

საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანი მხარეები

ბორის ქიქინაძე

სოხუმის აკ. ჩხარტიშვილის სახელმწიფო პუბლიცისტურ-ეკონომიკური უნივერსიტეტის მასწავლებელი

### საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვანი მხარეები

ყველა ქვეყანაში კანონითაა უზრუნველყოფილი გადასახდელთა უფლებების დაცვა. სწორედ ამასავე დამოკიდებულია გადასახადის გადასახდელსა და სახელმწიფოს შორის პარმონიული დამოკიდებულების ჩამოყალიბება, რომლის გარეშეც შეუძლებელია ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში გადასახდელთა უფლებების დაცვის პირობები მოცემულია 39-ე მუხლში. ამ მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადასახდელთა უფლებების დაცვა. დაცვის წესები განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით, გადასახადის გადასახდელთა უფლებების და კანონიერი წესების დაცვის უზრუნველყოფის ვალდებულებათა შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას. რეალურ პირობებში, უადრესად მნიშვნელოვანია გადასახადის გადასახდელთა უფლებების დაცვა გამჭვირვალობის და მიღწევადობის დაცვა. ხშირ შემთხვევაში ჩვენი საგადასახადო კოდექსი ვერ იძლევა სათანადო წარმოდგენას ამა თუ იმ საკითხთან მიმართებაში, რაც საერთო ჯამში გადასახდელის დაბნევას და მათი უფლებების შელახვას იწვევს. განსაკუთრებით აღსანიშნავია მცირე მეწარმეთა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრობლემა. არსებული საკანონმდებლო ბაზა ამ კუთხით არ იძლევა ამომწურავ ინფორმაციას დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისთვის, ხშირ შემთხვევაში ვერ ამართლებს გამარტივებული აღრიცხვა იმ მეწარმეებისათვის, რომლებიც არ ეწევიან დაქირავებულ შრომას და არა არიან დღგ-ის გადასახდელნი. საგადასახადო კოდექსი ამ შემთხვევაში ძალიან მკაცრია. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის პირველი ნაწილით, გადასახადის გადასახდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა, ჩადენილი ერთ საგადასახადო პერიოდში, იწვევს დაჯარიმებას 1000 ლარით, ხოლო იგივე ქმედება, ჩადენილი ერთ საგადასახადო პე-

რიოდზე მეტი ხნის განმავლობაში, იწვევს დაჯარიმებას 3000 ლარით. აღნიშნული სანქცია მეტისმეტად გაუმართლებელია, რადგან არ არის განსაზღვრული ის მინიმალური და მაქსიმალური დარღვევა, რომლის შემდეგაც შეიძლება გამოყენებული იქნეს ამ მუხლით გათვალისწინებული დაჯარიმა, რადგან ხშირ შემთხვევაში გადასახდელის მიერ წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 1000 ლარს და მითუმეტეს 3000 ლარს ბევრად ჩამორჩება. აღნიშნულ ნაწილში დაჯარიმის გამოყენებისას აუცილებელია ვისარგებლოთ უცხოეთის ქვეყნების გამოცდილებით – გასული საუკუნის 50-იან წლებში ის პრობლემა, რის წინაშეც ჩვენ დღეს ვიმყოფებით, მწვავედ იდგა ევროპის განვითარებული ქვეყნების წინაშეც და ამ ქვეყნის მთავრობებმა მიმართეს ტოტალურ ფინანსურ ამნისტიას და საგადასახადო კოდექსის სრულ ლიბერალიზაციას, რის შემდეგაც მინიმუმამდე იქნა დაყვანილი გადასახდელთა დაჯარიმების ფაქტორები. ამით გადასახდელთა ფინანსური მდგომარეობა გაუმჯობესდა და საერთო ჯამში ბიუჯეტში უფრო მეტი თანხების მობილიზებაც მოხდა. ხელმეტად მკაცრი სანქციები ხშირად გადასახდელთა ფინანსურ მდგომარეობას აუარესებს და ვადაგადაცილებული დავალიანებების ზრდას იწვევს. ბუნდოვანია ასევე საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის „დ“ ნაწილი – საქმე ეხება დღგ-ის გადასახდელის მიერ ჩათვლას. ამ მუხლით დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარდგენილი მყიდველის მიერ დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 დღისა. აღნიშნული შეზღუდვა გაუმართლებელია, რადგან საერთო ჯამში ის გადასახადის გადასახდელთა უფლებების შეზღუდვას იწვევს. ევროპის ქვეყნებში, სადაც არსებობს დღგ მსგავსი შეზღუდვები გაუქმებულია. მიგვაჩნია, რომ საქართველოს პარლამენტმა 45 დღიანი ვადა გახარდოს სულ მცირე 105 დღემდე. გაურკვევლობას იწვევს ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 186-ე მუხლის მოთხოვნები. აღნიშნული, მუხლით გადასახდელის ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოიქვითება საწარმოს მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებ-

ზე გაცემული შემოწირულობის თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითების (ამ მუხლით გათვალისწინებული გამოქვითების გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 8 პროცენტისა, ე. ი. თუ საწარმო 8 პროცენტზე მეტს გამოქვითავს, მაშინ ნამეტი თანხა დაემატება ერთობლივ შემოსავალს. ჩვენს ქვეყანაში ამ ეტაპზე ბევრ საქველმოქმედო ორგანიზაციას ესაჭიროება დახმარება თავისი საქმიანობის უკეთ წარმართვისათვის, მეწარმეებს კი ამის სურვილი არ უნდა დაუუკარგოთ და კანონმდებლობით უნდა განვუსაზღვროთ უფრო მეტი შიდავათები. აქედან გამომდინარე დაწესებული 8 პროცენტიანი ლიმიტი არასაკმარისი და მიუღებელია.

გაურკვეველობას იწვევს საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვას. ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირებს უფლება აქვთ გამოქვითონ წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტისა; არც ამ მუხლში და არც სხვა მუხლებში თვალნათლივ არ არის განმარტებული, თუ რა ითვლება წარმომადგენლობითი ხარჯებად, რომლის შეზღუდულად გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს. ამ მხრივ საგადასახადო კოდექსი კიდევ უფრო კონკრეტული უნდა იყოს, რათა ბუნდოვნებამ არ გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმება კოდექსის 132-ე მუხლის შესაბამისად.

განსაკუთრებით აღსანიშნავია გადასახადების შესაბამის ბიუჯეტებში გადარიცხვისას ბანკების პასუხისმგებლობა. როგორც ცნობილია, ბანკები აწარმოებენ გადასახადების გადახდას. ბანკი ერთდროულად წარმოადგენს როგორც საბანკო ანგარიშსწორების ხელშეკრულების მხარეს, ასევე გადასახადის გადამხდელს. ბანკების უმთავრესი მოვალეობაა განახორციელონ საწარმო-დაწესებულებების საგადასახადო დავალებები გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადების გადახდის თაობაზე. ბანკების პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება საგადასახადო კოდექსის 141-ე და 142-ე მუხლებით. კერძოდ, 141-ე მუხლით განსაზღვრულია, რომ ორგანიზაციების მიერ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ან გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სა-

გადასახადო დავალების საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობა, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისათვის ან ვალდებული პირისათვის საგადასახადო დავალების შეუსრულებლად დაბრუნება იწვევს ბანკების დაჯარიმებას საგადასახადო დავალებაში ან საინკასო დავალებაში მითითებული თანხის 2 პროცენტის ოდენობით ყოველი დაგვიანებული დღისთვის. გასათვალისწინებელია ის შემთხვევები, რომლებსაც ქვეყნის მასშტაბით ადგილი ჰქონდა 2004 წლამდე, როცა რამდენიმე ბანკი გაკოტრდა და ლიკვიდირებული იქნა. ბუნებრივია, იმ პერიოდში გადამხდელის მიერ ბანკში წარდგენილი საგადასახადო დავალება ბიუჯეტში თანხის გადარიცხვის შესახებ არ სრულდებოდა რის შედეგადაც: გადასარიცხი თანხა არ ხვდებოდა აღნიშნულებისამებრ, გადასახადის გადამხდელს აღნიშნულ თანხაზე საურავი არ ერიცხებოდა, მაგრამ ხელმეორედ უნდა გადაეხადა ერთხელ უკვე გადასარიცხად წარდგენილი თანხა, რაც გადამხდელის უფლებების შელახვას იწვევდა. კანონში, რომელიც მიღებული იქნა საქართველოს პარლამენტის მიერ არადეკლარირებული შემოსავლებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ, არაფერია ნათქვამი იმ პირების საგადასახადო დავალიანებების თაობაზე, რომლებსაც ზემოთ აღნიშნული შემთხვევებისას დაუბრუნდათ ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებები, მეწარმეები ვერ იხდიდნენ ვადაგადაცილებულ, ერთხელ უკვე გადახდილ თანხებს, რაც მათ წინააღმდეგ იძულებითი ღონისძიებების გატარების წინაპირობა ხდებოდა. ამიტომ, საჭიროა კანონში შევიდეს რაიმე შემამსუბუქებელი მუხლი კონკრეტულად ზემოთ აღნიშნული გადამხდელებისათვის, რომლებიც არც თუ ცოტანი არიან ქვეყნის მასშტაბით.

ბუნდოვან წარმოდგენას იძლევა ასევე საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლი. კერძოდ, საქმე ეხება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტზე სასაქონლო ზედდებულის გამოწერას. ჩვენთვის ცნობილია, რომ ის პირები, რომლებიც ეწევიან სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტის რეალიზაციას, გარდა სამრეწველო გადამამუშავებისა, თავისუფლდებიან როგორც სასაქონლო ზედდებულის გამოწერისაგან, ასევე საკონტროლო-საღარი აპარატის ჩეკის გამოწერისაგან. აღნიშნული საკითხი არასახარბიელო მდგომარეობაში აყენებს საქონლის მყიდველს, რადგან საქონლის მყიდველი ამ შემთხვევაში საქონლის გამყიდველისგან ვერ მიიღებს ვერც სასაქონლო ზედდებულს და ვერც

საკონტროლო-საღარიბო აპარატის ჩეკს, ხარჯებში გატარება გადახდილი თანხისა შეუძლებელია, არადა გადამხდელი დაჯარიმდება შემოსავლების შემცირებისათვის, რაც იწვევს ფინანსური სანქციის გამოყენებას 132-ე მუხლის შესაბამისად. ვთვლით, რომ საქონლის შემქმნის უნდა პქონდეს სრული უფლება გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებული პირისაგან საქონლის შექმნისას მოახდინოს გადახდილი თანხების ხარჯებში გამოქვითვა. გადასახადის გადახდელს უჭირთ აგრარულ ბაზარში მოძებნონ პირები, რომლებსაც ექნებათ პირადობის დამადასტურებელი მოწმობები, რათა მათი საშუალებით გამოწერონ გამარტივებული სასაქონლო ზედდებული ან შესყიდვის აქტი, რომლებიც ასევე ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტებია.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლით ის პირები, რომლებიც მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გარეშე მუშაობენ ან არ იყენებენ საღარიბო-აპარატებს ისჯებიან პირველ შემთხვევაში 500 ლარის ოდენობით. ხოლო განმეორებისას ჯარიმის ოდენობა იზრდება. საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალება მთლიანად გამოიქვითება, მათ შორის საკონტროლო-საღარიბო აპარატების ღირებულებაც იმ საანგარიშო წესს, როდესაც მისი შექმნა ან შექმნა მოხდა. მიუხედავად ამისა, გადამხდელთა უმრავლესობას მაინც მიძიმე ტვირთად აწევს საკონტროლო-საღარიბო აპარატების შექმნა, რადგან ყველაზე იაფი საკონტროლო-საღარიბო აპარატის

ღირებულება 380 ლარს აღარბებს. განსაკუთრებით მიძიმე მდგომარეობაშია მაღალმთიანი რაიონების სოფლები, სადაც მიძიმე ფინანსური მდგომარეობის გამო მეწარმეთა უმრავლესობა ვერ ყიდულობს საკონტროლო-საღარიბო აპარატს – ხშირ შემთხვევაში ხომ სოფელში მომუშავე მეწარმეთა უმრავლესობის დასაბეგრი შემოსავალი 380 ლარს ბევრად ჩამორჩება. საჭიროა საკონტროლო-საღარიბო აპარატების შექმნისას გათვალისწინებული იყოს შედავათები სოფელ ადგილებში მოქმედი მეწარმეებისათვის, განსაკუთრებით მცირე მეწარმეებისათვის. მოქმედი კანონი კი ამ მხრივ არანაირ შედავათს არ ითვალისწინებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომელიც მიღებულია ახალი ხელისუფლების მოსვლის შემდეგ, იმედისმომცემია და ბევრად განსხვავდება წინა საგადასახადო კოდექსისაგან. ახალი საგადასახადო კოდექსებიც თავისთავად ვერ იქნება სრულყოფილი და იდეალური, თუმცა მისი დახვეწა თანდათანობით შესაძლებელია.

ახალი საგადასახადო კოდექსით მნიშვნელოვანადაა შემცირებული გადასახადებიც და მათი განაკვეთებიც, რაც ზრდის მის გამჭვირვალობას და საიმედობას. იმედია, საგადასახადო კანაკვეთები კიდევ უფრო შემცირდება, მნიშვნელოვანად გაუმჯობესდება გადამხდელის უფლებები, ხოლო სახელმწიფოსთვის გადამხდელთა უფლებების დაცვა კიდევ უფრო პრიორიტეტული გახდება, რაც საერთო ჯამში საგადასახადო ბაზის გაუმჯობესებას და უცხოური თუ ადგილობრივი ინვესტიციების მოზიდვას შეუწყობს ხელს.