

ახალი ფინანსური სანქციები საგადასახადო სამართალდარღვევებისთვის

რეზიუმე

საგადასახადო სამართალდარღვევებზე დაწესებული ფინანსური სანქციების დანიშნულებაა გადამხდელთა მიერ გადასახადების გადახდის კონტროლი და მათი მაქსიმალური აკუმულირება ბიუჯეტში. თუმცა ცალკეულ შემთხვევაში, ისინი ზომაზე მეტად მკაცრი იყო და გადამხდელებს მძიმე ტვირთად აწევბოდა.

საგადასახადო კოდექსში ბოლო ცვლილებების შედეგად, ფინანსური სანქციები მნიშვნელოვნად შემსუბუქდა.

ნაშრომი ეხება ფინანსური სანქციების ლიბრალიზაციისთვის განხორციელებულ ღონისძიებებს, ასახავს მათზე ავტორთა მოსაზრებებსა და რეკომენდაციებს.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო ადმინისტრირება, ფინანსური სანქციები, საგადასახადო ჯარიმა, საურავი.



სულიკო ფუტკარაძე
ბიზნესის ადმინისტრირების
აკადემიური დოქტორი, პროფესორი

NEW FINANCIAL SANCTIONS FOR TAX LAW

Suliko Futkaradze
Academic Doctor of Business
Administration, Professor
Lela Gurgenadze
Doctoral student at Batumi
Shota Rustaveli State University

RESUME

The purpose of imposing financial sanctions for a tax offence is to control taxpayers' payments and maximize their accumulation in the budget.

However, in some cases they were too strict and were a heavy burden for taxpayers.

As a result of the recent changes to the Tax Code, financial sanctions have been significantly eased.

The paper deals with measures taken to liberalize financial sanctions, reflects the authors' opinions and recommendations on them.

Keywords: tax administration, financial sanctions, tax penalty, penalty.

საგადასახადო ადმინისტრირება, როგორც მექანიზმი, გულისხმობს იმ წესებისა და ნორმების ერთობლიობას, რომელთა მეშვეობითაც სახელმწიფო ასტიმულირებს ან/და აკონტროლებს გადასახადის გადამხდელთა მიერ გადასახდელი გადასახადების სრულ და დროულ აკუმულირებას ბიუჯეტში, რაც თავის თავში მოიცავს ადმინისტრირების სიმარტივეს, აგრეთვე სანქცია საურავების დაწესებას, მათი მართლზომიერი გამოყენების კონტროლს და ა.შ.



ლელა გურგენაძე
ბათუმის შოთა რუსთაველის
სახელობის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის დოქტორანტი

კაცობრიობის სახელმწიფოებრივი განვითარების ისტორიის სხვადასხვა პერიოდებში ფინანსური სანქციები - ჯარიმები და სხვა სახის სახდელები, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ნორმები, რომლებიც საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის მიმართ კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის კანონმდებლობით დგინდებოდა, სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების მნიშვნელოვან ან უმნიშვნელო წყაროს წარმოადგენდა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენ პირთა მიმართ მაქსიმალური ფინანსური სანქციების დაწესებით სახელმწიფო ხშირად ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის მაქსიმალურ ზრდას ისახავს მიზნად და გადახდილი ჯარიმებისა და სხვა სახის სახდელის მეშვეობით საგადასახადო ადმინისტრირების მკაცრ პოლიტიკას ახორციელებს.

საქართველოს დამოუკიდებლობის დეკლარირებიდან დღემდე, საგადასახადო კანონმდებლობაში საგადასახადო ადმინისტრირება და მასთან უშუალოდ დაკავშირებული ფინანსური სანქციების გამოყენება, მეტად პრობლემურ და ხშირად საკამათო საკითხსაც კი წარმოადგენდა, ხოლო მოქმედ მარეგულირებელ დოკუმენტებში (კანონებში, საგადასახადო კოდექსებში, კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში - ინსტრუქციებში, მეთოდურ მითითებებში) პრაქტიკულად ყველაზე რთულად აღსაქმელ, ძნელად გასაგებ, ამასთან, ზოგჯერ ზომიერ მეტად მკაცრსა და საგადასახადის გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების უხეშ სახეს იძენდა.

„საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების პირველ ეტაპზე (1992-1997 წლები) სწორედ აღნიშნული მიდგომა გამოიყენებოდა პრაქტიკაში. ზოგიერთი მონაცემებით, ბიუჯეტში ჩარიცხული ან ჩასარიცხი შენატანების საერთო თანხის დაახლოებით 25 პროცენტი, ანუ ბიუჯეტის ყოველი მეოთხე ლარი ჯარიმა იყო“.¹

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებისა და განვითარების ყველა ეტაპზე, საგადასახადის გადახდელთა საგადასახადო სამართალდარღვევებზე რეაგირების მარეგულირებელი ნორმები, მათთან დაკავშირებული ფინანსური სანქციები, საგადასახადის გადახდელთა შედარებით, ყოველთვის საგადასახადო ორგანოებს უქმნიდნენ უპირატესობას. აღნიშნულს თავის მხრივ ხელს უწყობდა, ის ბუნდოვნება, რაც თან ახლდა ამ ნორმების ჩანაწერებს, რომლებიც მაკონტროლებელთა მხრიდან გადახდელთა ინტერესების საპირისპიროდ თავისუფლად ინტერპრირების შესაძლებლობას იძლეოდა, აღნიშნულის შესაბამისად კი ისინი, როგორც წესი გადახდელთა უფლებების დარღვევით, მათი ინტერესების შელახვითა და ხელყოფით სრულდებოდა.

წარსულში სწორედ ასეთ, - საგადასახადის გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებისა და ფინანსური სანქციების უშუალო გამოყენებისას ნამოჭრილ არაერთ საპრობლემო თემატურ საკითხზე მკაცრად რეაგირებდნენ მეცნიერები, სპეციალისტები, ექსპერტები, გადახდელები. დებატებსა და დისკუსიებში, კომფერენციებსა და სამეცნიერო ნაშრომებში თუ კომენტარებში ისინი საფუძვლიანად აკრიტიკებდნენ მკაცრი ფინანსური სანქციების დამანგრეველ ზემოქმედებას ეკონომიკურ აღმავლობაზე. საერთო ძალისხმევამ შედეგი გამოიღო: შენიშვნების გათვალისწინებით საგადასახადის გადახდელთა სასარგებლოდ არაერთი შესწორება და ცვლილება განხორციელებულა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ აღნიშ-

ნულ მარეგულირებელ ნორმებში.

საზგასმით უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ საქართველოს ამჟამინდელი ხელისუფლების მიერ გადასახადების გამხდელთა ინტერესების და უფლებების დასაცავად უდაოდ ბევრი სასიკეთო ნაბიჯი გადაიდგა და კვლავაც იდგმება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებითა და შესწორებებით რედაქციულად გასწორდა საგადასახადო სამართალდარღვევათა ნორმები, რაც მათი ინტერპრირების შედარებით ნაკლებ შესაძლებლობას იძლევა, აგრეთვე საგრძნობლად შერბილდა ფინანსური სანქციები ცალკეულ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე, დაიხვეწა და დაკონკრეტდა შემოსავლების სამსახურის მოხელეთა შიდასამსახურებრივი სარგებლობისათვის გამოცემული მეთოდური მითითებები, სიტუაციური სახელმძღვანელოები და სხვა სარეკომენდაციო დოკუმენტები. შემოსავლების სამსახურში კადრების სტაჟირების, კონკურსის წესით შერჩევისა და დასაქმებულთა სწავლების მონესრიგებული სისტემის ჩამოყალიბების შედეგად მნიშვნელოვნად გაიზარდა საგადასახადო სისტემასა და უშუალოდ საგადასახადის გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებით დაკავებული კადრების კვალიფიკაცია და კომპეტენცია.

ყოველივე აღნიშნულმა და ხელისუფლების მხრიდან განხორციელებული სხვა ორგანიზაციული ღონისძიებების შედეგად, საგადასახადის გადახდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების საქმეში დღეს არსებული სიტუაცია არ შეიძლება შევადაროთ ადრინდელს. თუმცა აქვე ისიც გვინდა აღვნიშნოთ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2019 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი რედაქციით საგადასახადის გადახდელთა მიერ დაშვებული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის გათვალისწინებული ფინანსური სანქციები მკაცრი და იდეალურისაგან კვლავაც შორს იყო, ბოლომდე ვერ აღმოიფხვრა წარსულში ამ კუთხით დამკვიდრებული მანკიერი მიდგომა და მკაცრი ფინანსური სანქციების ხარჯზე ბიუჯეტის შემოსავლების გაზრდის პრაქტიკა.

სწორედ აღნიშნული პრობლემის მოსაგვარებლად, ხელისუფლების მხრიდან, გადახდელთა სასიკეთოდ გადადგმულ კიდევ ერთ მნიშვნელოვან და სერიოზულ ნაბიჯად უნდა აღვიქვათ ის არსებითი ხასიათის ცვლილებები, რაც „საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ“ საქართველოს 2018 წლის 27 დეკემბრის N4225 რს კანონით განხორციელდა და 2019 წლის 1 იანვრიდან შევიდა მოქმედებაში. კერძოდ: საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შემდეგ დაემატა მე-11 ნაწილი, რომლის შესაბამისადაც საგადასახადის გადახდელს ავტომატურად შეუმცირდება საგადასახადო შემოსემებით დარიცხული ჯარიმების 50 პროცენტი, თუ ამ საგადასახადო შემოსემების შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია და საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში სრულად გადახდილია დარიცხული საგადასახადის და ჯარიმების 50 პროცენტი.

ვფიქრობთ, აღნიშნული ცვლილება იმ სიკეთესთან ერთად, რომ გადახდელებს დარიცხულ ფინანსური

1 იხ. როგავა ზ. „საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მეორე“, თბილისი, 2017, გვ. 142.

სანქციებს უნახვევრებს, თავის მხრივ გადამხდელის მოტივაციასაც შეამცირებს საგადასახადო დავებთან მიმართებაში და საგადასახადო საჩივრების საგრძნობლად შემცირებასაც შეუწყობს ხელს.

მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის მე-7 ნაწილში შეტანილი ცვლილება, რომლის შესაბამისადაც საგადასახადო სამართალდარღვევების იმ ჩამონათვალს, რომლითაც საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის მე-4 ნაწილით, 281-ე მუხლით, 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილით, 289-ე მუხლის მე-6, მე-14, მე-15 ნაწილებით და 291-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის (გარდა განმეორებით ჩადენილი ქმედებებისა), ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს გაფრთხილება, დაემატა 286-ე მუხლის პირველი ნაწილი. შესაბამისად აღნიშნულისა, ამიერიდან სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებისას აგრეთვე შესაძლებელი გახდება სანქციის სახით გაფრთხილების გამოყენება, ნაცვლად ფულადი ჯარიმისა. თუმცა, აქვე ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ გაფრთხილების გამოყენება, ცხადია, დამოკიდებული იქნება ჩადენილი სამართალდარღვევის სიმძიმესა და ისევ და ისევ მაკონტროლებელთა კეთილ ნებაზეც.

საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლს დაემატა 2¹ ნაწილი, რომლის შესაბამისად წესდება ვადა საურავის დარიცხვაზე, კერძოდ, გადაუხდელი გადასახადის თანხაზე საურავის დარიცხვა გაგრძელდება არაუმეტეს 3 წლისა, რაც შესაბამისობაში მოდის გადასახადების დარიცხვის ხანდაზმულობის პერიოდთან და ამიერიდან საურავის დარიცხვა წყდება მისი დარიცხვის წარმოშობის დღიდან - 3 წლის გასვლის თარიღიდან. თუმცა აქვე უნდა შევნიშნოთ, აღნიშნული რეგულაციის შემოღებამ იმთავითვე გააჩინა კითხვა, თუ როგორ მოხერხდებოდა 2019 წლის 1 იანვრისთვის გადასახადების გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათებზე რიცხულ საგადასახადო დავალიანებების ძირითადი თანხების ნაშთებიდან

ხანდაზმულობის უკვე ვადაგასული თანხების გამიჯვნა, რომ ვადაგასულ ნაწილზე ჩვეულებრივად გაგრძელებულიყო საურავების დარიცხვა?

დღეისათვის პრობლემა გადაწყვეტილია, კერძოდ, ცვლილება შევიდა „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2016 წლის 18 მაისის №13446 ბრძანებაში, რომლის საფუძველზე საურავის დარიცხვის შეზღუდვა სამსახურმა პროგრამულად განახორცილა.

საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლში შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად, ასევე საგრძნობლად შემსუბუქდა ჯარიმა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის. კერძოდ, ამიერიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა, თუ ვადაგადაცილების პერიოდი 2 თვეს არ აღემატება გამოიწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით, ხოლო, თუ ვადაგადაცილების პერიოდი ორ თვეს აღემატება, გამოიწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, აქამდე მოქმედი რედაქცია კი ამ ჯარიმას გადასახდელი თანხის 30 პროცენტამდე ითვალისწინებდა.

გადამხდელთათვის მნიშვნელოვნად პრობლემურ და საკმაოდ მკაცრ ფინანსურ სანქციას წარმოადგენდა პირის მიერ დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის სსკ-ის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმები, აღნიშნულ მუხლში შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად, 2019 წლის 1 იანვრიდან კი საგადასახადო სამართალდარღვევებზე ფინანსური სანქციები - ჯარიმები, გავრცელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის სიმძიმის





ხარისხის მიხედვით. კერძოდ კი, იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ შემცირებული გადასახადის თანხა დეკლარაციაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 5 პროცენტს არ აღემატება, აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოიწვევს გადამხდელის დაჯარიმებას შემცირებული თანხის 10 პროცენტით, ხოლო თუ შემცირებული თანხა დეკლარაციაში მითითებული თანხის 5 პროცენტზე მეტია, მაგრამ შემცირება არ აღემატება დეკლარირებული გადასახადის თანხის 20 პროცენტს - აღნიშნული საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოიწვევს დაჯარიმებას 25 პროცენტის ოდენობით, ნაცვლად აქამდე მოქმედი რედაქციით გათვალისწინებული 50 პროცენტისა.

ამასთან, მეტად მნიშვნელოვნ გარემოებად მიგვაჩნია ის, რომ დაწესდება ზღვრული ოდენობა გადასახადის შემცირებისათვის არსებულ ჯარიმაზე, რომლის შესაბამისადაც, პირს საგადასახადო შემონმების შედეგად შემონმებული საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის ვერ შეეფარდება ამ საგადასახადო შემონმების შედეგად დარიცხული გადასახადების თანხაზე მეტი ოდენობის ჯარიმა, რასაც საგადასახადო კოდექსის აქამდე მოქმედი რედაქცია არ ითვალისწინებდა და სწორედ ამის გამო, არაერთი შემთხვევა იყო, როცა საგადასახადო შემონმებების შედეგად ფაქტობრივად დარიცხულ გადასახადის თანხაზე მეტი, გადამხდელებს ჯარიმის სახით ერიცხებოდათ (აღნიშნულმა პრობლემამ განსაკუთრებით თავი იჩინა მას შემდეგ, როცა დაწესდა ავანსების დაბეგვრა დღ-ით და მოგების გადასახადით (თავისუფალ ეკონომიკურ ზონებში თანხების ჩარიჩხვისას წინასწარი დაბეგვრის წესის შემოღების შემდეგ), რომლებიც პრაქტიკულად გადამხდელთათვის საკმაოდ მძიმე ტვირთად იქცა.

თუმცა აქვე გვინდა დავაფიქსიროთ ჩვენი და ბევრი

ჩვენი კოლეგის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ უპრიანი იქნებოდა ეს შეზღუდვა დარიცხული გადასახადების 50 პროცენტამდე შეზღუდულიყო.

P. S. 2018 წლის 27 დეკემბრის N 4225 რს საქართველოს კანონით „საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“, ზემოთ განხილული ფინანსურ სანქციების გარდა სხვა არაერთი ცვლილება და დამატება შევიდა. საქართველოში ხორციელდება წარმოებისა და მომსახურების ცალკეული დარგების, საეთაშორისო საწარმოების განვითარების ხელშეწყობა, ზუსტდება საგადასახადო ადმინისტრირების დებულებები, რაც ერთობლიობაში, გადამხდელთათვის ფაქტობრივი შთამბეჭდავი მხარდაჭერაა. ცხადია, ერთ პუბლიკაციაში ყველა საკითხს ვერ შეეხები. ამიტომ დაინტერესებულმა პირებმა თვალი უნდა მიადევნონ სიახლეებს და განხორციელებული საგადასახადო ლიბერალიზაციის სარგებლიანობა ამ დოკუმენტებთან ურთიერთკავშირში განიხილონ.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. როგავა ზ., „საგადასახადო სამართალი. დამხმარე სახელმძღვანელო. წიგნი მეორე, თბილისი, 2017;
2. ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. თბილისი, 2012;
3. 2018 წლის 27 დეკემბრის N 4225 რს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შესახებ“. თბილისი, 2018;
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. თბილისი, 2018;
5. ფუტყარაძე ს., „საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი განვითარების პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე“. სადისერტაციო ნაშრომი. ბათუმი. 2013.