

საგადასახადო კანონმდებლობის სადასაწყველო გამოვლინებები

სულიკო ფუტკარაძე

საქართველოს საპატრიარქოსთან არსებული წმინდა ტბელ
აბუსერიძის სახელობის უნივერსიტეტის პროფესორი

მირზა ფუტკარაძე

ბათუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის დოქტორანტი

ანოტაცია

საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში ჯერ კიდევ შემორჩენილია ორაზროვანი და გაუმართავი ნორმები, რომლებიც მათი არამართლზომიერი გამოყენების შესაძლებლობას იძლევა. ასეთი ნორმების საფუძველზე ადრეც ხდებოდა და ახლაც გრძელდება გადასახადის გადამხდელთა დასჯა, რომლის შედეგად ზარალდება ქვეყნის ეკონომიკა.

სტატიაში ასახულია საგადასახადო ადმინისტრირების მანკიერი პრაქტიკა მათ შორის, მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელთან დაკავშირებული ერთ-ერთი ნორმის მზაკვრული სადასაწყველო გამოვლინება, რომელთა გამო, საგადასახადო სისტემა გადასახადის გადამხდელის მიმართ მიზანმიმართულად ფინანსურ სანქციებს იყენებს.

საკვანძო სიტყვები: მოგების გადასახადი, ესტონური მოდელი გადასახადი გადამხდელი, საგადასახადო ადმინისტრირება.

PUNITIVE MANIFESTATIONS OF TAX LEGISLATION

Suliko Putkaradze

Professor of St. Tbel Abuseridze University under the
Georgian Patriarchate

Mirza Putkaradze

Doctoral student of Batumi State University

ANNOTATION

The Tax Code of Georgia and the by-laws still contain ambiguous and erroneous norms, which allow their illegal

use. Based on such norms, taxpayers have been punished in the past, and as a result, the country's economy suffers.

The article highlights the vicious practices of tax administration, including the insidious manifestation of one of the norms related to the Estonian model of profit tax, due to which the tax system deliberately imposes financial sanctions on taxpayers.

Keywords: profit tax, Estonian model tax payer, tax administration.



გამართული, სამართლიანი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება, გადასახადის გადამხდელთა მართლზომიერი საგადასახადო ადმინისტრირების დამკვიდრება განვითარებული ქვეყნებისთვისაც კი მეტად მნიშვნელოვან, ამასთან, საკვანძო და პრობლემურ საკითხს წარმოადგენს, ხოლო ისეთი განვითარებადი ქვეყნების, როგორიც საქართველოა ის კიდევ უფრო პრობლემურია.

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემის შექმნასა და ჩამოყალიბებას, მისი განვითარების სამი ათეული წლის განმავლობაში, მუდმივად თან ახლდა არაერთი საკანონმდებლო ხარვეზი და არამართლზომიერი ნორმის გადასახადის გადამხდელთა დასაჯვლად გამოყენება.

გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირების საქმეში არსებულ პრობლემებს მეცნიერების, ექსპერტების და სპეციალისტების ათეულობით სამეცნიერო ნაშრომი, სტატია და პუბლიკაცია მიეძღვნა; დაცულია ბევრი სადისერტაციო ნაშრომიც, რომლებმაც

თავისი სასიკეთო ზეგავლენა მოახდინეს ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო სისტემის გარკვეულ წილად სრულყოფასა და ჩამოყალიბებაზე, თუმცა, სამწუხაროდ, საქართველოს საგადასახადო სისტემა კვლავაც შორსაა სასურველისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსსა და კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში ჯერ კიდევ შემორჩენილია ორაზროვანი და გაურკვეველი ნორმები, რომლებიც მათი ინტერპრირების და არამართლზომიერი გამოყენების შესაძლებლობას იძლევა.

საბჭოური გეგმიური მეურნეობრიობის პირობებში წარმოების საშუალებებიც და წარმოებული პროდუქციაც სახელმწიფო საკუთრებას წარმოადგენდა. ამდენად, ყველა რესურსი, ადმინისტრაციული მეთოდების გამოყენებით, სახელმწიფოს ნებისმიერ დროს, ნებისმიერი მოცულობით შეეძლო მოეზიდა ბიუჯეტში. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, ბიუჯეტის შემოსავლებისა და გასავლების ფორმირების კანონზომიერებანი და მეთოდოლოგია რადიკალურად განსხვავებულია - გადასახა-

დები ფისკალურ დანიშნულებასთან ერთად, ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირებისა და სტიმულირების ფუნქციასაც იძენს. ხდება რა ერთობლივი შიდა პროდუქტის და ერთობლივი შემოსავლების გადანაწილება, გადასახადები მნიშვნელოვნად ზემოქმედებენ ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შედეგებზე, ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეულ სახეობებს შორის პროპორციებზე, საგადასახადო კვლავწარმოების სტრუქტურაზე, სოციალურ სფეროზე, კაპიტალის დაგროვების პროცესზე, მოსახლეობის მოხმარებასა და გადახდისუნარიანობაზე.

სწორედ აღნიშნული განსხვავებული სამართლებრივი-საფინანსო მემკვიდრეობის, - სოციალისტური ეკონომიკური მოდელის ძირეული ტრანსფორმაციის პირობებში, დაიწყო საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირება 1991-1992 წლებში მაშინ, როცა ქვეყანას პრაქტიკულად არ გააჩნდა რეალური საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილება. ქვეყნის საკანონმდებლო ბაზის შესაქმნელად შემჭიდროებულმა ვადებმა, ქვეყანაში არსებულმა სოციალურ-ეკონომიკურმა კრიზისმა არსებითად იმოქმედა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებაზეც. პრაქტიკულად კი, ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო სისტემა, შესაბამისი თეორიულ - მეთოდოლოგიური ნაწამძღვრების შემუშავების და ადაპტირების გარეშე, ყოველგვარი ანალიზის, ეროვნული იდენტობისთვის დამახასიათებელი და ანგარიშგასანევი ფაქტობრივი შედეგების გაუთვალისწინებლად, მთლიანად დაეფუძვნა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილებას. პრაქტიკულად, ქვეყანის საგადასახადო სისტემის ფორმირების პროცესში გრძელდებოდა დაუსაბუთებელი ექსპერიმენტი, რის შედეგადაც საქართველოს საგადასახადო სისტემა ამ კუთხით ერთგვარ საცდელ პოლიგონადაც კი იქცა. აღნიშნულის გამო, დაშვებული იქნა ბევრი შეცდომა და სახეზე იყო არაეფექტიანი საგადასახადო სისტემა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გამუდმებით დღის წესრიგში იდგა და ამჟამადაც კი აუცილებელია საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფაზე ზრუნვა.

სამწუხაროდ, ჩვენი ქვეყნის დამოუკიდებელ სახელმწიფოდ ჩამოყალიბების საწყის ეტაპზე - გარდამავალ

პერიოდში, პოლიტიკოსთა და პრაქტიკოს ეკონომისტთა ნაწილს, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობდნენ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებისა და ჩამოყალიბების პროცესში, საგადასახადო თეორიის საკითხები მეორეხარისხოვნად მიაჩნდათ. სახელმწიფოს შესაბამისი სტრუქტურების მხრიდან კი გამუდმებით იყო მცდელობა, რაც შეიძლება მეტი ფულადი სახსრები ამოეღოთ მენარმეებიდან და მოსახლეობიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში ისე, რომ არ იყო დასაბუთებული ამგვარი შემოსავლების ეფექტურობის არსი და პერსპექტიულობა. საგადასახადო კანონმდებლობაში გამუდმებით მიმდინარეობდა და ახლაც მიმდინარეობს შესწორებებისა და ცვლილებების შეტანა. შედეგად, სახეზე გვაქვს ქვეყნის არამდგრადი საგადასახადო სისტემა, რაც მუდმივად წარმოშობს წინააღმდეგობებს გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის. მაგრამ ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ მეტად მნიშვნელოვანი, გაბედული ეკონომიკური და სამართლებრივი რეფორმები განხორციელდა საგადასახადო სისტემის დასახვეწად, - აშკარად გაუმჯობესდა გადასახადის გადამხდელთა მომსახურების სერვისი, აგრეთვე ადმინისტრირების მექანიზმი. გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზებისთვის მიმართული ძალისხმევა წარმატებული გამოდგა და შედეგებიც თვალშისაცემია, თუმცა, როგორც უკვე ზემოთ აღვნიშნეთ, სამწუხაროდ, მოქმედი საგადასახადო სისტემის პრაქტიკული ზემოქმედება ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებასა და მოსახლეობის ფართო ფენების ცხოვრებაზე სასურველისგან ჯერ კიდევ საკმაოდ შორსაა. იგი ვერ უზრუნველყოფს სახელმწიფო პროგრამების მაქსიმალურად და დროულად დაფინანსებას. ასევე, აშკარად მცირეა ფინანსური რესურსები მოსახლეობის სოციალური დაცვის საიმედო და სრულყოფილი უზრუნველყოფისთვისაც; საგადასახადო კანონმდებლობა კვლავაც არასტაბილურია; გადასახადების ადმინისტრირებისას, არ ცხრება წინააღმდეგობა გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის; კვლავაც სახეზეა საგადასახადო კანონმდებლობის ცალკეული ნორმის ინტერპრირების და სხვადასხვაგვარი გაგების საფუძველზე გადამხდელთა მაქსიმალურად დასჯის მანკიერი პრაქტიკა. ფაქტია,





რომ საქართველოს მოქმედი საგადასახადო სისტემა ვერ უწყობს ხელს მენარმოებისა და ბიზნესის მდგრად განვითარებას.

არაერთი შემთხვევა გვახსენდება, როცა მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსებში არსებული ცალკეული ნორმა, ან ასეთი ნორმის არასწორი განმარტება გამხდარა გადასახადის გადამხდელის არამართლზომიერი და არაკანონზომიერი დასჯის საფუძველი, შემდგომ კი - საგადასახადო კოდექსებში ასეთი ნორმის გაუქმებითა თუ ნორმატიულ აქტებში შესული ცვლილებებით, უსამართლოდ დასჯილ გადასახადის გადამხდელთა სამართლებრივი უფლებების აღდგენისათვის მათ უკუქმედების ძალა მინიჭებით. საგადასახადო დავებში გადასახადის გადამხდელთა ნაწილი სამართლიანობის აღდგენას აღწევდა, მაგრამ ამაში გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან მნიშვნელოვანი დრო და რესურსები იხარჯებოდა. იყო ისეთი შემთხვევებიც, როცა გადასახადის გადამხდელები იმის შიშით, რომ მათზე სხვა კომპრომატების ძებნას დაიწყებდნენ და ისინი კიდევ უფრო მეტად არ დაესაჯათ, თავს იკავებდნენ საგადასახადო დავის დაწყებაზე, რის გამოც ბევრი გადასახადის გადამხდელი, პრაქტიკულად, უსაფუძვლოდ და უსამართლოდ დარჩა დასჯილი, შესაბამისად, სამართლიანობა ბოლომდე ვერ აღსდგა.

ყოველთვის, ვამხელდით რა და დავებშიც აქტიურად ვღებულობდით მონაწილეობას, ახლაც უსამართლოდ დასჯილ გადამხდელთა ინტერესებს გამოვხატავთ. აღნიშნულ არამართლზომიერ ქმედებებზე სხვადასხვა ჟურნალებსა თუ სამეცნიერო-პრაქტიკულ კონფერენციების მასალებში ჩვენი არაერთი სტატია გამოქვეყნდა. საგადასახადო სისტემასა და მისი განვითარების პრობლემებს მიეძღვნა ერთერთი ავტორის (ს. ფუტყარაძის) მიერ დაცული სადისერტაციო ნაშრომშიც. ჩვენს გარდა, საგადასახადო კოდექსის ორაზროვან ნორმებზე და ინტერპრეტირების შესაძლებლობებზე ბევრი სხვა ექსპერტიც გამოხატავდა მკვეთრად დაპირისპირებულ დამოკიდებულებას. ამ საერთო ძალისხმევის შედეგად პრობლემური საკითხების ნაწილი გასწორდა, თუმცა ადრეც და ახლაც შეგნებული თუ უნებლიე გაუმართა-

ობა ტალღასავის გადაუვლის გადამხდელებს. რაც აზარალებს არამხოლოდ გადამხდელებს არამედ ქვეყნის ეკონომიკას.

მრავალთა შორის, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ცალკეული ნორმის ან მათი არასწორი განმარტების და გადასახადის გადამხდელის არამართლზომიერი დასჯის ერთერთი აშკარა გამოვლინება იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) თავდაპირველი რედაქციის შესაბამისად, 2005 წლის 1 მარტიდან, სავალდებულო ბუღალტრულ აღიცხვასთან ერთად, დამატებით შემოღებული ე. წ. „საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის ჟურნალი“, რომელიც თავის მხრივ საგადასახადო ორგანოს მიერ უნდა ყოფილიყო ზონარგაყრილი, დანომრილი და დალუქული. ამ ჟურნალის არქონის, ან კიდევ დადგენილი წესით მისი არწარმოების შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებდა გადასახადის გადამხდელს დაჯარიმებას ფინანსური სანქციით - საქონლის მთლიანი ღირებულების (100 %) ოდენობით. ამასთანავე, აღურიცხავი საქონელი გადასახადის გადამხდელის მიერ ექვემდებარებოდა შემოსავალში აღებას და მისი რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები შემდგომში ჩვეულებრივი წესით უნდა დაბეგრილიყო. სულ რაღაც ცხრა თვეში - 2005 წლის 27 დეკემბრს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შევიდა ცვლილება, რომლის თანახმადაც, 2005 წლის 1 მარტიდან „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2005 წლის 27 დეკემბრის კანონის ამოქმედების დღემდე არსებულ პერიოდზე გადასახადის გადამხდელებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული სანქცია არ დაეკისრებოდა, ხოლო იმ გადამხდელებს, რომლებსაც ამ კანონის ამოქმედებამდე არ ჰქონდათ საქონლის აღრიცხვისა და მოძრაობის 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 მათ მიმართ გამოყენებულია სანქცია, სანქცია მოეხსნათ იმ საქონლის ნაწილში, რომელზე-
დაც არსებობს საბაჟო დეკლარაცია, საგადასახადო
ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან რო-
მელიც ასახულია პირველად დოკუმენტებში, ხოლო
ბიუჯეტში გადახდილი სანქციის თანხა გადამხდელს
უბრუნდება ამ კოდექსის 71-ე მუხლით გათვალისწინე-
ბული წესით.“ ეს ნორმა გაუქმდა და მასზე უკუქცევის
ძალა გავრცელდა.

რა შეიძლება ასეთ მოცემულობას უწოდო? რამდენი
გადამხდელი გაამწარა ვილაცის ამ უაზრო ახირებამ?

ანალოგიურად უაზრო და გადამხდელთათვის ზიანის
მომტანი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის
(2004 წ.) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილი: „**დღგ-ის გადამ-
ხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონ-
ლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნი-
დან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასა-
ხადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს,**
მიუხედავად იმისა, არის თუ არა მიმღები გადასახადის
გადამხდელი. ამასთანავე, ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2
და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში საანგარიშო
თვის მომდევნოთვის 12 რიცხვამდე საქონლის/მომსახუ-
რების მიმღების მოთხოვნისას პირი ვალდებულია საგადა-
სახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და წარუდგინოს
მიმღებს არა უგვიანეს აღნიშნული თარიღისა.“

ამ ნორმის საფუძველზეც წლების განმავლობაში
გრძელდებოდა გადასახადის გადამხდელთა არამ-
ართლზომიერი და უსაფუძვლო დასჯა. ჯერ იყო და
საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ
გამოცემული მეთოდური სახელმძღვანელოს შესაბამი-
სად, სსკ-ის (2004 წ.) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილით
განსაზღვრული ნორმის შესაბამისად ორი დღის ვადის
დარღვევით გამოწერული დღგ-ის ანგარიშ - ფაქტუ-
რების მიხედვით მიღებული ჩათვლები სსკ-ის (2004 წ.)
138-ე მუხლის: „**უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური
გარიგების შედეგად პირის მიერ შესაბამისი საგადა-
სახადო ანგარიშ-ფაქტურით ან ყალბი საგადასახადო
ანგარიშ-ფაქტურით/საბაჟო დოკუმენტით ჩათვლის
განხორციელება, - იწვევს პირის დაჯარიმებას ჩათ-
ვლილი გადასახადის თანხის 200 პროცენტის ოდენობ-**

ით“- საფუძველზე დღგ-ისა და აქციზის გადასახადის
გადამხდელს შემონიშნულობისას უმოწყალოდ უუქმდე-
ბოდათ დღგ-ისა და აქციზის ჩათვლები და დამატებით
ფინანსური სანქციის - ჯარიმის სახით ეკისრებოდათ
გაუქმებული ჩათვლების 200 პროცენტი.

მოგვიანებით აღმოჩნდა, რომ თურმე ტერმინში
„უკანონო ჩათვლა“ კანონმდებელს მხედველობაში
ქონდა მხოლოდ და მხოლოდ ფიქტიური, უსაქონლო
ოპერაციების შემთხვევები და არა სსკ-ის (2004 წ.)
248-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ორი
დღის ვადის დარღვევით გამოწერული დღგ-ის საგა-
დასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და მათ საფუძველზე
მიღებული ჩათვლები. ეს უმსგავსობა ერთ წელზე მეტი
ხნის განმავლობაში გრძელდებოდა, მერე გაუქმდა და
მასზეც გავრცელდა უკუქცევის ძალა. იმ გადასახადის
გადამხდელებმა, როლებმაც გაასაჩივრეს აღნიშნული
არასწორად განსაზღვრული ნორმის გამოყენებით მათ-
ზე დაკისრებული ფინანსური სანქციები (მიუხედავად
ამისათვის დადგენილი გასაჩივრების ვადების გასვლი-
სა), შემოსავლების სამსახურმა არამართლზომიერად
დასჯილი გადამხდელები გაათავისუფლა დაკისრებული
სანქციებისგან, ხოლო ის გადასახადის გადამხდელები,
ვინც თავი შეიკავა საგადასახადო დავის დაწყებაზე,
პრაქტიკულად უსამართლოდ და არაკანონზომიერად
დასჯილები დარჩნენ.

უსამართლოდ და არაკანონზომიერად დასჯილები
დარჩნენ გადასახადის ის გადამხდელები, რომლებსაც
შეეხო სსკ-ის (2004 წ.) 140-ე მუხლის (დღგ-ისათვის გათ-
ვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა) მე-2 ნაწილი:
„**პირის მიერ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის
შეცვლის დადგენილი წესის დარღვევა, რამაც გამოიწ-
ვია დღგ-ის თანხის შემცირება ან ჩასათვლელი დღგ-ის
თანხის გაზრდა, - იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირე-
ბული ან ჩასათვლელად გაზრდილი დღგ-ის თანხის 100
პროცენტის ოდენობით.**“

აღნიშნული მუხლების თანახმად, გადამხდელთა აწი-
ოება ხდებოდა მანამ, სანამ სასამართლომ, კერძოდ კი,
ერთერთმა მოსამართლემ არ მიიღო გაბედული და სა-
მართლიანი გადაწყვეტილება მასზედ, რომ სსკ-ის 248-ე
მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ნორმის





შესაბამისად, ორი დღის ვადის დარღვევით დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის შემთხვევაში, პრაქტიკულად ბრალეულობა იკვეთებოდა არა ჩათვლის მიმღების - საქონლის მყიდველის, მომსახურების/სამუშაოს მიმღების მხრიდან, არამედ გამყიდველის, მომსახურების გამწვევის/სამუშაოს შემსრულებლის მხრიდან, რამდენადაც სწორედ ამ უკანასკნელთ გააჩნიათ მისი გამოწერის ვალდებულება და არა მყიდველებს მომსახურების/შესრულებული სამუშაოს მიღებებს.

ზემოაღნიშნული ნორმების მსგავსად დამანგრეველ, არამართლზომიერ და უსამართლო ნორმად მიგვაჩნია ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (2010 წ.) 309-ე მუხლის (გარდამავალ დებულებები) 92-ე ნაწილით განსაზღვრული ნორმა: „თუ რეზიდენტი საწარმო დივიდენდს გაანაწილებს 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგებიდან, მას უფლება აქვს, ჩაითვალოს ამ პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, მაგრამ არაუმეტეს ამ კოდექსის 98¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხისა.“

აღნიშნული ნორმის შესაბამისად დგინდება, რომ რეზიდენტ საწარმოთა იმ ნაწილს, როლებსაც 2008 – 2016 წლებში მიღებულ მოგებები შესაბამისი წლების მიხედვით უკვე დაბეგრული ქონდათ მოგების გადასახადებით, მაგრამ დაბეგვრის შემდეგ დარჩენილი აღნიშნული წლების წმინდა მოგება დივიდენდებზე არ გაუნაწილებიათ, 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში მათი დივიდენდებზე განაწილების შემთხვევაში, მოგების გადასახადის ესტონური მოდელით დაბეგვრის წესიდან გამომდინარე, 2008 – 2016 წლების მიხედვით საწარმოთა მიერ მიღებული მოგებების, მოგების გადასახადით განმეორებით დაბეგვრისა და გადახდის თავიდან აცილების მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის (გარდამავალ დებულებები) 93-ე ნაწილის თანახმად: „ამ მუხლის 92-ე ნაწილით გათ-

ვალისწინებული ჩასათვლელი თანხა გამოიანგარიშება ფორმულით – $A \times B / (C - D)$, სადაც: A არის დივიდენდის სახით გასანაწილებელი თანხის ოდენობა; B არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა; C არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა; D არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე დივიდენდის სანაცვლოდ საწარმოს მიერ პარტნიორისთვის გადაცემული ამ საწარმოს აქციების/წილის ღირებულება.“ ფაქტობრივად, 2008 – 2016 წლების პერიოდში საწარმოთა მიერ დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგების 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში განაწილების შემთხვევაში რეზიდენტ საწარმოებს უფლება აქვთ ჩაითვალოს აღნიშნულ წლებში მიღებული მოგების გადასახადებით უკვე დაბეგრული მოგების - წმინდა მოგების დივიდენდებზე განაწილებისას უკვე დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხები.

ამ ჩანაწერებთან მიმართებაში საფინანსო სფეროსა და საგადასახადო დარგის სპეციალისტებს, ექსპერტებს იმთავითვე გაგვიჩინა კითხვა, თუ რატომ განისაზღვრა კონკრეტული ვადა, მხოლოდ და მხოლოდ 2008 – 2016 წლების პერიოდში საწარმოთა მიერ დაგროვილი გაუნაწილებელ მოგებასთან მიმართებით და არ დადგინდა ზოგადად საწარმოთა მიერ 2017 წლის 1 იანვრამდე საქართველოს რეზიდენტ საწარმოთა მიერ მიღებული და გაუნაწილებელი მოგება, ხომ შეიძლება საწარმოთა გარკვეულ ნაწილს ასევე ქონოდათ 2008 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის წლების - 2007, 2006 და ა. შ. მათი დაფუძნების დღიდან მოყოლებული წლების მიხედვით სხვადასხვა მიზეზთა გამო დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგების თანხები და ახლა 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ მიეცათ შესაძლებლობა მათი განაწილებისა დივიდენდებზე.

აღნიშნულ კითხვას ხშირად ვაჟღერებდით ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის წარმო-

მადგენელთა მიერ ესტონური მოდელის გაცნობასთან დაკავშირებით გამართულ პრეზენტაციებზე და შეკრებებზე, რაზეც მათი პასუხი იყო ერთი და იგივე - „კანონმა ასე განსაზღვრა!“

კანონის აღნიშნული ნორმის მიღებიდან გავიდა დრო და აღმოჩნდა, რომ ეს ყველაფერი იყო დაყოვნებული მოქმედების ნაღმი, რომელიც შემდგომ გადასახადის გადამხდელთა უსამართლო და არამართლობიერ დასჯის იარაღად გახდებოდა გამოსაყენებელი. უფრო ნათლად, ეს გამოვლინდა შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელთა მიერ შემოწმებების ჩატარებისას, - აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლები, ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინების გარეშე, ითხოვენ საბუღალტრო მონაცემებს საწარმოს დაფუძნებიდან მოყოლებულ დაგროვილ გაუნაწილებელ მოგებათა შესახებ. იმ შემთხვევაში თუ ისინი აღნიშნულზე გადამხდელები-საგან უარს მიიღებენ იმ განმარტებით, რომ ხანდაზმულობის ვადა გასულია და შესაბამისი დოკუმენტაცია აღარ აქვთ შენახული, შემოწმებლები აღნიშნული გაუნაწილებელი მოგებების თანხების წარმომადგენლობისა და მოცულობის დადგენას ახდენდნენ შემოსავლების სამსახურში გადასახადის გადამხდელთა პორტალზე დაცული მონაცემებით. კერძოდ, გადამხდელების მიერ წარდგენილი წლიური მოგების გადასახადების და საშემოსავლო გადასახადების დეკლარაციების მიხედვით. შემოწმებლები აღნიშნულ მონაცემებს ადარებენ გადამხდელების მიერ 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში განაწილებული დივიდენდების შესახებ დეკლარირების მონაცემებს და მოგების გადასახადში სსკ-ის (2010 წ.) 309-ე მუხლის 93-ე ნაწილის შებამისად მიღებულ ჩათვლებს. იმ შემთხვევებში, როცა აღმოჩნდება, რომ გადასახადის გადამხდელს პრაქტიკულად ჩათვლები მიღებული აქვთ 2007 და იმის უკანა წლების მიხედვით დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგებების ხარჯზე, მოგების გადასახადის აღნიშნულ ჩათვლებს აუქმებენ და გადასახადის გადამხდელს დამატებით არიცხავდნენ შესაბამისი მოგების გადასახადებს და ფინანსურ სანქციებს - ჯარიმებს მოგების გადასახადების შემცირებისათვის სსკ-ის 275-ე მუხლით, აღნიშნულს ავტომატურ რეჟიმში მოყვებოდა შესაბამისი საურავების დარიცხვაც გადასახადის გადამხდელთა გადასახადების პირადი აღრიცხვის ბარათებზე.

ეს ყველაფერი კი, სრულიად ალოგიკური და არამართლობიერია, რომ აღარაფერი ვთქვათ მოგების გადასახადების ჩათვლების გაუქმებასა და შესაბამისი ფინანსური სანქციების დაკისრების უსამართლობაზე, თუნდაც იმიტომ რომ, 2007, 2006 და იმის უკანა წლებში გადასახადის გადამხდელები მოგების გადასახადს იხდიდნენ საანგარიშო წლის დასაბეგრი მოგების 20%-ს, ხოლო 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ, მოგების გადასახადით დაბეგრის ესტონური მოდელის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს განმეორებით (დამატებით) უნევთ აღნიშნული წლების მოგებების 15%-ის გადახდა.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის კიდევ ერთი არასწორი და გაუმართავი ნორმა

ხდება გადასახადის გადამხდელთა უსამართლოდ და არამართლობიერად დასჯის საფუძველი. ვფიქრობთ რომ, სსკ-ის 309-ე მუხლის 92-ე და 93-ე პუნქტებით განსაზღვრული 2017 წლის 1 იანვრამდე საწარმოთა გაუნაწილებელი მოგების, საქართველოს რეზიდენტ საწარმოთა მოგების დაბეგრის წესი პრაქტიკულად უალრესად ხარვეზიანი, ამასთან, არაკონსტიტუციური ნორმაა და სასწრაფოდ ესაჭიროება მას შესწორება.

განვითარებული ქვეყნები მაღალი საგადასახადო კულტურის ხარჯზე, მინიმალური დანახარჯებით ახერხებენ გადასახადების ადმინისტრირებას და შესაბამისად ეკონომიკა ვითარდება ყოველდღიური ფარული „შიშის“ გარეშე, ესმის თუ არა გადამხდელს სწორად კანონი. თავის მხრივ მაღალი საგადასახადო კულტურა ყალიბდება არამხოლოდ სანქციებითა და საურავებით, არამედ მეტწილად საგადასახადო ორგანოებისა და გადამხდელთა საქმიანი თანამშრომლობით. ვფიქრობთ ჩვენს ქვეყანაში უკვე დიდი ხანია დროა „ჯარიმის შიშით“ შექმნილი საგადასახადო კულტურა შეიცვალოს და საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება გაგრძელდეს ორმხრივი, პრაქტიკული თანამშრომლობის გზით, რასაც უპირველესად სწორედ ზემოთხსენებული გამოცდილება და კანონმდებლობაში ჯერ კიდევ არსებული არალოგიკური და უსამართლო ჩანაწერები უშლის ხელს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ბოლქვაძე ბ. ფინანსური მენეჯმენტი. 2018. ბსუ-ს გამომცემლობა;
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (1997წ.), 2004. თბილისი;
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2004წ.), 2010. თბილისი;
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010წ.), 2020. თბილისი;
5. პაპასქუა ი., ფუტყარაძე ს. მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი: ეკონომიკის განვითარების რეალური პერსპექტივა, თუ მიზანს აცდენილი ტრანსფორმაცია. ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, იანვარი - მარტი 2016;
6. ფუტყარაძე ს. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი განვითარების პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე, 2012წ. ბათუმი;
7. ფუტყარაძე ს. „მგლისა და კრავის“ ალეგორიები გადამხდელთა საგადასახადო ადმინისტრირებაში, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, მაისი 2010;
8. ფუტყარაძე ს. კანონის არასწორი განმარტებით უკანონოდ დასჯილი გადამხდელები. ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თებერვალი 2008;
9. ფუტყარაძე ს. დღგ-ის გადამხდელთა დასჯის ახალი ტექნოლოგიები. ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, ივნისი 2008 წ.;
10. შემოსავლების სამსახური (2019). სიტუაციური სახელმძღვანელოები https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5699&lang=1&mid=26;
11. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, www.mof.ge;
12. საქართველოს ეროვნული ბანკი www.nbg.gov.ge.