

რას გულისხმობს 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებების ჩამონერა

საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების არასწორი გაგებისა და განმარტების პრობლემა ყოველთვის იყო და კვლავაც რჩება. ამის თაობაზე არაერთხელ ითქვა, მაგრამ სამწუხაროდ, საგადასახადო კოდექსის ნორმების ორაზროვანი, ბუნდოვანი ან თავისუფალი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის გამო, საგადასახადო ორგანოები გადასახადის გადამხდელის ინტერესების სანიშნაობაში გადანყვეტილებებს ღებულობენ.

ერთ-ერთ ასეთ სამაგალითო ნიმუშს წარმოადგენს 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებების ჩამონერის თაობაზე საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილება. კერძოდ, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“, საქართველოს პარლამენტის 2016 წლის 13 მაისის N 5092-III კანონის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულებებში (მუხლი 309) 37-ე პუნქტი შემდეგი რედაქციით ჩამოყალიბდა:

„37. ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამონერას ექვემდებარება:

ა) 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება და მასზე დარიცხული საურავი, თუ პირს 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამონერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით ერთობლივი შემოსავლის თანხა ნულზე მეტია ან/და ჩასათვლელი თანხა დარიცხულ თანხას აღემატება);

ბ) 2013 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილ აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებაზე დარიცხული საურავი და 2013 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული აღიარებული ჯარიმა, თუ გადახდილია 2013 წლის 1



სულიკო ფუტყარაძე
ბიზნესის მართვის
აკადემიური დოქტორი

იანვრისათვის არსებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანება – გადასახადის თანხის ნაწილში და პირს 2013 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის (თანხის ჩამონერამდე) საგადასახადო ორგანოსთვის არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) ან საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა, აგრეთვე ამ კოდექსის 176¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციის მიხედვით განხორციელებული დეკლარირებისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით ერთობლივი შემოსავლის თანხა ნულზე მეტია ან/და ჩასათვლელი თანხა დარიცხულ თანხას აღემატება);

გ) ამ კოდექსის 281-ე მუხლის და 2011 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის საფუძველზე ფიზიკური პირისათვის 2013 წლის 1 იანვრამდე დაკისრებული/დარიცხული და ამ ქვეპუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი ჯარიმა.“

აღნიშნულ ნორმაზე დაყრდნობით, მისი ინტერპრეტაციის შედეგად, შემოსავლების სამსახური ცდილობს მიიღოს გადამხდელის ინტერესების სანიშნაობაში გადანყვეტილებები. იმისათვის, რომ მსგავს შემთხვევებს მიექცეს საგანგებო ყურადღება და არ

განმეორდეს, განსასჯელად წარმოგიდგინო ერთ ასეთ რეალურ შემთხვევას (გასაგები მიზეზების გამო, გადამხდელის ინდენტიფიცირებისგან თავს შევიკავებ).

მაშ, ასე: კანონის გამოქვეყნებიდან ერთი თვის შემდეგ - 2016 წლის ივლისის დასაწყისში, გადასახადის გადამხდელმა ინდ. მენარმე „თ. გ.“-მ შემოსავლების სამსახურს მიმართა განცხადებით - სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტის თანახმად, მოეხდინათ მასზე 2007-2010 წლების საგადასახადო პერიოდებზე საგადასახადო შემოსემების აქტის თანახმად დამატებით დარიცხული გადასახადების, ფინანსური სანქციების და საურავების ჩამონერა.

გარკვეული დროის შემდეგ, შემოსავლების სამსახურიდან 2016 წლის 12 ივლისს, ინდ. მენარმე „თ. გ.“-ს შეატყობინეს, რომ პირადი აღრიცხვის ბარათებზე არსებული საგადასახადო დავალიანებებიდან ჩამოენერა მხოლოდ ძირითადი გადასახადი - 87,50 ლარი და საურავი - 409,30 ლარი (ე. ი. - მის მიერ 2011 წლის 1 იანვრამდე დეკლარირებული გადასახადი და მასზე დარიცხული საურავი). ამასთან, ამავე წერილით ეცნობა, რომ 01.01.2011 წლის შემდგომ დარიცხული, მ. შ. შემოსემების აქტით დარიცხული გადასახადები, სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტის შესაბამისად ჩამონერას არ ექვემდებარება.

გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის აღნიშნული გადანყვეტილება მიიჩნია რა არამართლზომიერად და არაკანონზომიერად, სსკ-ის მე-14 კარით დადგენილი წესით გაასაჩივრა შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში. შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ საჩივარი განიხილა 2016 წლის 12 აგვისტოს სხდომაზე. საბჭომ ყურადღება გაამახვილა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის (ტერმინთა განსაზღვრება) 23-ე ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, **საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილ გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.** აღნიშნულ და საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტის, ასევე, საბჭოს სხდომაზე გამოთქმული მოსაზრებების გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო შემოსემების აქტის საფუძველზე გადასახადების და ფინანსური სანქციების დარიცხვის შესახებ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 11 ოქტომბრის ბრძანების გამოცემის შემდგომ და მიიჩნია, რომ აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული აღიარებული საგადასახადო დავალიანება საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტის საფუძველზე

ჩამონერას არ ექვემდებარება.

მიგვაჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს პოზიცია არასწორია, რამდენადაც არ იხელმძღვანელა კანონის იმ გაგებით, რაც უშუალოდ კანონმდებელს აქვს მხედველობაში, კერძოდ: სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტში ჩანანრი: **2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი და ამ პუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება**, გულისხმობს არა 2011 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხულ და ამ ქვეპუნქტის ე. ი. ამ ნორმის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მასზე დარიცხული საურავით ჩამონერას, არამედ 2011 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდის მიხედვით წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების თანხების ჩამონერას (მიუხედავად მისი გვაბ-ზე ასახვის დროისა, მაგრამ არაუგვიანეს კანონის აღნიშნული ნორმის ამოქმედების დროისა - 2016 წლის 1 ივნისისა).

ამასთან მიგვაჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს საჩივრის განხილვისას ყურადღება უნდა გაემახვილებინა არა სსკ-ის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილზე - საგადასახადო დავალიანების განმარტება, არამედ სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე პუნქტის ა) ქვეპუნქტში ნორმის მეორე ნაწილზე, სადაც გარკვევით ნერია: - „...**ამ პუნქტის ამოქმედებამდე გადაუხდელი აღიარებული საგადასახადო დავალიანება**“ და ამ ნორმის პირველ ნაწილზეც, სადაც პირდაპირ მითითებულია: „**2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილი**“..

სსკ-ის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, **„პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.“** სსკ-ის 59-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი: **საგადასახადო პერიოდი არის დროის მონაკვეთი რომლითაც განისაზღვრება პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით.**

აღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, საგადასახადო პერიოდის ამონურვისთანავე, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელს პოტენციურად წარმოექმნება საგადასახადო ვალდებულება დაბეგვრის ობიექტის (შემოსავლების, გამოქვითვების, აქტივების (ქონების) ღირებულების და სხვ.) მიხედვით. შესაბამისად განისაზღვრება გადასახადით დაბეგვრის ბაზა და პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტულ გადასახადებზე, სსკ-ის 61-ე მუხლის თანახმად, ხანდაზმულობის ვადის ამონურვამდე აისახება გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე უშუალოდ გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის, ან/და საგადასახადო შემოსემების აქტის, გადამხდელზე წარდგენილი აღიარებული საგადასახადო მოთხოვნის, ან კიდევ სხვა

ინფორმაციის საფუძველზე.

ცხადზე ცხადია (და ყველას ერთნაირად უნდა ესმოდეს), რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა დაკავშირებულია საანგარიშო პერიოდის დასრულებასთან და არა ამ ვალდებულების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვასთან.

სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) პუნქტის არსი სწორედ ასე ესმით საკანონმდებლო ორგანოში, რაც დასტურდება საქართველოს პარლამენტის იურიდიული კომიტეტში იმ „თ. გ“-ს მიერ გაგზავნილ შეკითხვაზე გაცემული განმარტებით. კერძოდ, პარლამენტის იურიდიული კომიტეტის 2016 წლის 28 ივნისს გამოგზავნილ N 6142/3-65 წერილში აღნიშნულია, რომ იმ შემთხვევაში, როცა დაცულია სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მოთხოვნები 2011 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებზე, თუ შემდგომ პერიოდში გადამხდელს არ უფიქსირდება აქტივობები, მაშინ მასზე (ი/მ „თ. გ“-ზე) რიცხული საგადასახადო დავალიანება ჩამოწმდება.

ფაქტობრივად, იგივე პოზიცია გამოხატა (შეკითხვაზე სატელეფონო პასუხით) საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის აპარატმა (რასაც საჭიროების შემთხვევაში წერილობითაც დაუდასტურებენ).

ამდენად, 2007 – 2010 წლების საგადასახადო პერიოდებზე საგადასახადო შემოსწმების აქტის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 11 ოქტომბრის N1847 ბრძანებით – ინდ. მენარმე „თ. გ.“-ზე დამატებით დარიცხული გადასახადების, ფინანსური სანქციების და შესაბამისი საურავების ჩამოწმებაზე უარის თქმა, რომელზეც წარდგენილი საჩივარი თავის მხრივ, არ დააკმაყოფილა შემოსავლების სამსახურის დავების საბჭომ, დაუსაბუთებელი და არამართლზომიერია და კანონის - სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) და ბ) ქვეპუნქტები, ფაქტობრივად, არასწორად, გადასახადის გადამხდელის ინტერესების საწინააღმდეგოდ არის გაგებული.

სავსებით გასაგებია, რომ შემოსავლების სამსახურის პოზიციას არ ეთანხმება გადასახადის გადამხდელი და იგი დავას აგრძელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების საბჭოში. ამ უკანასკნელის მიერ საჩივრის დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში კი, გადასახადის გადამხდელს დავის გაგრძელება სასამართლოში მოუწევს.

რაც შეეხება ჩვენს მოსაზრებას აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, გვინდა დავადასტუროთ, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა დავალიანების ჩამოწმებაზე სრულიად კანონზომიერია, ამასთან, ჩვენთვის ცნობილია იმის თაობაზეც, რომ ამ პოზიციას იზიარებს შემოსავლების სამსახურის მუშაკთა გარკვეული ნაწილიც, ბიზნეს

ომბუცმენდის აპარატი და ბევრი სხვა ექსპერტი და სპეციალისტი.

ბოლოსდაბოლოს, გაირკვევა ვინ არის მართალი, რაც აუცილებელია, მაგრამ არანაკლებ მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო კოდექსი ინერტოდეს გასაგებად, შემოსავლების სამსახურს ცხადად და სწორად ესმოდეს ნორმის შინაარსი და იცავდეს გადასახადის გადამხდელს ყოველგვარი გაურკვევლობისგან.

P.S. მახსოვს, სსკ-ის (2004 წ.) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გამყიდველი, მომსახურების გამწვევი, სამუშაოს შემსრულებელი ვალდებული იყო საქონლის მიწოდებიდან, მომსახურების განწვიდან, სამუშაოს შესრულებიდან, მყიდველისთვის, განუული მომსახურების/შესრულებული სამუშაოს მიმღებისათვის, არაუგვიანეს ორი სამუშაო დღისა, გამოენერა დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. აღნიშნული ვადის დარღვევით გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლებს საგადასახადო ორგანოები აუქმებდნენ, უფრო მეტიც, იმ დროისთვის საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის უფროსის ბრძანებით სსკ-ით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციების გამოყენების თაობაზე გამოცემული მეთოდური სახელმძღვანელოს შესაბამისად, სსკ-ის (2004 წ.) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ნორმის (ორი სამუშაო დღის ვადის) დარღვევით გამოწერილი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებულ ჩათვლები განიხილებოდა არასწორად მიღებულ ჩათვლად და დღგ-ის ჩათვლის მიმღებს, ჩათვლის გაუქმებასთან ერთად, დამატებით ჯარიმის სახით დღგ-ის თანხის 300 პროცენტი ეკისრებოდა.

მთელი 3 წლის (2005-2007 წწ) განმავლობაში, საგადასახადო ორგანოების მიერ ჩატარებული შემოწმებებით, ვინ იცის, რამდენი გადამხდელი გახდა ამ ნორმის მსხვერპლი. 2007 წლის მიწურულს კი შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით ცვლილება შევიდა საგადასახადო დეპარტამენტის უფროსის ზემოთაღნიშნულ მეთოდურ მითითებაში იმ მოტივით, რომ თურმე სსკ-ის (2004 წ.) 138-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-ის არასწორ ჩათვლში იგულისხმებოდა არა სსკ-ის (2004 წ.) 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის (ორი სამუშაო დღის ვადის) დარღვევით გამოწერილი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მიღებულ დღგ-ის ჩათვლები, არამედ, ყალბ - უსაქონლო ოპერაციებზე გამოწერილი, ან კიდევ ყალბი - ფიქტიური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები.

ვფიქრობთ, მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაშიც ანალოგიურ ვითარებასთან გვაქვს საქმე და საჭიროდ მიგვაჩნია, ვიდრე ძლიერ არ დაგვიანდა და სხვა ბევრ გადამხდელსაც არ შექმნია პრობლემა, სსკ-ის 309-ე მუხლის 37-ე ნაწილის ა) და ბ) ქვეპუნქტები, სწორად გაგებისა და გამოყენებისათვის, უფრო საფუძვლიანად განიმარტოს.