაქტობრივი გარემოება და ასეთი შეფასება:

**„შპს -ს გაცემული აქვს თანხები თანამშრომლებზე (მძღოლებზე) სამივლინებო ანაზღაურების სახით. შემონმება, მიჩნევს, რომ ვინაიდან კანონმდებლობით მივლინებად ითვლება დაქირავებულის მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ მივლინება, ხოლო აღნიშნულ შემთხვევაში მძღოლებს არ გააჩნიათ მუდმივი სამუშაო ადგილი, ვინაიდან სამუშაოს სპეციფიკიდან გამომდინარე მუდმივად უწევთ გადაადგილება სატრანსპორტო გადაზიდვებისას, შესაბამისად ზემოხსენებული განაცემები ვერ იქნება განხილული მივლინებად და უნდა დაიბეგროს გადახდის წყაროსთან სახელფასო განაცემის სახით.“**

აღნიშნულ შეფასებას და საგადასახადო სამართალდარღვევის ასეთ კვალიფიკაციას გადახდელი, ცხადია, არ დაეთანხმა, რამდენადაც დავის საფუძველი აშკარად სახეზეა შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქმე იმაშია, რომ შპს-ს, რომელსაც სამართალდარღვევაში „ამხელენ“, გააჩნია საკუთარი სამეურნეო ეზო (მუდმივი სამუშაო ადგილი) მონესრიგებული ავტოსადგომითა და ტექნიკური მომსახურების საშუალებებით, სადაც სამუშაოსაგან თავისუფალ დროს, აგრეთვე სატრანსპორტო მომსახურებაზე შეკვეთების მიღებამდე, საზოგადოების სატრანსპორტო საშუალებები (ავტომანქანები, ტრაქტორები და სხვა ტექნიკური საშუალებები) დგანან. აღნიშნულ სატრანსპორტო საშუალებებს ყოველი შესრულებული რეისის შემდეგ, თავად დაქირავებულების (მძღოლების) მიერ ამავე სამეურნეო ეზოში უტარდებათ მიმდინარე სარემონტო-ტექნიკური მომსახურების სამუშაოები და შემდგომი გასვლისთვის ხდება სატრანსპორტო საშუალებათა მომზადება. დაქირავებული პირი (მძღოლი) შპს-ს წარმომადგენელია, ამასთან, საზოგადოების სამეურნეო ეზო, პრაქტიკულად წარმოადგენს მათ მუდმივ სამუშაო ადგილს და მასზე შემონმებლების მიერ მინიჭებული კვალიფიკაცია, რომ „სამუშაოს

ხასიათიდან გამომდინარე მუდმივად უწევთ გადაადგილება სატრანსპორტო გადაზიდვებისას და თითქოსდა მათ არ გააჩნიათ მუდმივი სამუშაო ადგილი“ საფუძველს მოკლებულია.

გარდა ამისა, შემონმებლის მიერ დამონმებული მოქმედი კანონმდებლობის („დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის N 220 ბრძანების პირველი ნაწილი) თანახმად:

**„1. სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დამქირავებლის ბრძანებით მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ - ქვეყნის შიგნით დაქირავებულის მივლინებისას:**

ა) სამსახურებრივი მივლინების სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განისაზღვროს 15 ლარის ოდენობით, რომელიც გაიანგარიშება მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და სადღესასწაულო, აგრეთვე მივლინებაში გამგზავრებისა და მივლინებიდან დაბრუნების დღეების გამოურიცხავად, ხოლო 30 კმ-მდე მანძილზე მივლინებისას, როდესაც შესაძლებელია სამუშაო (საცხოვრებელ) ადგილზე იმავე დღეს დაბრუნება, ანაზღაურდეს მხოლოდ მგზავრობის ხარჯები;

ბ) მგზავრობისა და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები განისაზღვრება ფაქტობრივად განეული ხარჯების მიხედვით დამადასტურებელი საბუთების წარდგენის საფუძველზე.“

ამავე აქტის მე-2 ნაწილის მიხედვით:

**„2. სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დამქირავებლის ბრძანებით დაქირავებულის ქვეყნის ფარგლებს გარეთ მივლინებისას:**

ა) სამსახურებრივი მივლინების სადღეღამისო და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები განისაზღვროს თანახმად დანართი N1-ისა, რომლებიც გაიანგარიშება მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და სადღესასწაულო დღეების გამოურიცხავად;

ბ) მგზავრობის ხარჯები ანაზღაურდება შესაბამის მიმართულებაზე არსებული მგზავრობის ღირებულების გათვალისწინებით, მაგრამ არაუმეტეს ეკონომკლასის (ან მისი შერსაბამისი კლასის) ბილეთის ღირებულებისა.“

აქედან გამომდინარე, დაქირავებულებზე (მძღოლებზე) საზღვარგარეთ ყოფნის შემთხვევაში დღიური სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურებაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ამავე ბრძანების პირველ ნაწილის მიხედვით განსაზღვრული დათქმის - „სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დამქირავებლის ბრძანებით მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ“ გამოყენება სრულიად არაკანონზომიერია, რამდენადაც ამავე ბრძანების მე-2 ნაწილი დაქირავებულთა საზღვარგარეთ მივლინების შემ-



თხვევაში მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ მოთხოვნას პრაქტიკულად არ ითვალისწინებს.

ამდენად, დაქირავებულებზე (მძღოლებზე) საზღვარგარეთ სამსახურებრივი დავალების (სატრანსპორტო გადაზიდვების) სამუშაოთა შესრულების პროცესში საზღვარგარეთ ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით ანაზღაურებული სამივლინებო (სადღელამისო) ხარჯები სრულ შესაბამისობაშია მოქმედი ნორმატიულ აქტის მოთხოვნებთან და მათი ხელფასებად გადაკვალიფიცირების არანაირი ფაქტობრივი საფუძველი არ არსებობს. მით უმეტეს, დაქირავებულებზე (მძღოლებზე) გაცემულ სამივლინებო ხარჯებზე საზოგადოების მიერ შედგენილი საბუღალტრო დოკუმენტაცია (ბრძანებები დაქირავებულების (მძღოლების) მივლინებაში გაშვების თაობაზე, სამივლინებო ბარათები მივლინებულ ქალაქებში ყოფნის დადასტურებით, მივლინების ხარჯების სათანადო გაანგარიშებები) სრულ წესრიგში და სრულ შესაბამისობაშია ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან და შემოწმების პროცესში მასზე შემოწმებლებს არანაირი პრეტენზიები არ ქონიათ.

საყურადღებოა, რომ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ განიხილა რა აღნიშნული შემთხვევა, გადამხდელის პოზიცია მხოლოდ ნაწილობრივ გაიზიარა და დაავალა აუდიტის დეპარტამენტს: „... მომჩივანის მიერ საქართველოს ფარგლებს გარეთ ყოფნის პერიოდში გადახდილი სამივლინებო თანხები არ განიხილოს ხელფასად და განხორციელდეს ამ საფუძველებით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება)“. მაგრამ რამდენადაც შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს მიერ ბოლომდე არ იქნა გაზიარებული გადამხდელის მიერ წარდგენილი არგუმენტები და მტკიცებულობები, გადამხდელი

იძულებული გახდა საგადასახადო დავა შემდგომ ინსტანციაში, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოში გაეგრძელებინა. ცხადია, ამ პროცესსაც დრო და ენერჯის ხარჯვა დასჭირდება და გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა უსაფუძვლოდ ფერხდება.

ვნახოთ კიდევ ერთი მაგალითი: ერთ-ერთი მენარმე სუბიექტის საგადასახადო შემოწმების აქტით შემოწმებლების მიერ დაფიქსირებულია შემდეგი საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტობრივი გარემოება და შეფასება:

„გადასახადის გადამხდელს ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებებით რეალიზებული აქვს საცხოვრებელი ბინები, (ნაწილი ბინის რეალიზაციები ასახულია ბუღალტერიაში, ხოლო ნაწილი არა, ასევე რამდენიმე ბინის რეალიზაცია რეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში). ხელშეკრულების თანახმად, საცხოვრებელი ბინა გადადის მეპატრონის საკუთრებაში სურვილის შესაბამისად მაშინ როცა მეპატრონე სრულად გადაიხდის თანხას, მეპატრონის სურვილის შესაბამისად ხდება საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია, ნაწილი ბინების რეგისტრირებულია თანხის სრულად გადახდის მომენტში, ხოლო ნაწილის რეგისტრაცია მოხდა ბინების მეპატრონის მოთხოვნისთანავე.“

„ხელშეკრულების პირეობების მიხედვით ბინის გადაცემის ფაქტი მომხდარია და შესაბამისად სსკ-ის 161-ე მუხლის 1 ნაწილის ა.ბ.ა) ქვეპუნქტის თანახმად დასაბეგრი ოპერაცია ითვლება განხორციელებულად, შემოწმებით აღნიშნული ბინების რეალიზაცია დაექვემდებარა დაბეგვრას და შესაბამისი თანხებით დღგ-ის გარეშე გაიზარდა ერთობლივი შემოსავალი“ (სტილი დაცულია).

აღნიშნულ შეფასების საფუძველზე გადამხდელს მნიშვნელოვნად შეეცვალა შემოსავლების აღიარების

**გადასახადები**

ვადები და მას უსაფუძვლოდ დაერიცხა მნიშვნელოვანი ფინანსური სანქციები.

ამ შემთხვევაშიც, შემომწმობლის პოზიცია არ გახლავს საფუძვლიანი და გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოში დაიწყო დავა შემდეგ გარემოებათა გამო:

იმდენად, რამდენადაც მოცემული კონკრეტული საქმე ეხება უძრავი ქონების რეალიზაციას, შემომწმობლებს უნდა ეხელმძღვანელათ არა სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის ა.ბ.ა) ქვეპუნქტით, რომელიც ზოგადად არეგულირებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, არამედ სსკ-ის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილით, რამდენადაც სწორედ ეს უკანასკნელი უშუალოდ და კონკრეტულად განსაზღვრავს უძრავი ქონების რეალიზაციის დროს. დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით კი საგადასახადო ორგანოები უძრავი ქონების რეალიზაციის მომენტად აფიქსირებენ მათი საკუთრებაში გადაცემის რეგისტრაციის, ან კიდევ რეგისტრაციისათვის საჭირო დოკუმენტების შედგენის თარიღს.

შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ გაიზიარა გადამხდელის არგუმენტაცია და დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეისწავლოს აღნიშნული სადაო საკითხი და შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე, მოახდინოს დარიცხული თანხების კორექტირება.

როგორც ცნობილია გადასახადის გადამხდელთათვის „აქილევსის ქუსლად“ არის ქცეული ურთიერთდამოკიდებული პირების შემთხვევაში ე. წ. „საბაზრო ფასის“ გამოყენება გადასახადის გადამხდელთა დასასჯელად. ამ საკითხზე დანყებული საგადასახადო დავები სამწუხარად იშვიათად წყდება გადამხდელთა სასარგებლოდ.

„საბაზრო ფასის“ არასწორი ინტერპრეტაციის სამაგალითო შემთხვევას წარმოადგენს ერთ-ერთ მენარმე სუბიექტთან საგადასახადო შემომწმობის აქტით შემომწმობლების მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევად დაფიქსირებული შემდეგი ფაქტობრივი გარემოება და შეფასება:

**„2012 წლის 14 დეკემბერს გადასახადის გადამხდელსა და დირექტორს მ. თ.-ს შორის გაფორმებულია ნასყიდობის ხელშეკრულება ბინის ყიდვა-გაყიდვის შესახებ. ხელშეკრულების თანახმად გადასახადის გადამხდელი კერძო საკუთრებაში გადასცემს თანამშრომელს უძრავ ქონებას, კერძოდ ბინას 281 კვმ ფართით, საკუთრების უფლება დარეგისტრირებულია საჯარო რეესტრში, დირექტორს აღნიშნული ბინის საფასური არა აქვს გადახდილი, გადამხდელის ახსნა-განმარტებით აღნიშნული ფაქტი წარმოადგენს ბინის ჩუქებას თანამშრომლისათვის და დაბეგრილია შესაბამისი გადასახადებით.“**

**„გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული ბი**

**მიერ შედარებული იქნა ანალოგიური სარეალიზაციო ბინის ფასი გადამხდელის მიერ აღიარებულ ფასს და დადგინდა, რომ ბინის გასაყიდი ფასი გაცილებით აღემატება გადამხდელის მიერ აღიარებულ ფასს, შემომწმობით გამოვლენილი სხვაობა დაიბეგრა დამატებული ღირებულების გადასახადით.**

აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების ასეთი კვალიფიკაცია სადაოა იმდენად, რამდენადაც საზოგადოებასა და ფიზიკურ პირ მ. თ.-ს შორის 2012 წლის 14 დეკემბერს გაფორმებული ჩვეულებრივი ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულების შესაბამისად, 281,16 კვ.მ. ფართი, ეგრეთ წოდებული „შავი კარკასით“, არის რეალიზებული 412 550 ლარად (1 კვ.მ. ფართის სარეალიზაციო ფასი - 1467,31 ლარი, იმ დროისათვის ეროვნული ბანკის მიერ დაფიქსირებული კურსის: 1 აშშ დოლარი = 1,6646 ლარის შესაბამისად, 881,48 აშშ დოლარად). აღნიშნული ოპერაციის თანხა (412 550 ლარი) საზოგადოების მიერ აღიარებულია შემოსავლად და დაბეგრილია.

ყოველგვარ ლოგიკასა და საფუძველს მოკლებულია, საზოგადოების მთელი სამეურნეო საქმიანობის პერიოდში ერთადერთი ოპერაციის - 2012 წლის 26 დეკემბერის ხელშეკრულების საფუძველზე, ეგრეთ წოდებული „თეთრი კარკასით“ რეალიზებული ბინის ფასის შესაბამისად, საბაზრო ფასად ფიზიკურ პირ - მ. თ.-ზე 12 დღით ადრე (2012 წლის 14 დეკემბერს), ე.წ. „შავი კარკასით“ რეალიზებული ბინის გაზრდილი ფასის გამოყენება. გარდა ამისა, ანგარიშგასაწვევია ისიც, რომ სწორედ იგივე ფასად ხდებოდა ზოგადად საზოგადოების მიერ ე. წ. „შავი კარკასით“ საცხოვრებელი ფართების 60%-ის რეალიზაცია, სხვა შემთხვევებში კი აღნიშნულ ფასზე დაბალ ფასადაც კი.

საბედნიეროდ, შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭომ გარკვეულწილად გაიზიარა გადამხდელის მიერ წარდგენილ საჩივარში მოცემული არგუმენტები და გადასახადის გადამხდელს შეთავაზა, რომ აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა მტკიცებულებები, რომლებიც დაადასტურებდნენ, აღნიშნული საცხოვრებელი ფართის საზოგადოების მიერ ფიზიკურ პირ მ. თ.-სთვის ე. წ. „შავი კარკასით“ მინოდებას აგრეთვე იმას, რომ ამ ფართზე რემონტი არ განუხორციელებია შპს-ს. მაგრამ ამასთან, შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია: „იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ საწარმოს მიერ მინოდებული იქნა ფართი ე. წ. „შავი კარკასით“ და ამ ფართის რემონტი არ განუხორციელებია შპს-ს, აღნიშნულის თაობაზე წერილობით ეცნობოს გადამხდელს და მიეცეს წინადადება, მ. თ.-ზე მინოდებული ე. წ. „შავი კარკასის“ ღირებულების განასზღვრის მიზნით, წარუდგინოს აუდიტის დეპარტამენტს „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაციულ ებელ ან/საექსპერტო და აუდიტორული დასკვნების

გამცემ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 5 სექტემბრის № 360 დადგენილებით განსაზღვრული ერთ-ერთი პირის მიერ შედგენილი საექსპერტო დასკვნა. ხოლო დასკვნის წარმოდგენამდე, წერილობითი ინფორმაციის ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარმოდგენილი იქნეს ექსპერტიზისათვის მიმართვის დამადასტურებელი მტკიცებულება. ექსპერტიზის დასკვნის წარმოდგენის შემთხვევაში კი დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს შეისწავლოს წარმოდგენილი მტკიცებულებები და შესწავლის შედეგებიდან გამომდინარე მოახდინოს თანხების კორექტირება. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ არ იქნება წარმოდგენილი ამ გადაწყვეტილებით მითითებულ ვადაში ექსპერტიზისათვის მიმართვის დამადასტურებელი მტკიცებულება, მ. თ.-ზე მიწოდებული ე. წ. „შავი კარკასის“ ღირებულების განსაზღვრა განახორციელოს აუდიტის დეპარტამენტმა“. ბევრი რომ არ გავაგრძელოთ, მედიაციის საბჭოს ამ გადაწყვეტილების თანახმად, გადასახადის გადამხდელმა თავისი უდანაშაულობა ყველას უნდა დაუმტკიცოს, ამასთან, ეს ისეთ დამატებით დანახარჯებთანაა დაკავშირებული, რომ დავის ფინიშამდე მიყვანა ხელსაყრელი შეიძლება არც იყოს.

განვიხილოთ კიდევ ერთი ფაქტობრივი გარემოება, რომელზეც საგადასახადო შემონმების აქტით შემონმებლების მიერ დაფიქსირდა სამეურნეო ოპერაციის შემდეგი შეფასება და კვალიფიკაცია:

**2006 წლის ივნისში ქალაქის მერიის მიერ დადგენილებით შპს-ს საკუთრებაში გადაეცა 1500 კვმ მიწის ნაკვეთი ქალაქის ერთ-ერთ უბანში, აღნიშნული დადგენილების საფუძველზე ქალაქის მერიასა და საზოგადოებას შორის 2011 წლის სექტემბერში გაფორმებულია მიღება-ჩაბარების აქტი, რომლის თანახმადაც შპს ქალაქის მერიას გადასცემს რამდენიმე ბინას - 4000 კვმ-დე ფართს.**

შემონმებით შედეგად, სსკ-ის 18 მუხლის მე-10 ნაწილის, 73-ე მუხლის 8 ნაწილის და სსკ-ის 161-ე მუხლის 7-ე ნაწილის საფუძველზე აღნიშნული ოპერაცია, დაკვალიფიცირდა ბარტერად, ქალაქის მერიისათვის მიწის სანაცვლოდ საზოგადოების მიერ განუული იქნა ბინის მშენებლობის მომსახურება, აღნიშნული მომსახურების ღირებულება დაბეგრული იქნა შესაბამისი გადასახადებით“.

სადავო საკითხის გულდასმით გაცნობისას, აშკარა ხდება, რომ შეფასების საფუძველად შემონმებლების მიერ დამონმებული არც ერთი სამართლებრივი ნორმა (სსკ-ის 18 მუხლის მე-10 ნაწილი, 73-ე მუხლის მე-8 ნაწილი და სსკ-ის 161 მუხლის მე-7 ნაწილი) არ ადასტურებს ზემოაღნიშნული შემთხვევის იდენტურობას მომსახურებასთან ან გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციებთან, კერძოდ: სსკ-ის მე-18 მუხლის მე-10 ნაწილი

ეხება გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის თითოეული მხარისათვის საქონლის/მომსახურების სარეალიზაციო და შეძენის ფასის განსაზღვრის პროცედურებს; 73-ე მუხლის მე-8 ნაწილით რეგლამენტირებულია საგადასახადო ორგანოს ქმედება გადამხდელის მიერ ბარტერული ოპერაციის ღირებულების შემცირებულად ჩვენებისას; 161-ე მუხლის მე-7 ნაწილი ადგენს გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის თითოეული მხარისათვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხას და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს. არც შემონმების მასალებში არსებობს ერთი არგუმენტი მაინც იმის საწინააღმდეგოდ, რომ ქალაქის მერიასა და შპს-ს შორის 2006 წელს განხორციელებულია მართლზომიერი გარიგება და გაფორმებულია „სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასასოფლო - სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნასყიდობის ხელშეკრულება“, რაც იმას ნიშნავს, რომ სამეურნეო ოპერაციის ეს ფორმა გამოხატავდა მხარეთა ნებას, რომელიც თავის მხრივ სრულად შეესაბამება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 477-ე და ნასყიდობის ცნებასთან დაკავშირებულ სხვა საკანონმდებლო ნორმის მოთხოვნებს.

აღნიშნულის მიუხედავად, შემონმებელთა მიერ, თვითნებურად (სუბიექტურად), ყოველგვარი საფუძვლის გარეშე შეიცვალა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაცია, ანუ, დასაბუთების გარეშე გამოიყენა სსკ - ის 73 - ე მუხლის მე - 9 ნაწილის „ბ“ პუნქტი. **თუმცა დარიცხვის საფუძველებში ეს ნორმა არაა ნახსენები.**

ჩვენი აზრით, ასეთი მიდგომა არ გამომდინარეობს საგადასახადო კოდექსიდან, რადგან სსკ - ის 73 - ე მუხლის მე - 9 ნაწილის „ბ“ პუნქტის გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც საქმე გვაქვს ბათილ გარიგებებთან, მ.შ. მოჩვენებითსა და თვალთმაქცურთან (იხ. სამოქ. კოდექსის 56-ე მუხლი). რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის განხორციელების ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. რადგან ზემოაღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების საფუძველი სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასასოფლო - სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნასყიდობის ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება როგორც სამოქალაქო კოდექსით, ასევე სხვა შესაბამისი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით. მათზე დაყრდნობით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტიური ნების შეპირისპირება და იმის განსაზღვრა, შეესაბამება თუ არა ფორმა მხარეთა ნებას.

გარდა აღნიშნულისა, მხარეთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულების მე- 3 ნაწილის თანახმად, განსაზღვრულია, რომ „**მიწის ნაკვეთის შესყიდვის ფასი შეადგენს 37 500 (ოცდაჩვიდმეტი ათას ხუთას)**



**ლარს. მიწის ნაკვეთის შესყიდვის ფასის მყიდველის მიერ სრულად და ერთჯერადად გადახდა უნდა მოხდეს წინამდებარე ხელშეკრულების სანოტარო წესით დადასტურებიდან 14 სამუშაო დღის განმავლობაში.**

საყურადღებოა, რომ ეს ხელშეკრულება დაფუძნებულია კონკურსის შედეგებზე, რომლის მიხედვითაც სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის მართვისა და განკარგვის კომისიის შემაჯამებელი ოქმის დამტკიცების შესახებ ადგილობრივი თვითმმართველობის მთავრობის შესაბამისი დადგენილებით, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის სარეალიზაციო ფასი განისაზღვრა აღნიშნული საკადასტრო ზონისათვის - ტერიტორიული არეალისათვის მოცემული დროისათვის (აღნიშნულ ქალაქში, არაპრესტიჟულ ე. წ. „ჭაობის უბანში“) დაფიქსირებულ მაქსიმალური საბაზრო ფასის მიხედვით და ხელშეკრულების სხვა პირობებს და ვალდებულებებს მის ოდენობასა და გადახდის (ფულად) ფორმაზე გავლენა არ მოუხდენია.

შპს-ს სახელშეკრულებო ვალდებულება ქალაქის ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საცხოვრებელი ფართის 15% - ის გამოყოფის (გადაცემის) თაობაზე, დაკავშირებულია უშუალოდ სამშენებლო საქმიანობასთან და არა კონკრეტულად მიწის შექმნის ოპერაციასთან, რაც დასტურდება არა მხოლოდ ხელშეკრულების სხვა მუხლების, გამოყენებული ტერმინებისა (მესამე პირი) და სხვა შეზღუდვებით, არამედ აღნიშნულ ქალაქში საბინაო ფონდის შექმნისა და განკარგვის წესის შესახებ ქალაქის საკრებულოს 2005 წლის იანვრის გადაწყვეტილებით (მე-4 მუხლის ა) პუნქტი), რომლის შესაბამისად - სახელმწიფო საკუთრების მიწის ნაკვეთებზე, კონკურსის წესით რეალიზებულ (საკუთრების ფორმის მიუხედავად) მესაკუთრეებს, წარმოებულ **ახალაშენებულ საცხოვრებელი სახლების** ფართის მინიმუმ 5-დან 15 პროცენტამდე (ქალაქის ზონების მიხედვით) უნდა გადაეცათ ქალაქის ადგილობრივი თვითმმართველობის საბინაო ფონდისთვის.

ქალაქის საკრებულოს 2005 წლის იანვრის ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილება კი უშუალოდ დაკავ-

შირებული იყო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის მიერ გაცხადებული ქალაქის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მუნიციპალური პროგრამის - „ქალაქი ბარაკების გარეშე“ განხორციელებათან.

**ამრიგად**, მიწის ნასყიდობისა და მშენებლობის პროცესთან დაკავშირებული ვალდებულებების ერთი ასპექტში განხილვა არ გამომდინარეობს არც ერთი სამართლებრივი ნორმიდან, მით უმეტეს, არც საკრებულოს გადაწყვეტილება და არც ხელშეკრულება წინასწარ არ განსაზღვრავს საკუთრების გადაცემის ხასიათს (სასყიდლიანია, თუ უსასყიდლო). ყველა ნიშნის მიხედვით, იგი დამატებითი ვალდებულებაა, რომელიც სამშენებლო კომპანიას (ისევე როგორც სხვა მესაკუთრეებს), „ქალაქი ბარაკების გარეშე“ პროგრამის შესაბამისად ეკისრებათ. ის არც თავისი ფორმით, არც შინაარსით არანაირ კავშირში არ იმყოფება შექმნილი მიწის ღირებულებასთან და ამდენად, ის არ შეიძლება განვიხილოთ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ყიდვა-გაყიდვის ღირებულების, ან ამ მიწის ღირებულების ნაწილად.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ შემოსავლების სამსახურმა **უგულვეტლყო ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2008 წლის 30 დეკემბრის კანონიერ ძალაში შესული განჩინებაც**, რომლის მიხედვითაც შპს-ს მიერ ქალაქის მერიისათვის გადაცემული ქონება კვალიფიცირებულია, როგორც თვითმმართველი ქალაქისთვის **ქონების უსასყიდლოდ საკუთრების უფლების გადაცემად**, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს შპს-ს არგუმენტების მართებულობას.

უფრო „საინტერესო“ სხვა შემთხვევასთან გვაქვს საქმე, როცა საგადასახადო შემოსწმებისას დაფიქსირდა შემდეგი ფაქტობრივი გარემოების შეფასება და კვალიფიკაცია:

**2011 წლის თებერვალში თვითმმართველ ქალაქსა და შპს-ს შორის დადებულია ხელშეკრულება**, რომლის თანახმადაც ხდება თვითმმართველ ქალაქის 1274 კვმ და შპს-ს 623 კვმ. მიწის ნაკვეთების თანასაკუთრებაში გაერთიანება მასზე საცხოვრებელი კორპუსის აშენების მიზნით. ხელშეკრულების მიხედვით თვითმმარ-



თველ ქალაქის მერია თანახმაა თანასაკუთრებაში არსებულ მიწის ნაკვეთზე გადასახადის გადამხდელმა ააშენოს საცხოვრებელი კორპუსი და მშენებარე ნაგებობაზე საკუთრების უფლება გადასცეს შპს-ს, ხოლო თავის მხრივ, შპს-მ უსასყიდლოდ უნდა გადასცეს **733, 14 კვმ** საერთო ფართის საცხოვრებელი ბინები. **2013 წლის** ოქტომბერში გაფორმებულია მიღება-ჩაბარების აქტი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელმა ქალაქის მერიას საკუთრებაში გადასცა **12 ბინა, 733,52 კვ.მ.** ფართი.

შემომნების აქტით, სსკ-ის **18 მუხლის მე-10 ნაწილის, 73-ე მუხლის 8 ნაწილის და სსკ-ის 161-ე მუხლის 7-ე ნაწილის** თანახმად, აღნიშნული ოპერაცია დაკვალიფიცირდა ბარტერად. ქალაქის მერიისათვის მიწის სანაცვლოდ საზოგადოების მიერ განუულია ბინის მშენებლობის მომსახურება და აღნიშნული მომსახურების ღირებულება დაექვემდებარა დაბეგვრას შესაბამისი გადასახადებით.

ისევე, როგორც წინა შემთხვევაში, აქაც, შეფასების საფუძველად შემომნებლების მიერ დამონებული არც ერთი სამართლებრივი ნორმა (**სსკ-ის 18 მუხლის მე-10 ნაწილი, 73-ე მუხლის 8 ნაწილი და სსკ-ის 161 მუხლის 7-ე ნაწილი**) არ ადასტურებს ზემოაღნიშნული შემთხვევის იდენტურობას მომსახურებასთან ან გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციებთან.

ქალაქის მერიასა და შპს-ს შორის **2011 წლის 18 თებერვლის ხელშეკრულების** შესაბამისად მოხდა თვითმმართველი ქალაქის მერიის საკუთრებაში არსებული **1274 კვმ** და შპს-ს საკუთრებაში არსებული **623 კვმ** არასასოფლო-სამეურნე დანიშნულების მიწების ერთიან თანასაკუთრებად გაერთიანება, რათა ქალაქის არქიტექტორული განაშენიანების გადამხდელის გათვალისწინებით ერთიან თანასაკუთრებაში გაერთიანებულ მიწაზე მომხდარიყო შენობა-ნაგებობის აღმართვა. მიწების ასეთი გაერთიანების ბარტერულ

ოპერაციად განხილვა ყოველგვარ ლოგიკას მოკლებული და სრულიად უსაფუძვლოა იმდენად, რამდენადაც ამ შემთხვევაშიც მხარეებს შორის ადგილი არ ჰქონია საქონლის/მომსახურების ურთიერთ შორის გაცვლას.

მოცემულ შემთხვევაშიც, „ქალაქი ბარაკების გარეშე“ სახელმწიფო პროგრამიდან გამომდინარე, როგორც მშენებელს - შპს-ს დამატებით ვალდებულებად დაეკისრა ქალაქის მერიის საბინაო ფონდის საკუთრებაში საცხოვრებელი ფართის გარკვეული ნაწილის უსასყიდლოდ გადაცემა. ამიტომაც, ჩვენის აზრით, სავსებით სწორია, რომ გადამხდელი დაობს და მოითხოვს დარიცხული თანხების (დღგ-ისა და მოგების გადასახადების) შემცირება.

სამწუხაროდ, გადასახადის გადამხდელის საჩივარი ზემოთ აღნიშნულ ბარტერულ ოპერაციებთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურში არ დაკმაყოფილდა და გადამხდელი იძულებულია დავა შემდგომ ინსტანციაში - ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოში გააგრძელოს. მაგრამ პრობლემა იმაშია, რომ საგადასახადო დავის დასრულებამდე, დაყვადებულია საზოგადოების ფინანსური ანგარიშები და ქონება, რის გამოც მას ფაქტობრივად შეჩერებული აქვს ეკონომიკური საქმიანობა.

ასეთი გადამხდელის და არაკვალიფიციური შეფასებების შედეგად, საბოლოო ჯამში სახელმწიფო ბიუჯეტიც კარგავს გარკვეულ შემოსავლებს და ზიანი ადგება ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებას.

ვფიქრობთ, წარმოდგენილი პრაქტიკული მაგალითები ნათელი დადასტურებაა იმისა, რომ საქართველოს მოქმედ საგადასახადო სისტემაში გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების საქმეში კვლავაც არის არსებითი ხასიათის ხარვეზები და ნაკლოვანებები. მათი დაძლევისათვის მომავალშიც საჭიროა მუშაობა.