

კანონის კანონიერი განმარტებით უკანონოდ დასჯილი საგადასახადო



სულიკო შუბკარაძე, ექსპერტი საგადასახადო საკითხებში

საგადასახადო კოდექსის ბევრი მუხლი ერთმნიშვნელოვანი გაგებით არ იკითხება. აქედან გამომდინარე, კეთდება მათი სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციები. ამაზე არაერთხელ დავწერე, მათ შორის, ყურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ რამდენიმე ნომერში. 2007 წლის ოქტომბრის (№18) ნომერში გამოქვეყნებულ სტატიაში „კანონქვემდებარე აქტებით დაწესებული უკანონობა და არამართლზომიერად გაზრდილი გადასახადები“ მკითხველის ყურადღება მიიქცია იმას, თუ როგორ ხდება ფინანსთა სამინისტროს მიერ გამოცემული კანონქვემდებარე აქტებით გადასახადების განაკვეთებისა და გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების ხელოვნურად და არამართლზომიერად გაზრდა. ამჯერად შევჩერდები იმაზე, თუ როგორ ხდება ფინანსთა სამინისტროს შესაბამისი სამსახურების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის საფუძველზე სანქციის არასწორად გამოყენება, რის შედეგადაც დღგ-სა და აქციზის მრავალი გადამხდელი სრულიად არამართლზომიერად ჯარიმდებოდა.

საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსი დღგ-სათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისთვის (მუხლი 140) მნიშვნელოვან ფინანსურ სანქციებს ითვალისწინებს და იგი ფაქტობრივად, 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლით განსაზღვრულ ადრემოქმედი ნორმის ანალოგიურია. გარდა ამისა, ახალი საგადასახადო კოდექსით შემოღებულია ახალი სანქციებიც, დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით 45 დღიანი ვადის დარღვევის (მუხლი 247, პუნქტი 4, ქვეპუნქტი „ე“) და დღგ-ს გადასახადის არასწორი ჩათვისის ან დაბრუნების (მუხლი 138) შემთხვევებისთვის.

გადამხდელებისთვის ცნობილია, რომ როგორც წესი, საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე, ხოლო 2007 წლის მარტიდან კი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსი, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ სა-

გადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რომლითაც საგადასახადო ორგანოები ხელმძღვანელობენ საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

სწორედ ასეთი გზით გამოცემული ბრძანებები, შიდა ინსტრუქციები, თუ მეთოდური მითითებები ხშირად ხდება საფუძველი შემდგომი არასწორი მოქმედებებისა და გადამხდელთა არასწორად დასჯისა. აღნიშნულის ილუსტრაციაა საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის გამოყენება გაცემული ერთ-ერთი ასეთი არასწორი ინტერპრეტაცია და მითითება. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის 2006 წლის 30 აგვისტოს №2012, ხოლო შემდეგ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 3 აპრილის №2903 ბრძანებებით დამტკიცებული მეთოდური მითითებების „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ,“ მე-4 მუხლში განხილულია შემდეგი მაგალითი: „შპს „მერკურმა“



2006 წლის აპრილის თვის დღგ-ის დეკლარაცია წარმოადგინა 15 მაისს, რომლის მიხედვით, დასაბეგრ ბრუნვაზე დღგ-ის თანხამ შეადგინა 3000 ლარი, შეძენილ საქონელზე, მომსახურებაზე გადახდილმა (გადასახდელმა) დღგ-ის ჩასათვლელმა თანხამ შეადგინა 5000 ლარი, ანუ საგადასახადო კრედიტმა შეადგინა 2000 ლარი. შემოწმებით დასაბეგრ ბრუნვაზე დღგ-ის თანხამ შეადგინა 4000 ლარი, შეძენილ საქონელზე, მომსახურებაზე გადახდილმა (გადასახდელმა) დღგ-ის ჩასათვლელმა თანხამ შეადგინა 4500 ლარი. დეკლარაციის შედეგით საგადასახადო კრედიტმა შეადგინა 500 ლარი. აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადი შემცირებულია 1500 (2000-500) ლარით, რაზედაც გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა 375 (1500*25%) ლარი.“ ამ და ანალოგიურ შემთხვევებზე აქვე მითითებულია, რომ „გამოყენებული უნდა იქნეს სსკ-ის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია.“

საგადასახადო კოდექსის ამავე 138-ე მუხლის გამოყენებაზე, ასევე ხაზგასმით მიუთითებს მეთოდური მითითების მე-10 მუხლიც (მე-3 აბზაცი):

„საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული მუხლით ფინანსური სანქციის გამოყენებისათვის აუცილებელ საფუძვლად კანონმდებლის მიერ გამოკვეთილია არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტი. მათ შორის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (კანონის დარღვევით გამოწერილი, ყალბი, ასევე 45 დღის ვადის დარღვევით წარმოდგენილი), საბაჟო დეკლარაცია სსკ 241-ე მუხლის თანახმად, გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი და სხვა, რომელიც გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის

წარდგენილი მოთხოვნის განხილვის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სსკ-ის 71-ე მუხლის თანახმად, შეიძლება საფუძვლად დაედოს ერთ-ერთ შემდეგ გადაწყვეტილებას:

ა) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში ჩათვლა (გადასახადის თანხის ფარგლებში).

ბ) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნება.“

მეთოდურ მითითებაში მოცემული რეკომენდაციებიდან გამომდინარე, მაკონტროლებელი ორგანოები 45-დღიანი ვადის დარღვევით წარმოდგენილ დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებულ ჩათვლებზე (როგორც დღგ-ზე, ისე აქციზზე), გადამხდელს აკისრებდნენ საგადასახადო კოდექსის როგორც 132-ე მუხლით გათვალისწინებულ ჯარიმებს გადასახადის შემცირებისათვის, ისე 138-ე მუხლით გათვალისწინებულ ჯარიმას დღგ-სა და აქციზის გადასახადის 300%-ის ოდენობით.

ახლახან, შემოსავლების სამსახურის მიერ, აღმოჩენილ იქნა, რომ კანონის ასეთნაირი განმარტება თურმე სწორი არ იყო და 45-დღიანი ვადის დარღვევით წარმოდგენილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ შეიძლება განხილულ იქნეს არასწორი მონაცემის შემცველ დოკუმენტად, რომელზეც სსკ-ის 138-ე მუხლის შესაბამისად ვრცელდება 300%-იანი ჯარიმა (დღგ-სა და აქციზში). ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მეთოდურ მითითებებში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის №7892 ბრძანებით, შეტანილ იქნა ცვლილებები, რომლის შესაბამისადაც, აღნიშნული მეთოდური მითითებების მე-4 მუხლიდან საერთოდ ამოღებულ იქნა ზემოთ მოყვანილი მეხუთე მაგალითი, რომელიც ხაზგასმით მიუთითებდა სსკ-ის 138-ე მუხლით გათვალისწინებულ ფინანსური სანქციის გამოყენებაზე, ხოლო მეთოდური მითითებების მე-10 მუხლი ახალი რედაქციით შემდეგნაირად ჩამოყალიბდა:

„მუხლი 10. საგადასახადო კოდექსის მუხლი 138 - გადასახადის არასწორი ჩათვლა ან დაბრუნება.

გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტების წარდგენა, რაც იძლევა გადახდილი გადასახადის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლის ან დაბრუნების საფუძველს,



- იწვევს დაჯარიმებას, ჩასათვლელი ან დასაბრუნებელი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული მუხლით, ფინანსური სანქციის გამოყენებისათვის აუცილებელ საფუძვლად კანონმდებლის მიერ გამოკვეთილია არასწორი მონაცემების შემცველი დოკუმენტი. კერძოდ, ფიქტიური გარიგების ამსახველი ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ან/და საბაჟო დეკლარაცია, ან ჩათვლის მისაღებად მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა დოკუმენტი, რომელიც გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნის განხილვის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სსკ-ის 71-ე მუხლის თანახმად, შეიძლება საფუძვლად დაედოს ერთ-ერთ შემდეგ გადაწყვეტილებას:

ა) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლა (გადასახადის თანხის ფარგლებში).

ბ) ზედმეტად გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნება.“

როგორც ვხედავთ, მეთოდური მითითების მე-10 მუხლის ახალ რედაქციაში (ძველისგან განსხვავებით) არასწორი ჩათვლის მიღების საფუძვლად არ განიხილება დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით 45-დღიანი ვადის დარღვევით მიღებული ჩათვლა (როგორც დღგ-ში, ისე აქციზში), რამდენადაც იგი

არ შეიძლება განხილულ იქნეს როგორც ყალბი საგადასახადო დოკუმენტი (ცხადია, არ იგულისხმება ის შემთხვევა, როცა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილია ფიქტიურ გარიგებაზე) და შესაბამისად, მასზე სსკ-ის 138-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციის გამოყენებაც სრულიად უკანონო და არამართლზომიერი იყო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის №7892 ბრძანებით, შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 3 აპრილის №2903 ბრძანებით „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ მეთოდური მითითებაში“ ცვლილებების შეტანის შესახებ“, ზემოთ აღნიშნული ხარვეზი გამოსწორებულია, მომავალში გადახდები საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნულზე ალბათ აღარ დაისჯებიან, მაგრამ რა შედეგია იმათთვის, ვინც აქამდე უკანონოდ დაისაჯა?!

მოქმედი კანონმდებლობა გადამხდელს აძლევს უფლებას 6 წლის განმავლობაში დაიბრუნოს სადაო თანხა, თუმცა, ეს სხვა პრობლემა და მსჯელობის საგანი. საგადასახადო დავები ხშირად დროში გაწელილი პროცესია. ამასთან, ინტელექტუალური და მატერიალური რესურსებს საჭიროებს. ამდენად, გადამხდელს ის ხელს არ აძლევს და საბოლოოდ მოტყუებული რჩება.

P.S. იქნება ვინმეს მოცემული სტატია უკვე ღია კარის მტვრევად მოეჩვენოს, მაგრამ ჩვენთვის ცნობილია ფაქტები, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ ზემოთ აღნიშნულ მეთოდური მითითებებში შეტანილი ცვლილებების შემდგომაც მაკონტროლებელთა მხრიდან კვლავ ჰქონდა ადგილი სსკ-ს 138-ე მუხლის ძველი ინტერპრეტაციით გამოყენების შემთხვევებს, რაზეც გადამხდელს შემოსავლების სამსახურში მოუხდა დავა (საბედნიეროდ დავა გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა) და აღნიშნულიდან გამომდინარე, უკვე ფაქტობრივად გადაჭრილი პრობლემის შესახებ ინფორმაცია გადამხდელთათვის მიგვეწოდებინა. თუკი მაკონტროლებელთა მხრიდან კვლავ ექნება ადგილი სსკ-ის 138-ე მუხლის შესაბამისად 45-დღიანი ვადის დარღვევით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებულ ჩათვლებზე 300%-იანი ჯარიმის გამოყენების შემთხვევას, იგი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე სათანადო დოკუმენტების გაფორმებამდე (აქტის შედგენამდე) იქნას გადაწყვეტილი (აღნიშნული ბრძანების მოშვლებით) და შემდგომ გადამხდელს შემოსავლების სამსახურში აღნიშნულზე დავა აღარ მოუხდეთ.

რედაქციისათვის: ვიზიარებთ რა საკითხის აქტუალობას, ჟურნალ „ბიზნეს-მაცნეს“ მე-4 ნომერში ვაქვეყნებთ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 12 დეკემბრის №7892 ბრძანებით „შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2007 წლის 3 აპრილის №2903 ბრძანებით „საგადასახადო სამართალდარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 129-144 მუხლებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენების შესახებ მეთოდური მითითებაში“ ცვლილებების შეტანის შესახებ“.

